

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nun Finanzamt Österreich) vom 17. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, zu ***StNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 vom 21.03.2016 machte die Beschwerdeführerin (nachfolgend „Bf“) diverse Topf-Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend.

Mit Vorhalt des Finanzamtes (nachfolgend auch „belangte Behörde“) vom 24.01.2017 wurde die Bf unter Setzung einer Frist bis 20.02.2017 ersucht, Belege mit einer Aufstellung und Erläuterung für sämtliche beantragte Ausgaben vorzulegen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 17.10.2017 erfolgte die Erstveranlagung der Bf. Bei den Sonderausgaben wurde nur das Sonderausgabenpauschale in Höhe von € 60 berücksichtigt. Die geltend gemachten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen

wurden vom Finanzamt nicht anerkannt. Von den Einkünften wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von € 132 abgezogen. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass der Vorhalt vom 24.01.2017 von der Bf nicht beantwortet worden sei.

Mit Eingabe vom 12.11.2017 brachte die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 17.10.2017 fristgerecht Beschwerde ein. Darin erörterte die Bf wie folgt: Sie habe in Bezug auf den Vorhalt vom 24.01.2017 drei Anträge auf Fristverlängerung bei der belangten Behörde eingebracht (am 15.02.2017, am 13.03.2017 und am 19.06.2017), erstmals also noch vor Ablauf der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes (20.02.2017). Alle Fristverlängerungsanträge seien unbeantwortet geblieben. Tatsächlich habe die Bf immer alle Unterlagen zum Nachweis der beantragten Aufwendungen besessen. Die Bf ersuchte um Berücksichtigung aller in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Aufwendungen. In Bezug auf die Sonderausgaben sei ihr bei den Versicherungsprämien ein Fehler unterlaufen. Die Versicherungsprämien hätten € 1.148,40 (laut Erklärung: € 4.693,06) betragen. Überdies wären Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 2.157,44 angefallen (laut Erklärung: € 3.180). Als Beilage zu der Beschwerde übersendete die Bf Belege betreffend die geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.04.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte die Behörde zusammengefasst aus, dass von der Bf trotz Aufforderung keine Nachweise zu den geltend gemachten Aufwendungen beigebracht worden seien, weshalb eine Entscheidung nach der Aktenlage zu ergehen habe.

Mit Eingabe vom 25.04.2018 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein. Beiliegend übermittelte sie nochmals ihr Schreiben vom 12.11.2017 (Beschwerde) und die damals übermittelten Belege.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 07.01.2019 wurde die Bf unter Setzung einer Frist bis 04.02.2019 um Ergänzung des Vorlageantrages ersucht. Die Bf solle mangels Klarheit ihrer Erläuterungen in der Beschwerde bekannt geben, ob sie auf sämtliche beantragte Kosten, die Versicherungsprämien betreffen, verzichte. Sie werden überdies aufgefordert, folgende Nachweise vorzulegen:

- Zur doppelten Haushaltsführung: Nennung des Familienwohnsitzes und des Beschäftigungsortes, sämtliche Nachweise, die im Kalenderjahr 2013 eine Verlegung des Familienwohnsitzes an Ihren Beschäftigungsort unzumutbar machen, Vorlage des Dienstvertrages und des Mietvertrages der Wohnung in Wien sowie der Wohnung in Villach (bezogen auf das Kalenderjahr 2013), belegmäßiger Nachweis über die im Kalenderjahr 2013 entstandenen Kosten im Zusammenhang mit einer Wohnung am Beschäftigungsort (unter anderem Zahlungsnachweise über die entrichteten Mietzinszahlungen) und Angabe der Adresse und Anzahl der Quadratmeter dieser Unterkunft).

- Zu den Arbeitsmitteln: Belegmäßiger Nachweis über die entrichteten Kosten für das Internet und Bekanntgabe, ob es sich hierbei um ein Internet für ein Mobiltelefon handelt.
- Zu den außergewöhnlichen Belastungen: Nachweis, dass Ihr Vater im Kalenderjahr 2013 Pflegegeld bezogen hat, Nachweis aus dem hervorgeht, dass der Kostenbeitrag für das Pflegeheim von der Bf getragen wurde.

Die Bf beantwortete das Ergänzungsersuchen am 18.03.2019 per Email. Sie übermittelte weitere Belege (Lohnzettel ihres Vaters und Einzahlungsbelege über die von der Bf geleisteten Kostenbeiträge für das Pflegeheim). Überdies erläuterte die Bf folgendes: Sie ersuche für das Jahr 2013 um Berücksichtigung von Aufwendungen für Versicherungsprämien in Höhe von € 1.148,40. Auf die steuerliche Geltendmachung der Kosten für doppelte Haushaltsführung verzichte sie. Bei den beantragten Kosten für das Internet handle es sich um einen ***XY***!-Internet-Stick, den man an den Computer anschließt. Eine Kopie des Vertrages sei bereits übermittelt worden. Die Pensionsversicherungsanstalt (PVA) Klagenfurt habe ihr einen Gehaltszettel ihres am ***Sterbedatum***.2013 verstorbenen Vaters geschickt. Daraus gehe hervor, dass ihr Vater in 2013 Pflegegeld der Stufe 4 bezogen hatte.

