



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E***** i.R. Prof. A***** B*****, bisher [Adresse], nunmehr Pflegeheim I*****, ***Pflegeheimanschrift***, vertreten durch Dr. Christian Freilach, 1090 Wien, Währinger Straße 53/5, vom 5. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 5. Juni 2012 betreffend Freibetragsbescheid (§ 63 EStG 1988) für das Jahr 2012 nach am 25. Oktober 2012 am Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt in Wr. Neustadt durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1922 geborene Berufungswerber, E***** i.R. Prof. A***** B*****, war ***Leiter*** und befindet sich im Ruhestand. Er hält sich derzeit im Pflegeheim I**** auf und bezieht seit April 2012 gemäß §§ 4, 5 und 9 Bundespflegegeldgesetz (BPGG) BGBI. Nr. 110/1993 Pflegegeld der Stufe 4.

Der Bw reichte am 23. 5. 2012 beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt einen Antrag auf einen Freibetragsbescheid wegen zusätzlicher Werbungskosten bzw. Katastrophenschäden (Formular L 54) ein und gab an, laufend eine pflegebedingte Geldleistung zu beziehen sowie tatsächliche Kosten von 99,22 € pro Tag als außergewöhnliche Belastung zu haben.

Der – durch Vollmacht ausgewiesene – Vertreter des Bw übermittelte dem Finanzamt zuvor mit E-Mail vom 21. 5. 2012 die Kopie einer an die Gattin des Bw, C**** (richtig wohl: F****) B****, gerichteten Rechnung der Burgenländischen Pflegeheim Betriebs-GmbH vom 31. 4. 2012, wonach für den Zeitraum 1. 4. – 30. 4. 2012 eine „Pflegegebühr Selbstzahler“ von 90,20 € netto täglich, also insgesamt netto 2.706,00 € und brutto 2.976,60 €, verrechnet werde.

Ergänzend wurde durch den Vertreter ausgeführt:

*„... Wie bereits telefonisch besprochen, bitte ich um Ausstellung eines Freibetragsbescheids für Herrn B**** .*

*Herr B**** befindet sich seit einigen Monaten ständig im Pflegeheim gemäß beiliegender Rechnungskopie, weil die Pflege durch seine mittlerweile auch bereits 80-jährige Ehefrau nicht mehr im erforderlichen Ausmaß möglich ist.*

Wie Sie sehen können, beträgt die monatliche durchschnittliche Gebühr über € 3.000,-. Bei einem zumutbaren Selbstbehalt von 10 % (Haushaltsersparnis ist praktisch nicht gegeben, weil die Besuchskosten durch die Ehegattin, die selbst nur über eine geringe SVA-Pension von € 947,- bezieht, die reduzierten Kosten mehr als ausgleichen) bitte ich um Prüfung, ob aus dem Titel "außergewöhnliche Belastung" ein Freibetrag von € 2.700,- gewährt werden kann, weil bei einem Zuwarten auf die Arbeitnehmerveranlagung eine laufende Bedienung aller Kosten praktisch nicht möglich ist...."

Das Finanzamt erließ hierauf mit Datum 5. 6. 2012 an den Bw folgenden Freibetragsbescheid:

FREIBETRAGSBESCHEID 2012

Der Lohnsteuerfreibetrag
für das Jahr 2012 beträgt 2.700,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach
der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen 2.700,00 €

Jahresfreibetrag 2.700,00 €

Monatsbetrag 225,00 €

Begründung:

Die pflegebedingten Kosten sind immer um die Haushaltserspartis (156,96 € pro Monat) und das Pflegegeld zu kürzen.

Hinweise: Wenn Sie die angeschlossene MITTEILUNG an Ihren Arbeitgeber weiterleiten, hat dieser den Freibetrag bei der Lohnverrechnung 2012 zu berücksichtigen. Dies ist jedoch nur eine vorläufige Maßnahme, die tatsächlichen Aufwendungen des Jahres 2012 sind bei der Veranlagung für das Jahr 2012 beim Finanzamt geltend zu machen.

Sollten die tatsächlichen Aufwendungen geringer sein, als die im Freibetragsbescheid angeführten, so müssen Sie mit einer Nachforderung rechnen.

Mit Eingabe vom 5. 7. 2012 erhab der Bw hiergegen durch seinen ausgewiesenen Vertreter Berufung:

„Wie der BV anlässlich eines Telefonats mit der erkennenden Behörde feststellen musste, wurden die mit dem Antrag auf Zuerkennung eines Freibetrags wegen außergewöhnlicher Belastung eingereichten Unterlagen nach Auskunft eines Mitarbeiters der 1. Instanz nach Wien gesandt, wo diese dann angeblich fehlerhaft eingescannt wurden und der Behörde nicht mehr zur Verfügung stehen. Aus diesem Grund sei es zur Ausstellung eines nicht nachvollziehbaren Bescheids gekommen und wird daher im nachfolgenden nochmals der Rechtsgrund samt den anspruchsgrundenden Werten ausgeführt.

