

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. September 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) hat im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis bezogen. In der beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 (elektronisch eingelangt beim Finanzamt am 26.05.2021) machte der Bf. Sonderausgaben (Personenversicherungen und Wohnraumschaffung/-sanierung) und außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt gemäß § 34 EStG 1988 geltend.

1.1. Zu den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen richtete das Finanzamt an den Bf. ein Ergänzungsersuchen vom 07. Juli 2021 mit folgendem Inhalt:

„Ergänzungspunkte:

Bitte senden Sie uns die genaue Kostenaufstellung Ihrer beantragten außergewöhnlichen Belastungen mit den folgenden Details:

- Kopien der Rechnung/en inkl. Zahlungsnachweis/e
- Bezeichnung der Aufwendung
- Einzelpreise und Summe über alle Aufwendungen
- Ärztliche Verordnung bzw. Behandlungspläne zu den beantragten Kosten

- Abzüglich erhaltener bzw. beantragter Ersätze wie z.B. Krankenkasse, Versicherung, Fonds, usw.
- Wenn Aufwendungen für andere Personen übernommen wurden, geben Sie bitte das Beziehungsverhältnis und die Unterhaltsverpflichtung an
- Bei Sonderklassegebühren weisen Sie bitte die triftigen medizinischen Gründe hierfür nach

Zum Nachweis Ihrer beantragten Aufwendungen legen Sie bitte alle Belege in Kopie bei.

...“

1.2. In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens vom 07. Juli 2021 teilte der Bf. dem Finanzamt per Finanz-Online-Eingabe (elektronisch eingelangt beim Finanzamt am 08.08.2021) mit, seine Mutter habe zwei Schlaganfälle erlitten und würde daheim von einer 24h Heimhilfe betreut. Die Differenz dieser Kosten würden vom Bf. für das Kalenderjahr 2019 geltend gemacht. Bezugnehmend auf die angeschlossenen Belege gab der Bf. zur Bezifferung der außergewöhnlichen Belastungen an: „Therapierechnung Euro 2.873,20 (abzgl. bereits erhaltenen Kostenersatz, auf Beleg vermerkt) Rezeptgebühren Euro 263,95 Arztrechnungen Euro 546,27 Vers. Euro 928,00 (Euro 69 x 12 = Euro 828,00 + Euro 100,00 = Euro 928,00) VAGET Euro 1.349,65 Betreuerin Euro 12.282,40 (Euro 20.560,00 abzgl. Pflegestufe 4 Euro 8.277,60) kein Abzug Haushaltsersparnis, da kein Pflegeheim Summe Euro 18.243,47 (minus Euro 7.500,00 = bei meiner Mutter berücksichtigt) ergibt Euro 10.743,47 von mir persönliche Rechnungen: Labor Euro 23,98 BKH Kufstein Euro 14,28 (Euro 24,74 - Haushaltsersparnis 2 x Euro 5,23) ergibt Euro 38,26“.

1.3. Im Einkommensteuerbescheid 2019 (Ausfertigungsdatum 23. September 2021) hat das Finanzamt diese geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen nicht anerkannt. Begründend gab das Finanzamt an: „Die außergewöhnlichen Belastungen ihrer Mutter können nur in der Erklärung der Mutter beantragt werden; der Antrag wurde dahingehend geändert.“

2. In der elektronisch eingelangten Beschwerde vom 21.10.2021 brachte der Bf. vor: „Das Einkommen meiner Mutter, ..., deckt die gesamten Betreuungskosten nicht, weshalb ich, als ihr Sohn, die Unterhaltsverpflichtung sehe, die restlichen Kosten zu decken. Obwohl die Rechnungen auf meine Mutter lauten, habe ich meine Mutter finanziell unterstützt. Daher beantrage ich, dass diese außergewöhnliche Belastung die mir aus der Beziehung (Mutter - Kind) - Unterhaltsverpflichtung - erwachsen, in meiner Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.“

3. Nach einem an den Bf. ergangenen Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 12.05.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2022 als unbegründet ab. Als Begründung wurde angegeben: "In unserem Ergänzungsersuchen vom 12.05.2022 wurden Sie aufgefordert folgende Unterlagen betreffend der Krankheitskosten Ihrer Mutter vorzulegen:

- sämtliche Ersätze (Zuschuss Sozialministerium-Service, ÖGK, etc.) bekanntzugeben bzw.