Am 22.03.2019 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Rahmen des Vorlageberichtes nahm die belangte Behörde zu den im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vorgelegten Unterlagen wie folgt Stellung:

- Zu den Sonderausgaben: Das Finanzamt spreche sich für die Anerkennung der beantragten Kosten für Unfallversicherungen in Höhe von € 291,60 und der Kosten für Wohnraumschaffung/-sanierung in Höhe von € 186,91 aus. Nicht anzuerkennen seien jedoch die Kosten für die Prämienpension: Aus der vorgelegten Unterlage der ***WS Versicherung*** gehe hervor, dass es sich hierbei um eine staatlich geförderte Zukunftsvorsorge mit Kapitalgarantie handle. Derartige Versicherungen seien gem § 18 Abs 1 Z 2 Satz 1 EStG 1988 ausdrücklich nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.
- Zu den Werbungskosten: Die Ausgaben bei ***Fa 1*** seien nicht anzuerkennen mangels Leserlichkeit der Rechnung. Die von der Bf errechnete und geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für das Notebook betrage aufgrund der Berücksichtigung eines Privatanteiles von 40% lediglich € 89,90. Dies gelte entsprechend für die Internetkosten.
- Zu den außergewöhnlichen Belastungen: Das Finanzamt spreche sich für die Anerkennung der beantragten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt aus. Die Begräbniskosten seien im Ausmaß von € 3.702,46 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Dieser Betrag ergäbe sich aus den Kosten der Bestattung in Höhe von € 4.734,42 (Bestattung Kärnten inklusive Blumen in Höhe von € 3.866,42, Verschreibung der Friedhofsgebühren in Höhe von € 513, Zahlung des Notars in Höhe von € 355 abzüglich des Nachlassvermögens in Höhe von € 1.031,96).

Die geltend gemachten Kosten für den Erwerb der Urne laut Rechnung der Bestattung Wien vom 18.04.2013 (um € 190,80) seien nicht anzuerkennen, da aus dem Rechnungsbeleg der Bestattung Kärnten eine bereits stattgefundene Urnenbeisetzung hervorgehe. Die Aufwendungen seien somit nicht zwangsläufig erwachsen. Die beantragten Aufwendungen für die an das Land Kärnten geleisteten Beiträge zu den Pflegeheimkosten für die Unterbringung des pflegebedürftigen Vaters der Bf in Höhe von € 150 seien aufgrund des Vorliegens einer Pflegebedürftigkeit (Bezug von Pflegegeld) und mangels Vorhandensein von nennenswertem Vermögen des Vaters als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Kosten der Errichtung, Registrierung und Verwahrung des Testaments der Bf in Höhe von € 250 seien (mangels Zwangsläufigkeit) nicht zu berücksichtigen.

Am 22.02.2023 erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung für den 29.03.2023 durch das Bundesfinanzgericht. Es wurden vom Bundesfinanzgericht in der Ladung Fragen an die Bf angeführt, die im Zuge der mündlichen Verhandlung zur Abhandlung gelangen sollten. Die Fragen betrafen Sachverhaltselemente, die zur Beurteilung des Ausmaßes der beruflichen Nutzung der Arbeitsmittel, aber auch der Zwangsläufigkeit der von der Bf als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen erforderlich sind. Die Bf wurde zudem aufgefordert, entsprechende Beweismittel in die mündliche Verhandlung mitzubringen.

Am 29.03.2023 fand die mündliche Verhandlung am Bundesfinanzgericht in Anwesenheit der Bf und eines Vertreters der belangten Behörde statt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde die Bf zum Beweisthema Art und Ausmaß der beruflichen Nutzung des von ihr im Jahr 2011 angeschafften Notebooks, aber auch zu Aspekten, die für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit der von der Bf als außergewöhnliche Belastung deklarierten Aufwendungen sowie die Ermittlung der tatsächlichen Höhe der angefallenen Bestattungskosten für ihren Vater relevant sind, einvernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erzielte im Streitjahr 2013 nichtselbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin am ***R Gymnasium*** in Wien. Sie unterrichtete damals die Fächer Mathematik und geometrisches Zeichnen.

Die Bf begehrt den steuerlichen Ansatz nachfolgend angeführter Ausgaben:

- 1.) Versicherungsprämien aus Versicherungsverträgen mit der Bf als Versicherungsnehmerin (Unfallversicherungen, abgeschlossen bei der ***BA

Versicherung*** und der ***WS Versicherung***; staatlich geförderte Zukunftsvorsorge mit Kapitalgarantie, abgeschlossen bei der ***WS Versicherung***), in Summe € 1.148,40

- 2.) Zahlungen von Annuitäten- oder Zinsenzuschüssen an die ***E*** Wohnungsgesellschaft mbH Wien (= gemeinnützige Wohnbaugesellschaft) in Höhe von € 186,94 in Zusammenhang mit dem Wohnhaus in der ***L Straße*** in Villach, in dem die Bf im Streitjahr eine Wohnung zu Wohnzwecken gemietet hatte; zur Errichtung des Wohnhauses wurden laut Bestätigung der gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft Darlehensmittel bzw Eigenmittel einer gemeinnützigen Bauvereinigung verwendet.
- 3.) Abschreibung für ein Notebook (Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten € 448,99) in Höhe von € 150 (ohne Abzug eines Privatanteiles)
- 4.) Internetkosten in Höhe von € 48 (ohne Abzug eines Privatanteiles)
- 5.) Büromaterial (3x „Patronen“, je € 1,80), in Summe € 5,40
- 6.) Krankheitskosten (von der BVA für Facharztbesuche der Bf vorgeschriebene Behandlungsbeiträge und Zahnbehandlungskosten abzüglich der von der BVA dafür geleisteten Kostenersätze), in Summe € 183,58
- 7.) Aufwendungen für die Bestattung des im Jahr 2013 verstorbenen Vaters der Bf (Bestattungskosten, Friedhofsgebühren aufgrund der Beerdigung/Einäscherung, Urne) abzüglich des ihr am 27.03.2013 als Teil des Verlassenschaftsvermögens ihres Vaters eingewantworteten Bankguthabens in Höhe von € 931,96 abzüglich der Kosten für den Gerichtskommissär in Höhe von € 355, in Summe daher € 3.993,26
- 8.) Kostenbeitrag der Bf für den Aufenthalt ihres Vaters in einem Pflegeheim in Höhe von € 150
- 9.) Notarkosten in Höhe von € 250 (betreffend die Errichtung, Registrierung und Verwahrung des Testaments der Bf)

Die Bf hat die von ihr steuerlich geltend gemachten Kosten (mit Ausnahme des Notebooks) im Streitjahr 2013 bezahlt. Das Notebook wurde von der Bf bereits in 2011 angeschafft und bezahlt. Die beantragten Kosten wurden von der Bf selbst getragen, dh eine Übernahme der Kosten durch Dritte erfolgte nicht.

