

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Mag. Franz Michlits, Lindenbreite 19, 2460 Bruckneudorf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 29. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

In der für das Jahr 2010 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung der Beschwerdeführerin (Bf.) wurden als Sonderausgaben € 200,00 Kirchenbeiträge (KZ 458) und als außergewöhnliche Belastungen € 5.633,59 tatsächliche Kosten der Steuerpflichtigen (KZ 439) geltend gemacht (laut Abgabeninformationssystemabfrage).

Über Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes vom 20. Juni 2011, mit dem eine "Aufstellung und Belege der tatsächlichen Kosten" abverlangt wurden, übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. die Kopie einer auf die Bf. ausgestellte Rechnung eines Seniorenheimes vom 15. Jänner 2010, mit welcher die Kosten für einen Aufenthalt des Vaters der Bf. von 29. November 2009 bis 31. Jänner 2010 getrennt nach Grundtarif und Pflegestufe 4 abgerechnet und im Gesamtbetrag von € 5.633,59 in Rechnung gestellt wurden, sowie die Kopie der Auftragsbestätigung betreffend den Jahreskirchenbeitrag 2010 der Bf. in Höhe von € 249,32.

Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 29. Juni 2011 wurden Sonderausgaben für Kirchenbeitrag in Höhe von € 200,00 berücksichtigt, der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Betrag wurde mit der Begründung "Kosten

für außergewöhnliche Belastungen können vorrangig nur beim Steuerpflichtigen selbst in Abzug gebracht werden" nicht gewährt.

Die gegen diesen Bescheid elektronisch eingebrachte Berufung vom 1. Juli 2011 begründete der steuerliche Vertreter wie folgt:

"Krankheitskosten von Euro 2.769,75 betreffen eigene Behandlungs- und Pflegekosten iZm einem Krankenhausaufenthalt. Die sonstige außergew. Belastung von Euro 5.633,59 resultiert aus der Kostenübernahme für den pflegebedürftigen Vater (86-jährig und Pflegestufe 4) für die Unterbringung in einem Seniorenheim, nachdem eine häusliche Pflege durch den eigenen Spitalsaufenthalt und anschließender Rekonvaleszenz unmöglich war. Eine Kostentragung durch den Vater selbst war infolge fehlender finanzieller Mittel (geringes Einkommen - lt. Steuerbescheid 2009 Euro 8.063,51) nicht möglich. Die Kosten sind der Steuerpflichtigen daher zwangsläufig erwachsen, weil sie sich aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen der Kostentragung nicht entziehen konnte. Ich beantrage daher die Anerkennung der dargestellten Krankheits- und Pflegekosten im Rahmen der Veranlagung."

Das Finanzamt richtete einen weiteren Ergänzungsvorhalt vom 19. August 2011 an die Bf.: "Sie werden eingeladen, sämtliche geltend gemachte Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen (Aufgliederung der einzelnen Positionen und Nachweis der Entrichtung im Veranlagungszeitraum).

Bezüglich der Übernahme von Kosten für den Vater, die angeblich eine sittliche Verpflichtung darstellt, der sich die Abgabepflichtige nicht entziehen kann, ist ein Einkommensnachweis des Vaters beizuschließen sowie ein Pflegegeldbescheid, aus dem die Höhe des bezogenen Pflegegeldes ersichtlich ist.

Hinweis: die Vorlage des Pflegegeldbescheides ist nur dann erforderlich, wenn die Höhe des Pflegegeldes am Lohnzettel nicht ausgewiesen ist!

Außerdem ist bekanntzugeben, ob der pflegebedürftige Vater verheiratet ist und -wenn ja- ob dessen Ehefrau über entsprechendes Einkommen(Vermögen) verfügt. Bezüglich der eigenen Heilbehandlungskosten ist die medizinische Notwendigkeit zu dokumentieren (ärztliche Bestätigung/Ersätze der Krankenkasse). Außerdem besteht Erklärungsbedarf, warum der Berufungsantrag gegenüber dem ursprünglichen Antrag erheblich abweicht!"