nachweisen

- eine genaue Aufstellung über die gesamten Krankheitskosten von Ihrer Mutter, auf der auch ersichtlich ist welche Kosten von Ihrer Mutter gezahlt wurden und welche von Ihnen
- Nachweise, dass die Kosten von Ihnen bezahlt wurden

Weiters wurden Sie nochmals gebeten nachzuweisen, ob die Zahlungen der Krankheits- bzw. Pflegekosten Ihrer Mutter verpflichtend gezahlt werden mussten:

- auf welcher Grundlage wurden die Zahlungen getätigt (Vertrag, Schadenersatz, Erbteilsübereinkommen, letztwillige Verfügung, Gegenleistung für Vermögensübertragung, freiwillige Leibrente, etc.)
- Vorlage des Vertrages oder sonstiger Grundlage

Da Sie trotz Aufforderung die geforderten Nachweise nicht vorgelegt haben, wurden die Kosten in Höhe von 10.048,72 Euro nicht anerkannt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

4. Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 11. August 2021 einen Vorlageantrag ein, mit dem die der Beschwerde vom 21.10.2021 angeschlossenen Belege nochmals dem Finanzamt übermittelt wurden. Ergänzend zu den Beschwerdeausführungen vom 21.10.2021 brachte der Bf. im Vorlageantrag vom 11. August 2021 vor:

„Diese außergewöhnlichen Belastungen beeinträchtigen meine Mutter und mich außergewöhnlich und unsere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erheblich. Diese sind uns zwangsläufig erwachsen.

Meine Mutter bezieht Pflegegeld der Stufe 4 und eine geringe monatliche Rente. Da es ihr Krankheitszustand leider nicht zulässt, dass sie ohne Pflege leben kann, habe ich arrangiert, dass sie von einer Betreuerin im häuslichen Umfeld gepflegt werden kann, so lange es irgendwie möglich ist. Die Rechnungen der Pflegerin lauten auf meine Mutter, die soweit möglich diese Rechnungen auch bezahlt. Aufgrund des Pflegegeldes und ihrer geringen Rente, dies können sie unter der Steuernummer meiner Mutter einsehen - zz/zzz/zzzz, wäre ihr diese häusliche Pflege aber leider nicht möglich. Der Wunsch meiner Mutter ist es, so lange als möglich in den Wohnräumen, in welchen sie auch schon mit meinem verstorbenen Vater gelebt hatte, verbleiben zu können. Diesen Wunsch muss ich ihr als Sohn erfüllen und nehme dadurch diese finanziellen Einschränkungen in Kauf, welche ich erwartet hatte, dass ich zumindest eine steuerliche Erleichterung erwarten könnte.

Eine Alternative wäre, dass ich meine Mutter, entgegen ihres ausdrücklichen Wunsches bereits jetzt schon in ein Heim einliefern lassen müsste. Ich denke, dass dadurch dem Staate Österreich erheblich mehr Kosten anfallen würden, da wie sie unter der Steuernummer meiner

Mutter selbst einsehen können, das Pflegegeld und die geringe Rente diese Kosten nur im geringen Ausmaß decken würde.

Die Rechnungen lauten, wie bereits erwähnt, alle auf meine Mutter und ich unterstütze sie finanziell, damit sie noch so lange als möglich in ihren vertrauten Räumlichkeiten leben kann. Eine Verpflichtung aufgrund eines Vertrages oder dergleichen besteht nicht - aber, es ist doch meine Verpflichtung als Sohn, meiner Mutter das Leben noch so angenehm wie möglich zu gestalten. Meiner Meinung nach, bin ich dies meiner Mutter schuldig und daher besteht ein tatsächlicher und sittlicher Grund, dass ich diese Unterstützung leiste. Ich denke, dies würde jeder für seine Eltern auf sich nehmen. Jedoch hätte ich diesbezüglich mit einer steuerlichen Entlastung sehr wohl gerechnet. Insbesondere, da ein Heimplatz dem österreichischen Staat um ein vielfaches mehr an Kosten verursachen würde.

Für die Betreuerin sind im Jahr bereits ca. Euro 21.000,00 zu bezahlen, diese werden durch die Unterstützung durch das Pflegegeld (in Höhe von Euro 8.277,60) gemindert. Des weiteren fallen noch Kosten für Therapien, Arztbesuche, Rezeptgebühren und mehr in Höhe von ca. 6.000,00 (bereits reduziert um jegliche Ersätze von ÖGK). Meine Mutter hat außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 7.500,00 in ihrer Steuererklärung geltend gemacht - dieser Bescheid ist derzeit noch nicht vom Finanzamt erledigt. Den Rest habe ich als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt in meiner Steuererklärung berücksichtigt. In der Beilage finden sie alle Belege dazu.