Zu den Punkten 3.-5.)

Das Notebook hat die Bf am 20.06.2011 bei der Firma ***E Shop*** angeschafft. Die Bf hat einen Vertrag abgeschlossen, auf dessen Grundlage sie im Kalenderjahr 2013 einen Internetzugang mit einem gewissen Datenvolumen eingeräumt erhielt (über beim Notebook

anschließbaren Internet-Stick nutzbar), wobei die Kosten monatlich € 4 betrugen (damit für das Jahr 2013: € 48). Die Bf hat das Notebook und den ***XY***-Internetstick nicht ausschließlich beruflich genutzt. Notebook und Internet wurden von der Bf gelegentlich auch privat genutzt. Die Bf hatte damals kein anderes (privates) Notebook, Tablett oder Smartphone zur Verfügung. Die Bf hat damals alleine gewohnt und das Notebook ist nur von ihr (und nicht auch von anderen Familienmitgliedern) verwendet worden. Das Notebook wurde damals von der Bf beruflich intensiv genutzt. Die Bf befand sich in ihren ersten Berufsjahren als Lehrerin. Die erforderlichen Vorbereitungsarbeiten für den Unterricht waren der Grund für die Anschaffung des Notebooks. Die Bf unterrichtete hauptsächlich Mathematik und im Streitjahr nur in der Oberstufe. Die Bf hatte im Streitjahr eine volle Lehrverpflichtung und zwei Maturaklassen. Die Bf war etwa 1-3 Stunden pro Wochentag neben ihrer eigentlichen Lehrtätigkeit mit Vorbereitungsarbeiten für die Schule befasst. Das Notebook hat sie insbesondere zur Schularbeitenvorbereitung, zur Vorbereitung von Reifeprüfungen und zur Unterrichtsvorbereitung (zB für schulisch bedingte Recherchen im Internet) genutzt. In der Schule standen 2 PCs zur Verfügung. Auch diese hat die Bf gelegentlich genutzt.

Der geltend gemachte Büroaufwand betraf Tintenpatronen, die die Bf für die Schule brauchte.

Zu Punkt 6.)

Die Zahnbehandlungskosten entfallen auf das Ultraschallreinigen eines Zahn-Stabilisators („Retainers“) und das Nachkleben von drei Retainerstellen (kieferorthopädische Maßnahmen). Die restlichen Zahnarztkosten sind für eine Mundhygienebehandlung und Politur angefallen. Die von der BVA vorgeschriebenen Behandlungsbeiträge stehen im Zusammenhang mit Arztkonsultationen der Bf (Allgemeinmedizin, Frauenheilkunde und Zahnheilkunde).

Zu Punkt 7. und 8.)

Der Vater der Bf ist am ***GebDatum*** geboren. Er war im Jahr 2013 pflegebedürftig und deshalb (bis zu seinem Tod) im ***L Pflegeheim*** in ***S-T*** (Kärnten) untergebracht. Er war zuletzt Sozialhilfeempfänger und hat Pflegegeld der Pflegestufe 4 bezogen. Im Jahr 2013 sind im rund zweimonatigen Zeitraum der Unterbringung Pflegeheimkosten in Höhe von € 8.252,43 angefallen. Die vom Vater der Bf bezogene Pension und das Pflegegeld (im gegenständlichen Zeitraum von 01.01. bis ***Sterbedatum***.2013 insgesamt rund € 975) haben nicht ausgereicht, um diese Kosten abzudecken. Die aus dem Aufenthalt im Pflegeheim resultierenden Kosten wurden grundsätzlich vom Land Kärnten (als Sozialhilfeträger) getragen. Der Bf wurde im Jahr 2013 (wie auch schon im Jahr 2012) vom Land Kärnten ein Kostenbeitrag in Höhe von € 150 verrechnet, den sie auch bezahlt hat.

Der Vater der Bf ist am ***Sterbedatum***.2013 verstorben. Mit dem Beschluss des Bezirksgerichtes Villach vom 27.03.2013 wurde der Bf die Verlassenschaft nach deren Vater eingewantwortet. Das Verlassenschaftsvermögen betrug € 1.031,96 (davon € 931,96

Bankguthaben und € 100 Moped MALAGUTI). Die Gerichtskommissionsgebühr des öffentlichen Notars betrug € 355; diese Gebühr wurde zunächst von der Mutter der Bf an den Notar bezahlt. Die Mutter der Bf hat den Betrag letztlich von der Bf ersetzt erhalten.

Bei der von der Bf im April angeschafften Holzurne handelt es sich um jene Urne, die für die Beisetzung ihres Vaters verwendet wurde. Die Urne für ihren Vater hat die Bf bei der Bestattung Wien gekauft. Sie hatte sich explizit eine Holzurne für ihren verstorbenen Vater gewünscht, die aber bei der Bestattung Villach nicht erhältlich war. Am 18.04.2013 hat die Bestattung Wien eine Rechnung über die Lieferung der Urne („Holzurne In Memory mit Malset“, Rechnungsbetrag: € 190,80) an die Bf ausgestellt. Die Urnenbeisetzung des Vaters hat erst im Mai 2013 stattgefunden. Sie konnte aufgrund der Witterungsverhältnisse (viel Schnee am Friedhof) nicht vorher stattfinden.