*Der Berufungswerber befindet sich seit dem heurigen Jahr dauerhaft in stationärer Pflege im Pflegeheim D*****, weil es auf Grund seiner dauerhaften körperlichen Behinderung seiner bereits 80-jährigen Ehefrau F***** B*****, geb. 1932, faktisch nicht mehr möglich ist, die erforderlichen Pflegearbeiten selbst zu erbringen und eine häusliche Pflege durch eine ständig anwesende Pflegekraft aus räumlichen Kapazitätsgründen ebenfalls nicht möglich ist.*

Für den Aufenthalt in diesem Pflegeheim hat der Berufungswerber tägliche Kosten von € 90,20 zzgl. 10 % Umsatzsteuer, sohin € 99,22, zu leisten.

Beweis: Rechnung Beilage /A

Der Berufungswerber benötigt laut Pflegegeldbescheid vom 16. April 2012 monatlich durchschnittlich 162 Stunden, teilweise körperlich anstrengende, Pflege und bezieht aus diesem Grund ein Pflegegeld der Stufe 4 in der Höhe von € 664,30 pro Monat.

Beweis: Pflegegeldbescheid Beilage /B

Nachdem somit die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung eines Lohnsteuerfreibetrags wegen außergewöhnlicher Belastung vorliegen, wird nachfolgend die Berechnung der Höhe dieses Freibetrags dargelegt.

<i>Monatliche Kosten des Pflegeheims durchschnittlich (Berechnung: tägl. Kosten X 365: 12)</i>	<i>€ 3.017,94</i>
<i>abzüglich Pflegegeld in der Höhe von monatlich</i>	<i>€ 664,30</i>
<i>abzüglich Haushaltserspartie in der Höhe von monatlich</i>	<i>€ 156,96</i>
<i>ergibt eine Zwischensumme von</i>	<i>€ 2.196,68</i>
<i>abzüglich eines 10%igen Selbstbehalts von monatlich</i>	<i>€ 219,67</i>
<i>ergibt sich somit ein Lohnsteuerfreibetrag von monatlich</i>	<i>€ 1.977,01</i>
<i>was somit gerundet folgenden Betrag ergibt:</i>	<i>€ 1.977,--</i>

Nachdem die Ehegattin des Berufungswerbers selbst nur eine geringe GSVG-Pension bezieht und wesentliche Ersparnisse nicht vorliegen, ist es dem Antragsteller nicht möglich und zumutbar, auf die Erstattung des ihm zustehenden Lohnsteuerbetrags anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung zu warten und wird deshalb der Antrag auf einen Lohnsteuerfreibetrag wegen außergewöhnlicher Belastung gestellt.

Es ergeht daher der nachstehende

ANTRAG:

Die Berufungsbehörde möge den erstinstanzlichen Freibetragsbescheid in der Form abändern, dass dem Berufungswerber ein monatlicher Lohnsteuerfreibetrag in der Höhe von € 1.977,- zuerkannt wird.

Im Fall der Zuerkennung eines monatlichen Lohnsteuerfreibetrags in der Höhe von zumindest € 1.977,- wird auch eine Berufungsvorentscheidung akzeptiert und diesfalls bereits jetzt ein Vorlage- und Rechtsmittelverzicht erklärt...."

Die entsprechenden Beweismittel waren in Kopie beigeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. 8. 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und hob den Bescheid vom 5. 6. 2012 auf:

„Lsgelöst vom Veranlagungsverfahren ist ein Freibetragsbescheid gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 nur in den folgenden Fällen zu erlassen:

-) Es werden Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 € glaubhaft gemacht und es ist für das betreffende Kalenderjahr entweder noch überhaupt kein Freibetragsbescheid oder noch kein Freibetragsbescheid mit berücksichtigten Werbungskosten ergangen.

-) Im geltenden Freibetragsbescheid sind bereits Werbungskosten berücksichtigt, es werden aber weitere Werbungskosten in Höhe von mindestens 900 € glaubhaft gemacht.

-) Es liegen Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 vor.

Liegt keine dieser Voraussetzungen vor, kann kein gesonderter Freibetragsbescheid erstellt werden."

Hiergegen wurde am 24. 8. 2012 Vorlageantrag erhoben und eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt; eine Äußerung zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung erfolgte nicht.

Mit Bericht vom 12. 9. 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und verwies auf die Rechtslage.