Der Ergänzungsvorhalt wurde am 23. August 2011 wie folgt beantwortet:

1. Die Höhe des Pflegegeldes ist am Lohnzettel ersichtlich (€ 7.838,70 pa).
2. Lohnzettel 2010 ist beigelegt.
3. Ausgabenbelege sind beigelegt.
4. Hr. [Vater der Bf.] ist verwitwet seit 2002
5. Bezüglich der eigenen Heilbehandlungskosten handelt es sich um ein öffentliches Krankenhaus. Die Einweisung in ein öffentl. Krankenhaus erfolgt ausschließlich über ärztliche Anordnung.
6. Der Aufenthalt des Vaters im Pflegeheim betrifft den Zeitraum wo [die Bf.] selbst im Krankenhaus war bzw. die anschließende Rekonvaleszenz.

7. In der ursprünglichen Erklärung wurde übersehen, die eigenen Spitalsaufenthaltskosten zu berücksichtigen.

Dem Antwortschreiben waren der Lohnzettel des Vaters der Bf., die Krankenhausrechnung betreffend die Bf. sowie die Rechnung des Seniorenheimes betreffend den Vater der Bf. samt Auftragsbestätigungen über deren Bezahlung in Kopie beigefügt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsverentscheidung vom 15. September 2011 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 21. September 2011 beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz; die Begründung lautet:

"Die Berufung wurde mit der Begründung abgewiesen, dass trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden wären.

Dieser absolut ungerechtfertigten Behauptung trete ich wie folgt entgegen:

1. Das entsprechende Ergänzungsersuchen wurde seitens unserer Kanzlei am 23.08.2011 erledigt und die angeforderten Unterlagen bzw. die Stellungnahme an das Finanzamt versendet (siehe dazu den Auszug aus dem beiliegenden Postbuch).

2. Der Posteingang der Vorhaltsbeantwortung wurde vom Finanzamt am 30.08.2011 als eingelangt registriert.

3. Am 15.09.2011, also einen Tag vor Ablauf der Beantwortungsfrist und unter Außerachtlassung der nachweislich bereits vorliegenden Unterlagen, erfolgte der Abweisungsbescheid mit meines Erachtens nicht nachvollziehbarer Begründung. Insbesondere wurde auf die in der Vorhaltserledigung gegebenen Auskünfte und vorgelegten Unterlagen überhaupt nicht eingegangen.

Ergänzend liegt dem Vorlageantrag nochmals der Ergänzungsvorhalt vom 19.08.2011 und die entsprechende Beantwortung dazu in Kopie bei.

Als weitere Beilage sind die erforderlichen Ausgabenbelege in Kopie nochmals beigefügt. Ich möchte auch erwähnen, dass im Ergänzungsersuchen Unterlagen bzw. Informationen abverlangt wurden, welche dem Finanzamt bereits aus der Aktenlage bekannt waren z.B. Lohnzettel Hr. [Vater der Bf.]

Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung dargestellt, war die Unterbringung des 86-jährigen, pflegebedürftigen, verwitweten Vaters im Seniorenheim notwendig, da [die Bf.], die ihren Vater üblicherweise pflegt, selbst im Krankenhaus und anschließender Rehabilitation war. Die Kosten des Seniorenheimes hat [die Bf.] getragen, da Herr [Vater der Bf.] über eine sehr niedrige Pension verfügt, die kaum für die laufenden Lebenshaltungskosten ausreicht.

Ich ersuche daher nochmals, die Veranlagung der Einkommensteuer antragsgemäß vorzunehmen."

Zum Vorlagebericht des Finanzamtes, die Bf. begehre die Pflegeheimkosten ihres Vaters ohne Anrechnung des Bundespflegegeldes während ihres eigenen Spitals- und Rehaaufenthalts als tatsächliche Kosten bei ihrer eigenen Arbeitnehmerveranlagung

anzuerkennen, gab der steuerliche Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 folgende Stellungnahme ab:

"Zur Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 02.12.2011 möchte ich folgende Anmerkung hinzufügen.

Das Bundespflegegeld des Vaters [der Bf.] dient insbesondere dazu, damit dieser die laufenden Pflegekosten selbst finanzieren kann, da das verfügbare Einkommen des Vaters nicht ausreicht, um seine Lebenshaltungs- und Pflegekosten zu bestreiten. Eine Anrechnung des Pflegegeldes kann jedenfalls nicht doppelt erfolgen (einmal beim Vater selbst und einmal bei der Tochter).