Von der Urne abgesehen sind Begräbniskosten (Bestattung, Parten, Blumen und Friedhofsgebühren aufgrund der Beerdigung/Einäscherung) in Höhe von € 4.379,42 angefallen.

Außer der Bf wäre niemand in der Lage gewesen, für die oben angeführten Beiträge zu den Pflegekosten und die nicht vom Nachlass gedeckten Begräbniskosten aufzukommen. Die (zum Zeitpunkt des Todes ihres Vaters noch verheirateten) Eltern waren im Prinzip vermögenslos. Die Mutter der Bf (gehörlos) war nie berufstätig. Der Vater war ebenfalls gehörlos; er war früher als Arbeiter tätig, ging aber aufgrund einer Erkrankung in Frühpension. Der Bruder der Bf war langzeitarbeitslos und wäre ebenfalls nicht in der Lage gewesen, sich an den von der Bf übernommenen Kosten (Begräbniskosten und Kostenbeitrag für das Pflegeheim) zu beteiligen. Der Vater der Bf hat seine Unterhaltungspflichten der Bf gegenüber nie gröblich vernachlässigt und für die Bf haben damals keine sonstigen Unterhaltungspflichten bestanden, die dazu führen hätten können, dass ihr eigener Unterhalt durch die Tragung der betreffenden Kosten beeinträchtigt gewesen wäre. Die Bf hat überdies nie Schenkungen von ihren Eltern erhalten, die die spätere Bedürftigkeit ihrer Eltern mitverursacht haben könnten.

Zu Punkt 9.)

Die Notarkosten in Höhe von € 250 betreffen die Errichtung, Registrierung und Verwahrung des eigenen Testamentes der Bf.

2. Beweiswürdigung

Folgende Feststellungen ergeben sich aus dem Steuerakt sowie den schlüssigen Erläuterungen der Bf in der am 29.03.2023 abgehaltenen mündlichen Verhandlung:

- Einkünfte der Bf
- Tätigkeit der Bf
- Steuerlich geltend gemachte Aufwendungen

Dass die Bf die von ihr steuerlich geltend gemachten Kosten (mit Ausnahme des Notebooks) im Streitjahr 2013 bezahlt und auch selbst getragen hat, ist unstrittig (dies wurde auch entweder belegt oder glaubhaft gemacht). Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Zu den Sonderausgaben:

Die Feststellungen zu den Aufwendungen der Bf für die Versicherungsprämien und die Wohnraumschaffung gründen sich auf die von der Bf (in der Beschwerde und mit dem Schreiben vom 18.03.2017) vorgelegten Belege (Versicherungspolizzen, vom Bundesfinanzgericht vom Versicherer angeforderte Versicherungsbedingungen, Schreiben der betreffenden gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft vom 02.12.2013 über das Vorliegen von Rückzahlungen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit d EStG).

Zu den Aufwendungen für Arbeitsmittel:

Die Bf hat in der mündlichen Verhandlung eine lesbare, von der Firma ***E Shop*** mit Lieferdatum 20.06.2011 (mit Vermerk „Bezahlt“) ausgestellte Rechnung als Nachweis für die Anschaffung und Bezahlung des Notebooks im Jahr 2011 vorgelegt. Zum Nachweis der Internetkosten hat die Bf ein von ihr ausgefülltes und unterschriebenes Formular („Ihre Anmeldung für die ***XY***! Vertragsoption Daten“) übermittelt. In der mündlichen Verhandlung hat die Bf glaubhaft gemacht, dass der Vertrag letztlich auch zustande gekommen ist und sie die Internetkosten in Höhe von € 48 auch in 2013 bezahlt hat.

Der zur beruflichen Nutzung des in 2011 angeschafften Notebooks festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den plausiblen Ausführungen der Bf in der mündlichen Verhandlung.

Die weiters von der Bf beantragten Kosten für bei der Firma ***Fa 1*** angeschafftes Büromaterial (in Summe € 5,40; 3x Tintenpatronen um je € 1,80) konnten von der Bf belegt bzw glaubhaft gemacht werden.

Zu den Krankheitskosten:

Die Feststellungen zu den Krankheitskosten gründen sich auf die von der Bf (in der Beschwerde und mit dem Schreiben vom 18.03.2017) vorgelegten Belege (Schreiben der BVA betreffend Kostenersatz/Kostenzuschuss, Honorarnoten der behandelnden Zahnärztin).

Zu den Bestattungskosten und zum Kostenbeitrag für den Pflegeheimaufenthalt:

Die Feststellungen gründen sich auf die von der Bf vorgelegten Unterlagen (Rechnungen der Bestattung Kärnten vom 11.03.2013, Schreiben vom 01.10.2014 des Amtes der Kärntner Landesregierung über den Kostenbeitrag der Bf zur Unterbringung ihres Vaters, Gehaltszettel

des Vaters der Bf, Kopien der Zahlscheine, mit denen die Bf in Summe € 150 an das Land Kärnten überwiesen hat, Email der Bf an die belangte Behörde vom 18.03.2019).