In einem Telefonat mit dem Referenten vom 4. 10. 2012 vertrat der Vertreter des Bw die Auffassung, in verfassungskonformer Auslegung sei davon auszugehen, dass eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Lücke im Gesetz hinsichtlich der Erlassung eines Freibetragsbescheides außerhalb einer Veranlagung bestehe, die im Wege einer Analogie dahingehend zu schließen sei, dass auch eine außergewöhnliche Belastung außerhalb eines Katastrophenschadens Gegenstand eines gesonderten Freibetragsbescheides nach § 63 Abs. 4 EStG 1988 sein könne. Gerade der vorliegende Fall zeige, dass es unbillig sei, bis zum Jahr 2014 (erstmalige Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung im Einkommensteuerbescheid 2012, erstmalige Wirksamkeit eines Freibetragsbescheides auf Grund der Veranlagung 2012 im Jahr 2014) zuwarten zu müssen, bis die pensionsauszahlende Stelle diese außergewöhnliche Belastung bei der Lohnverrechnung berücksichtigen könne.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 25. 10. 2012 gab der Vertreter des Bw bekannt, ***[Persönliches]***. Die Zustellung der Berufungsentscheidung möge an den Vertreter des Bw erfolgen; eine generelle Zustellvollmacht werde dem Finanzamt übermittelt werden. Der Bw befindet sich nunmehr ständig im Pflegeheim, komme aber teilweise an Wochenenden wieder in die Wohnung in J****.

Der Vertreter des Bw sehe eine Gesetzeslücke in Bezug auf die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen bereits bei der laufenden Lohnverrechnung, die im Wege der Analogie in § 63 EStG 1988 zu schließen sei.

Gehe man nicht von einem Analogieschluss aus, sei der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz verletzt. Wenngleich die Verfassung ausdrücklich nur den Unabhängigen Verwaltungssenaten ein Antragsrecht nach Art. 139a B-VG einräume, könne auch der Unabhängige Finanzsenat unter den Begriff „Unabhängiger Verwaltungssenat“ subsumiert werden. In diesem Fall wäre auch der UFS zur Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens berechtigt; allenfalls könne auch im Analogieschluss ein Antragsrecht abgeleitet werden.

Ferner sei darauf zu verweisen, dass unionsrechtlich ebenfalls seit Inkrafttreten der Grundrechtscharta auf den Gleichheitssatz abzustellen sei, hier könne der Unabhängige Finanzsenat eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs einholen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass in § 63 EStG 1988 die einzelnen Tatbestände, die zur Erlassung eines allgemeinen oder eines gesonderten Freibetragsbescheides führen, genau geregelt seien und daher davon auszugehen sei, dass hier keine vom Gesetzgeber ungewollte Lücke vorliege.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies ergänzend darauf, dass der Bw nunmehr in einem anderen Finanzamtsbereich seinen ständigen Aufenthalt habe, weswegen für die Zukunft mit einer Abtretung des Aktes an das Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Bw sich vorwiegend aufhält, zu rechnen sei.

Der Vertreter des Bw ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw Pensionsbezüge und seit April 2012 Pflegegeld der Pflegestufe 4 erhält. Er befindet sich auf Grund seiner körperlichen Behinderung nunmehr in einem Pflegeheim. Die monatlichen Kosten der Betreuung und Unterbringung im Pflegeheim D**** betragen rund 3.017,94 €, das Pflegegeld der Pflegestufe 4 beträgt monatlich 664,30 €. Unter Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis (156,96 € monatlich; anteilige Werte für volle freie Station, vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 23 bzw. Anm. 78 „Alters- und Pflegeheim“) ergeben sich allein hieraus behinderungsbedingte monatliche Aufwendungen von 2.196,68 €.

§ 63 EStG 1988 lautet:

„Freibetragsbescheid“

§ 63. (1) Das Finanzamt hat für die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemeinsam mit einem Veranlagungsbescheid einen Freibetragsbescheid und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber zu erlassen. Der Freibetragsbescheid und eine Mitteilung sind jeweils für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Jahr zu erstellen, wenn bei der Veranlagung mindestens einer der folgenden Beträge berücksichtigt wurde:

- 1. Werbungskosten, die weder gemäß § 62 noch gemäß § 67 Abs. 12 oder § 77 Abs. 3 zu berücksichtigen sind,*
- 2. Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 und Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 nur hinsichtlich der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen.*
- 3. außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 6 mit Ausnahme von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden,*
- 4. Freibeträge gemäß §§ 35 und 105, sofern sie nicht gemäß § 62 vom Arbeitgeber berücksichtigt werden.*

Dem Freibetragsbescheid sind die gemäß Z 1 bis 4 im Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Beträge zugrunde zu legen.