Es wird daher beantragt, dass der Einkommensteuerbescheid 2019 bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen durch die Pflege meiner Mutter wie beantragt erlassen wird und dementsprechend abgeändert wird.

...“

5.1. In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 03. Oktober 2022 wurde der Bf. um Vorlage von entsprechenden Zahlungsnachweisen gebeten, insbesondere um Vorlage von Nachweisen, dass die Kosten vom Bf. bezahlt wurden.

5.2. Mit Finanz-Online-Eingabe vom 13.10.2022 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, „sämtliche Bezahlungen, bezüglich der betreuenden Personen wurden in bar ausbezahlt. Die Damen arbeiten auf selbständiger Basis und haben kein Konto bei uns, vermittelt über eine Agentur. Meine Mutter hat auch auf der Rechnung unterschrieben, somit habe ich auch keine Möglichkeit mehr nachzuweisen, dass von mir die Rechnungen beglichen worden sind. Weiters sind die jeweiligen Damen mittlerweile nicht mehr bei uns beschäftigt.“

6. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 11. August 2021 wurde vom Finanzamt am 16.11.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 16.11.2022).

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt nach sachverhaltsmäßigen Ausführungen und Anführung von Beweismitteln folgende Stellungnahme angeführt:

„Stellungnahme:

Die Belastungen erwachsen einem Steuerpflichtigen nur dann, wenn sie zwangsläufig entstehen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Dies ist dann der Fall, wenn man sich ihrer aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Primär ist jene Person zur Deckung der außergewöhnlichen Belastungen verpflichtet, bei der sie anfallen.

Es ist generell zu hinterfragen, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) des Bf. beeinträchtigt wurde.

Festzuhalten ist auch, dass auf etlichen eingebrachten Belegen auf die Begleichung mittels Überweisung hingewiesen wird. Demgegenüber gab der Bf. an, alles in Bar zu begleichen.

Selbst bei Barzahlung ist es üblich, dass eine entsprechende Quittung ausgestellt wird, die man hätte vorzeigen können. Auch wurde auf keiner Rechnung eine Barzahlung vermerkt.

Hinterfragenswert ist auch, warum manche Rechnungen (Seiten 13, 15, 25, 28 des Vorlagenantrages) mit "A. ???" gezeichnet wurden. Diese Person war weder Empfänger noch Erbringer der abgerechneten Leistung.

Da weder Unterlagen betreffend eine Verpflichtung zur Zahlung der pflegebedingten/krankheitsbedingten Kosten der Mutter, noch Zahlungsnachweise, welche die Zahlung durch den Bf. belegen würde, vorgelegt wurden, sind die beantragten außergewöhnlichen Belastungen in Summe von 10.048,72 Euro nicht anzuerkennen.“

Seitens des Finanzamtes wurde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Für die pflegebedürftige Mutter des Bf. sind im Jahr 2019 Aufwendungen für die Krankenbehandlung bzw. Pflegebedürftigkeit in Höhe von insgesamt 18.243,47 Euro (abzüglich Kostenersätze) angefallen. Darin enthalten sind Aufwendungen in Höhe von 12.282,40 Euro (20.560,00 abzüglich 8.277,60 Kostenersatz) für eine 24-Stunden-Heimhilfe (selbständige Betreuerinnen). Von diesen krankheits- bzw. pflegebedingten Aufwendungen der Mutter des Bf. machte der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung 2019 einen Betrag in Höhe von 10.048,72 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend. Über diese Krankheits- bzw. Pflegekosten hat der Bf. vollumfänglich die Belege (Eingangsrechnungen) vorgelegt, wobei auf sämtlichen Belegen die Mutter des Bf. als Auftraggeberin angeführt ist.

Nicht festgestellt werden kann, dass der Bf. die als außergewöhnliche Belastungen beanspruchten Aufwendungen in Höhe von 10.048,72 Euro aus dem vom Bf. erzielten Einkommen (oder Vermögen) bezahlt hat.

Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist einzig, ob die vom Bf. beanspruchten Aufwendungen betreffend die krankheits- bzw. pflegebedingten Aufwendungen der Mutter des Bf. als außergewöhnliche Belastungen beim Bf. anzuerkennen sind oder nicht.