Die Feststellungen zum Verlassenschaftsverfahren nach dem Vater der Bf gründen sich auf den Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Villach vom 27.03.2013, GZ 11A 164/13s-4. Die Feststellungen zu den Kosten im Zusammenhang mit dem Todesfall gründen sich auf die Rechnungen der Bestattung Kärnten vom 11.03.2013, der Stadt Villach vom 08.03.2013 über die Vorschreibung der Friedhofsgebühren und der Bestattung Wien vom 18.04.2013 über den Verkauf der Urne. Die Zahlung der Kosten für den Notar (Gerichtskommissär) in Höhe von € 355 durch die Bf wurde durch Vorlage eines Zahlscheines (Zahlung an die Mutter der Bf, die die Notarkosten zunächst entrichtet hat) nachgewiesen. Dass die Bf die am 18.04.2013 von der Bestattung Wien an sie verrechnete Urne zur Bestattung ihres im März 2013 verstorbenen Vaters erworben hat, ergibt sich aus dem glaubhaften Vorbringen der Bf in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zur Unterhaltspflicht der Bf (Vermögenslosigkeit der Eltern der Bf, keine Existenz von gleichrangigen Unterhaltspflichtigen, die zur Tragung der Aufwendungen finanziell in der Lage gewesen wären, keine gröbliche Vernachlässigung der Unterhaltspflichten gegenüber der Bf durch ihren Vater, keine sonstigen Unterhaltspflichten der Bf, die dazu führen hätten können, dass ihr eigener Unterhalt durch die Tragung der betreffenden Kosten beeinträchtigt gewesen wäre) gründen sich auf das glaubhafte Vorbringen der Bf in der mündlichen Verhandlung. Gleiches gilt für den Umstand, dass die Bf keine Schenkungen von ihren Eltern erhalten hat, die deren Bedürftigkeit mitverursacht haben könnten.

Zu den Notarkosten für das Testament:

Die Feststellung, dass die Notarkosten in Höhe von € 250 im Zusammenhang mit der Errichtung, Registrierung und Verwahrung des (eigenen) Testaments der Bf angefallen sind, gründet sich auf die übermittelte Rechnung des betreffenden Notars, auf der auch eine Testamentskennkarte angeheftet ist; auf der Karte steht der Name und das Geburtsdatum der Bf und, dass die Bf eine letztwillige Verfügung zur Registrierung im Österreichischen Zentralen Testamentsregister (ÖZTR) beim Notar Dr. ***T*** hinterlegt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Sonderausgaben

§ 18 Abs 1 EStG 1988 (idF BGBl I 2012/112) lautet wie folgt:

„(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

[...]

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),*
- [...]*

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

[...]

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

(a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen*
- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist*
- Gebietskörperschaften.*

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

(b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im

Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

(c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- *Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder*
- *Herstellungsaufwendungen.*

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

[...]“

Unter Berücksichtigung der oben zitierten Bestimmungen sind die von der Bf als Sonderausgaben beantragten Aufwendungen wie folgt zu würdigen:

- Die von der Bf gezahlten Aufwendungen aus den Unfallversicherungsverträgen in Höhe von € 291,60 fallen unter § 18 Abs 1 Z 2 TS 1 EStG 1988.
- Die von der Bf bei der ***WS Versicherung*** abgeschlossene prämienbegünstigte Zukunftsvorsorge mit Kapitalgarantie unterliegt den Bestimmungen des § 108g EStG: Laut den Versicherungsbedingungen für dieses Versicherungsprodukt (§ 5 Z 1) ist eine Kündigung frühestens auf den Schluss des zehnten Versicherungsjahres möglich. Mit Abschluss der Versicherung verpflichtet sich der Steuerpflichtige somit im Sinne des § 108 g Abs 1 Z 2 EStG 1988, „für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren ab Einzahlung des ersten Beitrages auf eine Rückzahlung des aus den geleisteten Beiträgen resultierenden Anspruches zu verzichten“. Gemäß § 108g EStG 1988 erfolgt die Erstattung mit einem Pauschalbetrag, der sich nach einem Prozentsatz der im jeweiligen Kalenderjahr geleisteten Prämie bemisst. Der Prozentsatz liegt für Erstattungen nach dem 31.12.2012 bei 2,75% über der Bausparprämie und beträgt somit für 2013 bis 2022 4,25% (siehe Ebner in Jakom, EStG § 108g Rn 3). Auf diesen Prozentsatz wird auch in der Versicherungspolizze Bezug genommen („Bei unveränderter Prämieinzahlung [...] ergibt sich am Ende der vertraglichen

Prämienzahlungsdauer bei gleichbleibender staatlicher Förderung von derzeit 4,25% auf zukünftige Prämien ein garantierter Wert für die Verrentung von [...]“). Die Erstattung erfolgt gemäß § 108g Abs 4 EStG 1988 durch die Zukunftsvorsorgeeinrichtung, die den zu erstattenden Steuerbetrag beim Finanzamt für Großbetriebe einfordert. Laut der übermittelten Versicherungspolizze wurde für einen Prämieeneingang in bestimmter Höhe um „staatliche Förderung“ angesucht, wobei ein Betrag von € 36,41 für das Jahr 2013 gutgeschrieben wurde. Das Bundesfinanzgericht geht vor diesem Hintergrund davon aus, dass es sich hierbei um die gemäß § 108g EStG 1988 erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) handelt. Derartige Beiträge und Versicherungsprämien sind ausdrücklich vom Anwendungsbereich des § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 ausgeschlossen (siehe auch BFG 13.12.2016, RV/7100587/2012).

- Bei den Zahlungen der Annuitäten- oder Zinsenzuschüssen an die ***E*** Wohnungsgesellschaft mbH Wien (= gemeinnützige Wohnbaugesellschaft) in Höhe von € 186,94 liegen unzweifelhaft im Zahlungen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 vor.