Ein Freibetragsbescheid ist jedoch nicht zu erlassen:

- Nach dem 30. November des Kalenderjahres, für das der Freibetragsbescheid zu ergehen hätte,*
- bei Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht,*
- bei einem jährlichen Freibetrag unter 90 Euro,*
- wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre, die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden.*

(2) Auf Antrag des Arbeitnehmers hat das Finanzamt keinen Freibetragsbescheid zu erlassen oder einen betragsmäßig niedrigeren als den sich gemäß Abs. 1 ergebenden Freibetrag festzusetzen.

(3) Auf der Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber sind der Freibetrag sowie das Kalenderjahr, für das der Freibetrag festgesetzt wurde, auszuweisen.

(4) Das Finanzamt hat auf Antrag des Arbeitnehmers losgelöst von einem Veranlagungsverfahren einen Freibetragsbescheid für das laufende Kalenderjahr zu erlassen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass im Kalenderjahr

- zusätzliche Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 1 von mindestens 900 Euro oder

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 vorliegen.

Der Antrag muss bis zum 31. Oktober gestellt werden. Gleichzeitig mit der Erlassung eines solchen Freibetragsbescheides ist eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber im Sinne des Abs. 1 zu erstellen. Die Einschränkung des Abs. 1 Z 3 ist bei diesem Freibetragsbescheid nicht anzuwenden.

(5) Wird der einem Freibetragsbescheid zugrundeliegende Einkommensteuerbescheid abgeändert, so sind der Freibetragsbescheid und die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber anzupassen.

(6) Wurde für ein Kalenderjahr ein Freibetragsbescheid erlassen, ist dieser mit Erlassung eines neuen Freibetragsbescheides zu widerrufen. Der Widerruf ist auch auf der Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber anzuführen.

(7) Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer und für Arbeitnehmer, die gemäß § 1 Abs. 4 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, ist kein Freibetragsbescheid zu erstellen.

(8) Das Finanzamt kann abweichend von den Bestimmungen im Abs. 1 bei Aufwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 gegenüber den bei der Veranlagung berücksichtigten Beträgen niedrigere Beträge als Freibeträge festsetzen, wenn die berücksichtigten Aufwendungen offensichtlich nur einmalig und nicht wiederkehrend getätigt werden."

Der Freibetragsbescheid sowie die gleichzeitig ausgefertigte Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber ermöglicht die Berücksichtigung bestimmter üblicherweise jährlich in etwa gleicher Höhe anfallender steuerwirksamer Aufwendungen von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung. Dadurch vermindern diese Aufwendungen bereits die

laufende Steuerbelastung während des Jahres und muss der Arbeitnehmer nicht bis zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung durch das Finanzamt warten.

Zu unterscheiden ist zwischen dem allgemeinen Freibetragsbescheid nach § 63 Abs. 1 EStG 1988, der i. d. R. „automatisch“ (*Jakom/Lenneis*, EStG, § 63 Rz 2) bei einer Veranlagung ergeht (von *Doralt*, EStG, § 63 Tz 5 als „automatischer“ Freibetragsbescheid bezeichnet), und dem gesonderten Freibetragsbescheid nach § 63 Abs. 4 EStG 1988, der losgelöst von einem Veranlagungsverfahren erlassen wird.

Außerhalb eines Veranlagungsverfahrens ist gemäß § 63 Abs. 4 EStG 1988 über Antrag ein Freibetragsbescheid („gesonderter Freibetragsbescheid“) in folgenden Fällen zu erlassen (vgl. LStR 2002 Rz 1046):

- Es werden Werbungskosten i. H. v. mindestens 900 € glaubhaft gemacht und für das betreffende Kalenderjahr ist entweder noch überhaupt kein Freibetragsbescheid oder noch kein Freibetragsbescheid mit berücksichtigten Werbungskosten ergangen.
- Im geltenden Freibetragsbescheid sind bereits Werbungskosten berücksichtigt, es werden aber weitere Werbungskosten i. H. v. mindestens 900 € glaubhaft gemacht.
- Es liegen Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden i. S. d. § 34 Abs. 6 EStG 1988 vor.

Werbungskosten und Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden sind für jenes Jahr glaubhaft zu machen, für das der Freibetragsbescheid wirkt, also für das laufende Kalenderjahr.

Ist eine der in § 63 Abs. 4 genannten Voraussetzungen gegeben, können nach LStR 2002 Rz 1046 und der einhelligen Lehre (*Doralt*, EStG, § 63 Tz 20; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 63 Tz 13; *Jakom/Lenneis*, EStG, § 63 Rz 6; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 63 Tz 11) „nicht nur sämtliche Werbungskosten, sondern auch allfällige Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.“

Dies ergibt sich daraus, dass der gesonderte Freibetragsbescheid einen für dieses Jahr ergangenen allgemeinen Freibetragsbescheid, so ein solcher erlassen wurde, ersetzt, sodass bei einer Beschränkung des gesonderten Freibetragsbescheids auf höhere Werbungskosten und Katastrophenschäden die Wirkung anderer in einen allgemeinen Freibetragsbescheid aufzunehmender Beträge verloren ginge (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 63 Anm. 57).