Die Pflegeausgaben der Tochter für den Vater betreffen insbesondere jene Kosten, die der Vater selbst nicht mehr in der Lage war zu leisten, wie z.B. die Seniorenheimkosten für 3 Monate von € 5.633,59, während der Rekonvaleszenz der pflegenden Tochter.

Weiters bitte ich Sie im Bereich der Sonderausgaben € 2.920,- für die Anschaffung energiesparender neuer Fenster zu berücksichtigen. Die entsprechenden Unterlagen wurden seitens der Steuerpflichtigen erst nach Einreichung der Steuererklärung übergeben."

Die an die Bf. gelegte Schlussrechnung betreffend den Fenstereinbau sowie die Einzahlungsbestätigung über den Betrag von € 6.374,30 waren diesem Schreiben in Kopie beigeschlossen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im vorliegenden Fall sind folgende Positionen strittig:

1. Sonderausgaben: Anschaffung und Einbau energiesparender Fenster
2. Außergewöhnliche *Belastungen* : Seniorenheimkosten für den 86-jährigen Bundespflegegeld beziehenden Vater der Bf. und Sonderklassegebühren für den eigenen Krankenhausaufenthalt der Bf.

#### ***Sonderausgaben:***

Die erstmalig mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 geltend gemachten Aufwendungen für die Anschaffung und den Einbau neuer energiesparender Fenster (U-Wert laut Rechnung 1,1) werden auf Grund der vorgelegten Rechnung vom 15. September 2010, bezahlt am 23. September 2010, in der beantragten Höhe von 2.920,00 € anerkannt.

#### ***Außergewöhnliche Belastungen***

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

Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs. 4 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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 € .....	6%
mehr als 7.300 € bis 14.600 € .....	8%
mehr als 14.600 € bis 36.400 € .....	10%
mehr als 36.400 € .....	12%.

Abs. 5 regelt, dass, wenn im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten 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 sind.

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an mittellose Angehörige 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.

Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten.

Zu den Unterhaltsleistungen gehören unter anderem auch Krankheits- und Pflegekosten.

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche

Zuschüsse zu mindern (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 52).

Die Höhe der vom Steuerpflichtigen zu leistenden Zahlungen muss vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar Bd. III B, § 34 Abs. 3 Tz 2). Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass der Bf. Aufwendungen nur in Höhe des nicht durch die laufenden Einnahmen des Vaters abgedeckten zusätzlichen Aufwandes zwangsläufig erwachsen. Eine darüber hinausgehende Leistung der Bf. erfolgte nicht zwangsläufig und war auch nicht durch die Sittenordnung geboten.

Im gegenständlichen Fall betrug die Pension des Vaters im rd. zweimonatigen Zeitraum netto rd. 2.730,00 €. Zusätzlich bezog der Vater Pflegegeld im Jahr 2010 in Höhe von 7.838,70 €, im rd. zweimonatigen Zeitraum 1.307,00 €). Pension und Bundespflegegeld in Höhe von (2.730,00 € + 1.307,00 € =) 4.037,00 € hätten nicht ausgereicht, um die im Zeitraum 29. November 2009 bis 31. Jänner 2010 in Rechnung gestellten Pflegeheimkosten in Höhe von 5.633,59 € abzudecken.

Der Zahlschein für die Pflegeheimkosten wurde den Eintragungen von Namen und Kontonummer folgend von der Bf. abgedeckt.

Auf Grund dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Bf. einen Teil der Pflegeheimkosten tragen musste und auch getragen hat. Nicht festgestellt wurde, dass der Vater der Bf. über entsprechendes Vermögen, mit dem er die Aufwendungen begleichen hätte können, verfügte.

Nach Berücksichtigung des Eigenanteiles des Vaters an den Pflegeheimkosten in Höhe von 2.000 € (rund 75 % der Pension) und des vom Vater bezogenen Bundespflegegeldes in Höhe von 1.307,00 € verbleibt ein von der Bf. zu tragender Betrag in Höhe von 2.326,59 €, welcher Betrag als außergewöhnliche Belastung der Bf. anerkannt werden kann.