Zusammenfassung

Folgende Ausgaben werden vom Bundesfinanzgericht zum Sonderausgabenabzug zugelassen:

Unfallversicherungen	€ 291,60
Annuitäten- oder Zinsenzuschüsse	€ 186,94
Sonderausgaben lt BFG	€ 478,54

Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 - wie die von der Bf geltend gemachten - sind gemäß § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 (sofern sie - wie im Streitfall - niedriger als der maßgebende Höchstbetrag von € 2.920 sind) zu einem Viertel als Sonderausgaben abzusetzen, mindestens jedoch der Pauschbetrag von € 60.

Aufgrund der getätigten Ausgaben (insgesamt € 478,54) beträgt das Sonderausgabenviertel € 119,64. In diesem Ausmaß werden die geltend gemachten Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

3.1.2. Werbungskosten

§ 16 Abs 1 EStG 1988 (idF BGBl I 1988/400) sieht vor:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. [...]

[...]

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). [...] Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

[...]

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes: a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. [...]. § 13 ist anzuwenden.

[...]“

In § 7 Abs 1 und 2 EStG 1988 (idF BGBl I 1988/400) ist folgendes geregelt:

„(1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

[...]

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.“

§ 13 EStG 1988 (idF BGBl 2001/59) sieht vor:

„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 Euro nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). [...]“

§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 (idF BGBl I 1988/400) lautet:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: [...]

2. lit a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“

(a) Notebook und Internet

Durch die berufliche Tätigkeit veranlasste Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig. Arbeitsmittel sind Gegenstände, die für die Ausführung der beruflichen Betätigung verwendet

werden. Entscheidend ist die tatsächliche (bzw bei Fehlmaßnahmen die beabsichtigte) Verwendung (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Rn 133).

Der VwGH hat zur Frage eines Computers als Arbeitsmittel ausgesprochen, dass ein Arbeitsmittel nur dann vorliegt, wenn der Computer zur Erbringung der vom Beschwerdeführer zu leistenden Arbeit tatsächlich erforderlich ist (VwGH 14.11.1990, 89/13/0042). Die Erforderlichkeit des Einsatzes eines PC als Arbeitsmittel ist dann zu bejahen, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (siehe VwGH 12.04.1994, 91/14/0024 mwN).

Es steht fest, dass die Bf das Notebook (auch) zur Erzielung ihrer Einkünfte als AHS-Lehrerin eingesetzt hat, was aus Sicht des BFG ohne Zweifel sinnvoll erscheint, da der Lehrberuf zwar im Wesentlichen in der Wissensvermittlung im Unterricht besteht, jedoch im allgemeinen auch intensive Vorbereitungshandlungen (insbesondere für die Unterrichtsgestaltung) voraussetzt. Jedoch eignet sich der betreffende Aufwand für das Notebook im Sinne des § 20 Abs 1 lit a EStG 1988 typischerweise auch für die private Lebensführung, weswegen die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Verwendung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind (siehe etwa VwGH 24.02.2011, 2007/15/0042). Eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungsweg vorzunehmen (vgl VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Die Bf hat 100% der angefallenen Kosten für das Notebook (bzw die Jahres-AfA) sowie die gesamten Kosten für den Internetzugang als Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt spricht sich im Vorlagebericht (der Vorhaltscharakter hat) für einen Privatanteil von 40% aus (vgl auch LStR Rz 339). Die Bf hat dagegen in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass sie das Notebook sicher in einem höheren Ausmaß als 60% für ihre berufliche Tätigkeit als Lehrerin genutzt hat.

In Würdigung des Vorbringens der Bf zu Art und Ausmaß der beruflichen Nutzung des Notebooks sowie zur privaten Verwendung (siehe dazu ausführlich unter Punkt II.1.) und in Anbetracht dessen, dass das Notebook auch nicht von anderen Familienmitgliedern mitverwendet werden konnte, hält das Bundesfinanzgericht einen beruflichen Nutzungsanteil von 80% für sachgerecht. Dies gilt für den ***XY***-Internetstick (monatliche Kosten im Jahr 2013 in Höhe von € 4) entsprechend (siehe auch Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 Rn 330: „Für den Internet-Anschluss in der Wohnung werden idR die gleichen Grundsätze wie für den Computer in der Wohnung anzuwenden sein.“). Die Einschätzung wurde der Bf und der belangten Behörde vom Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung vorgehalten. Besondere Umstände, die dies widerlegen, wurden nicht vorgebracht.

Daraus folgt:

Die Anschaffungskosten des Computers (€ 448,99) werden auf die Nutzungsdauer von drei Jahren verteilt (§ 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG 1988 in Verbindung mit § 13 EStG 1988) und um einen Privatanteil von 20% gekürzt. Dementsprechend wird im Streitjahr 2013 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 119,73 berücksichtigt (Jahres-AfA: € 149,67 abzüglich € 29,94 Privatanteil).

Die Kosten für den ***XY***!-Internetstick werden im Ausmaß von € 38,40 (80% von € 48) als Werbungskosten berücksichtigt.

(b) Büromaterial („Patronen“)

Arbeitsmittel sind jene Gegenstände, deren Einsatz nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit (bei der Bf jene einer AHS-Lehrerin) sinnvoll ist (schon VwGH 28.05.1997, 94/13/0203). Auf die von der Bf eingekauften Tintenpatronen trifft dies zu. Diese Aufwendungen können daher Berücksichtigung finden.