Der Bw macht die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen infolge Aufenthalts in einem Pflegeheim geltend.

Derartige Aufwendungen können eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen, wobei in diesen Fällen auch die Kosten der Unterbringung absetzbar sind (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 78 „Alters- und Pflegeheim“).

§ 34 EStG 1988 unterscheidet zwischen außergewöhnlichen Belastungen mit Berücksichtigung eines Selbstbehalts und außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts (§ 34 Abs. 6 EStG 1988). Zu den außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts zählen unter anderem (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 TS 6) „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.“

§ 35 EStG 1988 enthält Regelungen für die steuerliche Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen bei Behinderungen, wobei die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle (i. d. R. das Bundessozialamt) nachzuweisen sind (§ 35 Abs. 2 EStG 1988). Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 35 Anm. 41).

Nach dem festgestellten Sachverhalt stellen daher die Aufwendungen des Bw für seinen behinderungsbedingten Aufenthalt in einem Pflegeheim, soweit diese nicht durch das Pflegegeld gedeckt sind und diese die sogenannte Haushaltsersparnis übersteigen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 78 „Alters- und Pflegeheim“), eine außergewöhnliche Belastung dar, und zwar (entgegen der Annahme des Bw) eine solche ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988.

Die (Netto-)Aufwendungen des Bw für seinen Pflegeheimaufenthalt wären somit, falls sie in einem Jahreseinkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden, in den „automatischen“ Freibetragsbescheid nach § 63 Abs. 1 EStG 1988 TS 3 aufzunehmen, ebenso allfällige weitere Aufwendungen in Zusammenhang mit seiner Behinderung.

Für den gesonderten Freibetragsbescheid nach § 63 Abs. 4 EStG 1988 ist jedoch die Glaubhaftmachung entweder zusätzlicher Werbungskosten von mindestens 900 € oder

außergewöhnlicher Belastungen infolge Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden erforderlich.

Unstrittig liegt keiner dieser im Gesetz genannten Tatbestandsvoraussetzungen vor.

Eine verfassungskonforme Interpretation von § 63 Abs. 4 EStG 1988 TS 2 dahingehend, dass er anstelle „Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6“ „außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 6“ oder „Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 6“ zu lauten hätte, wäre nach Ansicht der Berufungsbehörde mit dem Gesetzeswortlaut nicht vereinbar. Der Gesetzgeber hat in § 63 Abs. 4 EStG 1988 TS 2 nur bestimmte außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 genannt. Der äußerst mögliche Wortsinn (siehe § 6 ABGB, vgl. dazu etwa *Bydlinski in Rummel*³, § 6 Rz. 17 m. w. N. oder *Dittrich/Tades ABGB*³⁶ § 6 E 9 bis 11), der nach der zivilrechtlichen Lehre und Judikatur die Grenze für die Auslegung bildet (vgl. etwa OGH 13. 4. 1994, 3 Ob 17/94; OGH 19. 12. 1994, 10 ObS 262/94; OGH 5. 12. 1995, 4 Ob 593/95; OGH 30. 3. 2004, 4 Ob 11/04b; OGH 19. 10. 2005, 7 Ob 198/05a; OGH 24. 10. 2006, 5 Ob 179/06v; OGH 8. 4. 2008 4 Ob 23/08y, SZ 2008/44; OGH 28. 6. 2012, 8 ObS 3/12t), deckt eine Auslegung in dem vom Bw gewünschten Sinn nicht ab.

Der Verfassungsgerichtshof hebt in seiner Judikatur hervor, dass bei der Ermittlung des Norminhaltes nicht nur allein der Wortlaut der fraglichen Regelung, sondern auch deren Entstehungsgeschichte sowie der Gegenstand und Zweck der Regelung zu beachten ist (zur Interpretationspraxis des VfGH siehe etwa *Walter/Mayer/Kucsko-Stadelmayer, Bundesverfassungsrecht*¹⁰ [2007] Rz. 134). Der VfGH bekennt sich zwar verbal zum möglichen Wortsinn als Begrenzung der Interpretation (etwa VfGH 7. 10. 1992, B 614/92 ua; VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92), zieht aber die Grenze des möglichen Wortsinns teilweise recht weit und stellt auf den „evidenten Zweck“ einer Regelung ab (etwa VfGH 6. 12. 1990, B 783/89: Entscheidung derselben Behörde wie Vorfragenentscheidung einer anderen Behörde i. S. d. § 303 BAO anzusehen; oder VfGH 28. 9. 1990, B 1368/87 betreffend Auslegung von § 6 Abs. 8 Bauordnung für Wien).