Krankenhausrechnung des Öffentlichen Krankenhauses:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; vgl. auch Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 34 Rz 90, Stichwort „Krankheitskosten“) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 anfallen, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigten werden. Diese Rechtsprechung ist auf Sonderklassegebühren uneingeschränkt anzuwenden, da durch den Entschluss eines Steuerpflichtigen, sich nicht in der allgemeinen Gebührenklasse eines Krankenhauses behandeln zu lassen, wesentlich höhere Kosten entstehen, welche eben nur in medizinisch begründeten Ausnahmefällen als zwangsläufig entstanden angesehen werden können.

Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger

der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (vgl. BFG vom 25.11.2014, RV/3100517/2013).

Die vorgelegte Rechnung des Krankenhauses weist nachstehende Angaben aus:

Frau (Name und Anschrift der Bf.)

Pflegegebührenrechnung

Aufenthalt von 30.11.2009 bis 17.12.2009 18 Tage

Behandlungsgebühren werden im Namen und auf fremde Rechnung ... vereinnahmt.

Die im eigenen Namen verrechneten Leistungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 UStG umsatzsteuerfrei.

Diagnostisch-technische Pauschale	1	122,00
Klin. Konsilien, Neurologie Dr. ...	1	42,50
Anstaltsgebühr Sonderklasse	18	1.962,00
Konservative Behandlungsgebühr	1	153,13
Konservative Behandlungsgebühr	1	65,62
Konservative Behandlungsgebühr	5	218,75
Konservative Behandlungsgebühr	4	87,52
Konservative Behandlungsgebühr	3	65,61
Konservative Behandlungsgebühr	4	52,52
Rechnungsbetrag:		EUR 2.769,65

Mit Schreiben vom 19. August 2011 wurde die Bf. u.a. wie folgt ersucht:

Bezüglich der eigenen Heilbehandlungskosten ist die medizinische Notwendigkeit zu dokumentieren (ärztliche Bestätigung/Ersätze der Krankenkasse).

Die Bf. beantwortete das Ersuchen folgendermaßen:

Bezüglich der eigenen Heilbehandlungskosten handelt es sich um ein öffentliches Krankenhaus. Die Einweisung in ein öffentl. Krankenhaus erfolgt ausschließlich über ärztl. Anordnung.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass die Bf. die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe.

Im Zusammenhang mit dem Seniorenheimaufenthalt des Vaters der Bf. wurde im Vorlageantrag angegeben, dass die Unterbringung des 86-jährigen, pflegebedürftigen Vaters im Seniorenheim notwendig war, da die Bf., die ihren Vater üblicherweise pflegt, "selbst im Krankenhaus und anschließender Rehabilitation war."

Festgehalten wird, dass die Bf. weder im Jahr 2010 noch in den Vorjahren Sonderausgaben für Krankenversicherungen geltend machte (Abgabeninformationssystemabfrage). Es kann dementsprechend davon ausgegangen werden, dass die Bf. keine Versicherungsvergütungen erhielt.

Trotz Ersuchens wurde die medizinische Notwendigkeit der Behandlungen (Berufung) bzw. Heilbehandlungen (Beantwortung vom 23. August 2011) nicht dokumentiert, es wurde nicht einmal angegeben, um welche (Heil)Behandlungen es sich gehandelt hat; aus der vorgelegten Rechnung geht lediglich hervor, dass ein Neurologe eingeschaltet war.

Da die medizinische Notwendigkeit nicht dargetan wurde bzw. offen blieb, aus welchem Grund die Inanspruchnahme der Sonderklasse erforderlich war, waren die von der Bf. geltend gemachten Kosten für ihren eigenen Krankenhausaufenthalt in Höhe von 2.769,65 € nur insoweit als außergewöhnliche *Belastung* abzugsfähig, als sie nicht die Sonderklassegebühren betrafen. Abzugsfähig waren daher (2.769,65 € abzüglich 1.962,00 € =) 807,65 €.

Die Summe der beiden anerkannten Beträge beläuft sich somit auf (2.326,59 € und 807,65 € =) 3.134,24 €.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 war daher betreffend die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen abzuändern.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Erkenntnis werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, da Feststellungen auf der Sachverhaltsebene keine Rechtsfragen betreffen und grundsätzlich keiner Revision zugängig sind bzw. dieses Erkenntnis in rechtlicher Hinsicht der in dieser Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Gegen diese Entscheidung ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtsgesetz 1985 eine ordentliche Revision nicht zulässig.