Zusammenfassung

Nachfolgend angeführte Werbungskosten werden anerkannt und von den steuerpflichtigen Bezügen in Höhe von € 26.143,60 aus der Tätigkeit als AHS-Lehrerin abgezogen:

Afa Notebook (Privatanteil 20%)	€ 119,73
XY!-Internetstick (Privatanteil 20%)	€ 38,40
Büromaterial (Tintenpatronen)	€ 5,40
Werbungskosten lt BFG	€ 163,53

3.1.3 Außergewöhnliche Belastungen

§ 34 EStG 1988 (idF BGBl I 2010/111) regelt:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

- von höchstens 7 300 Euro 6%.*
- mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.*
- mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.*
- mehr als 36 400 Euro 12%."*

[...]

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

[...]

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.“

Auf Basis dieser Rechtslage ergibt sich für die Beurteilung der von der Bf beantragten außergewöhnlichen Belastungen folgendes:

(a) Krankheitskosten

Krankheitskosten (durch Krankheit verursachte Aufwendungen) sind als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Zahnbehandlungskosten einschließlich Sanierung, Ersatz, Regulierung (siehe zB BFG 10.02.2015, RV/7101356/2014), kieferorthopädischer Behandlung (siehe zB BFG 11.05.2016, RV/7101971/2016), Implantaten etc gehören zu den Krankheitskosten. Dies gilt nicht für die Krankheitsvorsorge (Prophylaxe): Hier mangelt es an der Zwangsläufigkeit des § 34 Abs 3 EStG 1988 (siehe auch *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 34 Rn 90).

Aufgrund der dargestellten Rechtslage sind daher im vorliegenden Fall die am 24.06.2013 von der Zahnärztin an die Bf in Rechnung gestellten Zahnbehandlungskosten abzüglich des vom Krankenversicherungsträger geleisteten Kostenersatzes (dh € 159 abzüglich € 49,05 = € 109,95) als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren. Gleiches gilt für die von der BVA (in Zusammenhang mit Arztkonsultationen der Bf) vorgeschriebenen Behandlungsbeiträge in Höhe von € 62,64. Im Jahr 2013 sind daher Krankheitskosten in Höhe von in Summe € 172,59 bei der Bf im Sinne des § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die am 27.11.2013 an die Bf verrechneten Aufwendungen für Mundhygiene und Politur (abzüglich des von der BVA geleisteten Kostenersatzes) sind nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Sie dienen nur der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten. Solche Kosten fallen nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 an (siehe auch BFG 18.02.2014, RV/5101099/2011).

(b) Aufwendungen für die Bestattung des Vaters der Bf

Die von der Bf getragenen Begräbniskosten wurden in Höhe von € 4.379,42 nachgewiesen. Das Verlassenschaftsvermögen (€ 1.031,96) abzüglich der Kosten für den Gerichtskommissär (€ 355) ist von den Begräbniskosten abzuziehen. Es sind somit Aufwendungen in Höhe von € 3.893,26 (abzüglich des in § 34 Abs 4 EStG 1988 vorgesehenen Selbstbehaltes) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Dies aus folgenden Erwägungen:

Rechtliche Gründe, die eine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 begründen, ergeben sich im vorliegenden Fall unmittelbar aus dem Gesetz:

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen Nachlassaktiva zu bestreiten (vgl hierzu *Apathy* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB³ § 549 Rz 3; VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009). Insoweit Begräbniskosten in den Nachlassaktiva keine Deckung finden, können sie außergewöhnliche Belastungen sein (vgl VwGH 27.09.1995, 92/13/0261). Die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens sind dabei von den Nachlassaktiva abzuziehen (*Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 34 Rn 90).

Reicht der Nachlass - wie im vorliegenden Fall - nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen für die Begräbniskosten (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0009).

Die Unterhaltspflicht der Nachkommen (zB Tochter) richtet sich nach den Bestimmungen des § 234 ABGB, nach deren Abs 1 das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse Unterhalt schuldet, soweit der Unterhaltspflichtige nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Die Unterhaltspflicht der Kinder steht gemäß § 234 Abs 2 ABGB jener eines Ehegatten oder auch eines früheren Ehegatten im Rang nach. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten. Gemäß § 234 Abs 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Elternteiles insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgfaltspflichten der eigene angemessene Unterhalt nicht gefährdet ist.

Die Bf schilderte in der mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass ihre Mutter (die gehörlos und selbst nie berufstätig war) finanziell nicht in der Lage gewesen ist, die Kosten der Beerdigung zu tragen. Dieser Umstand war nicht durch Schenkungen zu früheren Zeiten an die Bf mitverursacht. Auch für den Bruder der Bf (damals langzeitarbeitslos) seien die Kosten finanziell nicht tragbar gewesen. Der Vater habe seine Unterhaltspflichten ihr gegenüber nie vernachlässigt und für sie haben auch keine sonstigen Unterhaltspflichten bestanden, die dazu führen hätten können, dass ihr eigener Unterhalt beeinträchtigt gewesen wäre.

Daraus schließt das Bundesfinanzgericht, dass die Begräbniskosten bei der Bf in Höhe von € 3.893,26 zwangsläufig erwachsen sind und die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung daher vorliegen.

Ergänzende Anmerkungen:

- Auch die Kosten für die Urne in Höhe von € 190,80 wurden vom Bundesfinanzgericht anerkannt, da die Bf in der mündlichen Verhandlung glaubhaft gemacht hat, dass die Urne für die Bestattung ihres Vaters im Mai 2013 verwendet worden ist.
- Die Bf hat die im Nachlassvermögen enthaltene Sache (Moped MALAGUTI) bei der Errechnung der von ihr tatsächlich getragenen Begräbniskosten mit € 0,00 angesetzt. Die Nachlassaktiva sind bei der Ermittlung der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Begräbniskosten mit dem Verkehrswert zu veranschlagen (siehe *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 34 Rn 90 mwN). Anhaltspunkte, die dafürsprechen, dass es sich bei dem im Beschluss des Bezirksgerichtes Villach für das Fahrzeug angeführten Wert in Höhe von € 100 nicht um den damaligen Verkehrswert handelt und dieser (zB infolge der Unverwertbarkeit) damals € 0,00 betragen hat, sind nicht ersichtlich und wurden auch nicht vorgebracht.