Ob die Unterscheidung zwischen Katastrophenschäden und anderen außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts in Bezug auf die Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides sachlich gerechtfertigt ist, kann bezweifelt werden. Besondere Rechtfertigungsgründe für die unterschiedliche Behandlung sind vorerst nicht ersichtlich, diese dürfte – siehe im Folgenden – auf die historische Entwicklung zurückzuführen sein.

Die Regelung des § 63 Abs. 4 EStG 1988 verfolgt den Zweck, bestimmte, in ihrer Auswirkung auf den Lohnsteuerabzug von der Höhe her bedeutsame Aufwendungen, deren Anfall im jeweiligen Kalenderjahr feststeht, bereits für dieses Kalenderjahr beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber berücksichtigen zu können.

Eine sachliche Rechtfertigung für die in § 63 Abs. 4 EStG 1988 etwa im Vergleich zu § 63 Abs. 1 EStG 1988 abweichende Regelung in Bezug auf finanziell bedeutsame außergewöhnliche Belastungen, die keinen Katastrophenschaden darstellen, ist jedenfalls nicht offenkundig.

Die Berufungsbehörde vermag nicht auszuschließen, dass der VfGH im Falle einer Beschwerde § 63 Abs. 4 EStG 1988 verfassungskonform (über den nach Ansicht der Berufungsbehörde eindeutigen Wortlaut hinausgehend) in einer Weise interpretiert, dass die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen Grund für die Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides sein können. Eine derartige Interpretation ist jedoch nicht so naheliegend, dass eine Verwaltungsbehörde einer möglichen Entscheidung des Höchstgerichtes voreignen und selbst eine – ihrer Ansicht nach – Auslegung contra legem vornehmen müsste.

Verneint man die Möglichkeit einer Interpretation von § 63 Abs. 4 EStG 1988 im Sinne des Bw, ist zu prüfen, ob ein Analogieschluss vorzunehmen ist.

Die Berufungsbehörde sieht allerdings auch keine vom Gesetzgeber nicht gewollte Lücke, die im Wege einer Analogie zu schließen wäre. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich dargelegt, dass nur Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden – neben bestimmten Werbungskosten – zu einem gesonderten Freibetragsbescheid führen sollen. Dass der Gesetzgeber nur übersehen habe, Regelungen für andere außergewöhnliche Belastungen zu treffen, ist nicht ersichtlich. Es wurde, und dies zeigt auch die gleichzeitig mit der Einführung des § 63 Abs. 4 EStG TS 2 vorgenommene Änderung des § 63 Abs. 1 EStG 1988 TS 3, bewusst zwischen Katastrophenschäden und anderen außergewöhnlichen Belastungen differenziert.

Rechtshistorisch (siehe die Darstellung bei Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 63 Anm. 8 sowie Anm. 59) durfte – abgesehen vom Fall der erstmaligen Ausstellung einer Lohnsteuerkarte – ein gesonderter Freibetragsbescheid nur bei Vorliegen zusätzlicher Werbungskosten i. S. d. § 63 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (von ursprünglich mindestens 12.000 S) erlassen werden.

Die Einbeziehung von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden geht auf die Einkommensteuergesetz-Novelle im Rahmen des HWG 2002 BGBl. I Nr. 155/2002 zurück. Die Regelung des § 63 Abs. 4 EStG 1988 TS 2 wurde erst im Zuge der Beratungen des

Finanzausschusses eingefügt. Über dessen Motive führen die Materialien (NR: XXI. GP AB 1285) aus (im Original statt „EStG“ „EstG“):

„Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 konnten bisher nicht im Rahmen eines Freibetragsbescheides, sondern nur bei der Veranlagung berücksichtigt werden. Durch die Neuregelung im § 63 Abs. 4 EStG 1988 wird erreicht, das für derartige Aufwendungen während des laufenden Jahres ein Freibetragsbescheid auszustellen ist, wenn der Antrag bis zum 31. Oktober gestellt wird. Die Ausstellung eines Freibetrages für das Folgejahr bedarf eines weiteren Antrages (im folgenden ‚laufenden‘ Jahr), weil eine Automatik wie bei Sonderausgaben oder Werbungskosten, die in gleicher oder zumindest ähnlicher Höhe immer wieder auftreten, nicht vorliegt. Aus diesem Grunde werden Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden auch nicht in den ‚automatischen‘ Freibetragsbescheid übernommen. Aus Gründen der Vereinheitlichung kann ein Freibetragsbescheid für das laufende Kalenderjahr auch für zusätzliche Werbungskosten im Sinne des § 64 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 von mindestens 900 Euro bis zum 31. Oktober beantragt werden.“