2. Beweiswürdigung

Die Höhe der angefallenen Aufwendungen für die Krankenbehandlung bzw. Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf. in Höhe von insgesamt 18.243,47 (abzüglich Kostenersätze) ergibt sich aus den vom Bf. vollumfänglich vorgelegten Unterlagen (Rechnungen), auf denen die Mutter des Bf. als Auftraggeberin angeführt ist, und ist auch unstrittig. Über die Kosten der Betreuerinnen hinaus hat der Bf. auch sonst keine Zahlungsnachweise vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bf. Zahlungen für die Krankenbehandlung bzw. Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf. verausgabt hat. Die Negativfeststellung resultiert aus den eigenen Angaben des Bf., wonach sämtliche Bezahlungen bezüglich der betreuenden Personen in bar ausbezahlt worden seien und er keine Möglichkeit mehr habe, nachzuweisen, dass die Rechnungen von ihm beglichen worden sind (Schreiben des Bf. vom 13.10.2022).

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach dem mit "C. Obliegenheiten der Abgabepflichtigen. 1. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht." überschriebenen § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Strittig im vorliegenden Fall ist, ob die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen, die aus der Krankheit bzw. Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf. resultieren, bei der Einkommensbesteuerung 2019 des Bf. als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Das Finanzamt hat den Bf. wiederholt ersucht (Ergänzungsersuchen vom 12. Mai 2022, 11. Juli 2022, 12. August 2022, 03. Oktober 2022), Nachweise vorzulegen, dass er die Kosten bezahlt hat. In Beantwortung des letzten Ergänzungsersuchens vom 03. Oktober 2022 gab der Bf. dem Finanzamt mit Eingabe vom 13.10.2022 bekannt, dass sämtliche Bezahlungen bezüglich der betreuenden Personen in bar ausbezahlt worden seien und er keine Möglichkeit mehr habe, nachzuweisen, dass die Rechnungen von ihm beglichen worden sind. Das Finanzamt vertritt dazu die Ansicht, da „weder Unterlagen betreffend eine Verpflichtung zur Zahlung der pflegebedingten/krankheitsbedingten Kosten der Mutter, noch Zahlungsnachweise, welche die Zahlung durch den Bf. belegen würde, vorgelegt wurden, sind die beantragten außergewöhnlichen Belastungen in Summe von 10.048,72 Euro nicht anzuerkennen“ (vgl. Vorlagebericht vom 16.11.2022).

In rechtlicher Hinsicht ist dazu festzustellen, dass für außergewöhnliche Belastungen grundsätzlich das Abflussprinzip gilt. Danach sind die Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§ 19 EStG 1988). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus eigenem getragen werden müssen (vgl. zB VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109, unter Hinweis auf *Hofstätter/Reichel*, Tz 4 zu § 34 Abs. 1 EStG 1988). Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, mwN). Bemerkenswert und ungewöhnlich ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass sich der Bf., auch im Hinblick auf die Höhe der von ihm behaupteten, an die Betreuerinnen geleisteten Barzahlungen, keine einzige Quittung

ausstellen ließ, in denen der Bf. als Zahlender aufscheint. Erwähnt sei auch, dass die Abrechnungen bzw. Zahlungsbestätigungen der Betreuerinnen unter der darin vorgegebenen Bezeichnung „Auftraggeber“ mit der Unterschrift der Mutter des Bf. gegengezeichnet sind, wobei in den vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 16.11.2022 angeführten Fällen die Unterschrift von Frau A. aufscheint. Soweit der Bf. im Übrigen im Vorlageantrag vom 11. August 2022 auf das Pflegegeld und die geringe monatliche Rente hinweist, vermag auch dieser Umstand das Bundesfinanzgericht nicht davon zu überzeugen, dass der Bf. die von ihm behaupteten Zahlungen verausgabt hätte, ist es doch durchaus nicht von der Hand zu weisen, dass die angefallenen Kosten aus bestehenden Vermögensbeständen beglichen werden. Nachdem die Barzahlungen vom Bf. weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen wurden, ist nach Ansicht der Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, wie unter Punkt II.1. ausgeführt, dass die vom Bf. beanspruchten Aufwendungen nicht aus dem Einkommen des Bf. des Jahres 2019 geleistet wurden. Damit sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen nicht gegeben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Juni 2023