(c) Kostenbeitrag zur Pflege des Vaters der Bf

Der von der Bf in 2013 geleistete Kostenbeitrag zu den vom Land Kärnten getragenen Pflegeheimkosten für ihren Vater kann im Sinne des § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden:

Die Aufwendungen sind für die Bf zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 erwachsen, da sie eine gesetzliche Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Vater traf (siehe dazu bereits oben im Zusammenhang mit der Berücksichtigung der Begräbniskosten). Die Kosten für den Aufenthalt des Vaters im Pflegeheim haben das verbleibende wirtschaftliche Nettoeinkommen des Vaters bei Weitem überschritten. Der Vater war Sozialhilfeempfänger. Er war vermögenslos. Die Bf hat keine Schenkungen (bereits zu früheren Zeiten) vom Vater erhalten, für die die Übernahme der Pflegekosten Bedingung war oder die die Bedürftigkeit des Vaters mitverursacht haben könnten. Es gibt keine (vor- oder gleichrangigen) Unterhaltspflichtigen, die nach ihren Kräften in der Lage gewesen wären, den Kostenbeitrag anteilig zu tragen.

Das Bundesfinanzgericht nimmt an, dass der von der Bf geleistete Beitrag zu den Pflegekosten als „Unterhaltsleistung“ im Sinne von § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 anzusehen ist, obgleich der Betrag nicht direkt an den Vater der Bf oder an den Heimträger, sondern an das Land Kärnten als Sozialhilfeträger entrichtet wurde (vgl auch BFG 04.05.2022, RV/7100649/2016).

Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sind nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Auch diese Anwendungsvoraussetzung ist im vorliegenden Fall erfüllt: Die Kosten der Unterbringung in einem Altersheim können eine außergewöhnliche Belastung sein, wenn die Unterbringung in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit (und nicht bloß aus Altersgründen) geboten ist (siehe etwa VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Da der Vater der Bf im Jahr 2013 Pflegegeld (der Pflegestufe 4) bezogen hat, ist davon auszugehen, dass die Unterbringung im Pflegeheim aufgrund einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit erfolgt ist.

Zu § 36 Abs 6 EStG 1988: Die Berücksichtigung der Aufwendungen, die für den Aufenthalt des Vaters der Bf im Pflegeheim entstanden sind, kann nicht - auf Basis von § 36 Abs 6 EStG 1988 - ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes erfolgen. Der Tatbestand des § 36 Abs 6 EStG 1988 (wonach für behinderungsbedingte Mehraufwendungen kein Selbstbehalt anzusetzen ist) betrifft nicht für Eltern übernommene Pflegekosten (siehe auch *Peyerl* in Jakom, EStG¹⁶ § 34 Rn 53 unter Verweis auf UFS 21.02.2008, RV/0762-S/07).

(d) Notarkosten für eigenes Testament

Die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 250 für die Errichtung, Registrierung und Verwahrung des Testamentes als außergewöhnliche Belastung kommt mangels „Zwangsläufigkeit“ im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 nicht in Betracht:

Die Bf hat sich aus freien Stücken dazu entschlossen, unter Mitwirkung eines Notars ein Testament aufzusetzen, worauf die betreffenden Aufwendungen zurückzuführen sind. Freiwillig getätigte Aufwendungen erwachsen nicht „zwangsläufig“ im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 und können nach § 34 EStG 1988 keine Berücksichtigung finden.

Zusammenfassung:

Von sämtlichen zu berücksichtigenden Aufwendungen ist noch der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen.

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988) errechnen sich wie folgt:

Krankheitskosten	€ 172,59
Begräbniskosten	€ 3.893,26
Kostenbeitrag zur Pflege von Angehörigen	€ 150,00
Zu berücksichtigende Aufwendungen gesamt lt BFG	€ 4.215,85

Der Selbstbehalt berechnet sich wie folgt (siehe § 34 Abs 5 EStG 1988):

Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen laut angefochtenem Bescheid	€ 25.860,43
zuzüglich sonstige Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (Bundesdienst; Kz 220 des Lohnzettels)	€ 5.179,99
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge (Bundesdienst Kz 225 des Lohnzettels)	- € 827,44
Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt	€ 30.212,98

Der Selbstbehalt beträgt 10%, somit € 3.021,30.

Auf Basis der in den Punkten 3.1.1 bis 3.1.3 vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Erwägungen war spruchgemäß zu befinden.

Ergänzende Hinweise:

Die Gesetzeszitate beziehen sich auf die vom Bundesfinanzgericht jeweils im Beschwerdefall als maßgebend erachtete Fassung. Die gesetzlichen Regelungen werden nur auszugsweise (soweit aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes verfahrensrelevant) zitiert.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, ohne Rücksicht auf den Erstbescheid oder die Beschwerdevorentscheidung abzusprechen. Das Bundesfinanzgericht trifft neuerlich eine Entscheidung und zwar so, als ob es die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandeln würde. Das Ergebnis kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen (siehe § 279 Abs 1 BAO). Das Bundesfinanzgericht ist zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (§§ 114 f BAO in Verbindung mit § 269 Abs 1 BAO).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wird nicht über Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Die Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind deshalb grundsätzlich keiner Revision zugänglich. Bei der Lösung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen zu den geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen stützt sich die Entscheidung auf den klaren Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Jahr 2013

Wien, am 30. März 2023