Mit dem Antrag auf einen Freibetragsbescheid (auf Grund von Katastrophenschäden oder höherer Werbungskosten) können wie bisher (zusätzliche) Sonderausgaben oder (zusätzliche) außergewöhnliche Belastungen beantragt werden.“

Hieraus ergibt sich zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 63 Abs. 4 EStG 1988 nur die Berücksichtigung von Katastrophenschäden (die seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 nicht mehr in einen „allgemeinen“ Freibetragsbescheid Eingang finden durften) vor Augen hatte und nicht darüber hinaus weitere außergewöhnliche Belastungen zum Anlass für das Ergehen eines gesonderten Freibetragsbescheides nehmen wollte.

Eine planwidrige Lücke, die der Absicht des Gesetzgebers nach zu füllen ist (vgl. etwa UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10, zu aliquotem Pendlerpauschale für Teilzeitbeschäftigte), liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Dem Bw ist beizupflichten, dass die Regelung des § 63 Abs. 4 EStG 1988 rechtspolitisch unbefriedigend sein kann, weil dadurch die sein Einkommen deutlich belastende außergewöhnliche Belastung erst einige Zeit nach deren Anfallen steuerlich berücksichtigt wird (hier: erstmals mit der Veranlagung für 2011 im Jahr 2012, dann mit der Veranlagung für 2012 im Jahr 2013, erstmals von der pensionsauszahlenden Stelle mit dem „allgemeinen“ Freibetragsbescheid, der im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2011 ergehen wird, im Jahr 2014).

Dies zu ändern, ist – vorbehaltlich einer möglichen abweichenden Interpretation durch den VfGH - allerdings Sache des Gesetzgebers und nicht der Verwaltung.

Da der angefochtene Freibetragsbescheid vom 5. 6. 2012 somit zu Unrecht ergangen ist, weil die Voraussetzungen zur Erlassung eines derartigen Bescheides nicht vorgelegen sind, war dieser – wie bereits durch die Berufungsvorentscheidung geschehen – gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Bemerkt wird, dass nach § 62 Z 10 EStG 1988 die pensionsauszahlende Stelle unter anderem Freibeträge nach § 35 EStG 1988 bei der laufenden Lohnverrechnung zu berücksichtigen hat, wenn eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde.

Jakom/*Lenneis*, EStG, § 63 Rz 6, subsumiert hierunter auch bestimmte tatsächliche Kosten aus dem Titel der Behinderung. Ob diese Ansicht zutreffend ist (zum Meinungsstand siehe *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 63 Anm. 42), braucht von der Berufungsbehörde in diesem Verfahren nicht beurteilt werden.

Allerdings sind Aufwendungen, die allgemein durch Pflegebedürftigkeit verursacht werden, nicht Aufwendungen für Heilbehandlung im Sinne von § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996 (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 35 Anm. 75 f.), sodass derartige Aufwendungen auch bei Zutreffen der Auffassung von *Lenneis* jedenfalls nicht von § 62 Z 10 EStG 1988 erfasst wären.

Andere Aufwendungen in Zusammenhang mit seiner Behinderung hat der Bw bislang nicht vorgetragen.

Zu den weiteren Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend Einleitung von Normenprüfungsverfahren ist auszuführen:

Art. 2 Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867 über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder (StGG), RGBI. Nr. 142/1867, Art. 66 Staatsvertrag von Saint-Germain-en-Laye, StGBI. Nr. 303/1920, Art. 7 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG), BGBl. Nr. 1/1930 und Art. 6 Staatsvertrag von Wien betreffend die Wiederherstellung eines unabhängigen und demokratischen Österreich, BGBl. Nr. 1955/152, zufolge sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich.

Art. 14 Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK), BGBl Nr. 210/1958, verbietet näher ausgeführte Benachteiligungen; Art. 7 Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRC), ABI. 2010 C 83, 389, normiert die Gleichheit vor dem Gesetz („Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich“).

Der hieraus abzuleitende Gleichheitsgrundsatz (Gleichheitssatz) bindet sowohl die Gesetzgebung als auch die Vollziehung. Nach ihm sind nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen erlaubt. An gleiche Tatbestände müssen also gleiche Rechtsfolgen geknüpft sein. Es ist also Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln. Unterschiede im Faktischen müssen auch zu entsprechenden differenzierten Regelungen führen (vgl. für viele zuletzt VfGH 6. 3. 2012, G 135/11).

Sollte es in der Tat der Gleichheitsgrundsatz gebieten, laufende Aufwendungen für die Pflege in einem Pflegeheim mit Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden in Bezug auf die Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheides i. S. v. § 63 Abs. 4 EStG 1988 gleichzusetzen, und eine Umsetzung nur im Wege einer Normaufhebung möglich sein, stellt sich die Frage der Präjudizialität. Der VfGH kann nach der Konzeption der Bundesverfassung ein als verfassungswidrig erkanntes Gesetz zwar ganz oder teilweise aufheben, nicht aber an die Stelle eines als verfassungswidrig erkannten Gesetzestextes einen anderen setzen. In Betracht käme daher die Aufhebung der Wortfolge „zur Beseitigung von Katastrophenschäden“ in § 63 Abs. 4 EStG 1988 TS 2 durch das Höchstgericht. Hierdurch wären alle Aufwendungen i. S. d. § 34 Abs. 6 EStG 1988, also auch jene, die der Bw geltend macht, als Grund zur Erlassung eines gesonderten Freibetragsbescheids anzusehen.

Die Berufungsbehörde kann es aus nachstehenden Überlegungen dahingestellt lassen, ob die Regelung des § 63 Abs. 4 EStG 1988 in Einklang mit dem Gleichheitsgrundsatz steht:

Soweit der Bw die Ansicht vertritt, der Unabhängige Finanzsenat sei als unabhängiger Verwaltungssenat nach Art. 140 B-VG zur Stellung eines Gesetzesprüfungsantrages an den VfGH berechtigt, ist ihm zu entgegen, dass der UFS – anders als etwa die UVS in den Ländern – nach einhelliger Auffassung nicht zu einer derartigen Antragstellung berechtigt ist (vgl. etwa *Wanke*, UFSG [2006], § 1 Anm. 3). Unter einem „unabhängigen Verwaltungssenat“ i. S. d. Art. 140 Abs. 1 B-VG ist ein Unabhängiger Verwaltungssenat nach Art. 129a f. B-VG zu verstehen, nicht jedoch eine andere, diesem vergleichbare Behörde. In der Aufzählung des Art. 140 Abs. 1 B-VG ist der UFS nicht enthalten. Etwas anderes gilt für das ab 2014 tätig werdende Bundesfinanzgericht, das ein Verwaltungsgericht i. S. v. Art. 129 ff. B-VG i. d. F. Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012, ist. Ein Rechtsnachteil für den Bw ist damit nicht verbunden, da es dem Bw freisteht, gegen die gegenständliche Berufungsentscheidung Beschwerde nach Art. 144 B-VG zu erheben und dort die Verfassungswidrigkeit der Regelung des § 63 Abs. 4 B-VG (oder eine gleichheitswidrige Gesetzesauslegung durch die belangte Behörde) zu behaupten.

Wie oben ausgeführt, sind nach Art. 7 GRC alle Personen vor dem Gesetz gleich. Die auf dem Gipfel von Nizza im Jahr 2000 proklamierte Grundrechte-Charta ist Teil des Vertrags von

Lissabon, der von Österreich am 13. 5. 2008 ratifiziert wurde. Seit dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 1. 12. 2009 (ABl. 2007 C 303, S 1, konsolidierte Fassung ABl. 2010 C 83, S 389) ist die Grundrechte-Charta auf Grund ausdrücklicher Anordnung des Art. 6 Abs. 1 EUV mit den Verträgen rechtlich gleichrangig und daher Teil des Primärrechts der Europäischen Union (vgl. EuGH 19. 1. 2010, C-555/07, *Küçükdeveci*). Aus Art. 51 GRC folgt ihre unmittelbare Anwendbarkeit für die Mitgliedstaaten bei der Durchführung des Rechts der Union (VfGH 14. 3. 2012, U 466/11 ua). Aus der autonomen Geltung des Unionsrechts ergibt sich der Vorrang unmittelbar anwendbarer unionsrechtlicher Vorschriften vor dem Recht der Mitgliedstaaten (vgl. EuGH 15. 7. 1964, 6/64, *Costa/ENEL*; EuGH 17. 12. 1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; EuGH 9. 3. 1978, Rs. 106/77, *Simmenthal II*).

„Widerspricht das innerstaatliche Recht dem Gemeinschaftsrecht, wird es von diesem verdrängt. Jedes innerstaatliche Organ, das über die betreffende Rechtssache abzusprechen oder die Rechtmäßigkeit des behördlichen Vorgehens zu beurteilen hat, muss diesen Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts beachten und gegebenenfalls die Anwendung der innerstaatlichen Norm unterlassen. Es hat die Vereinbarkeit der Norm mit dem Gemeinschaftsrecht freilich nur dann selbst zu beurteilen, wenn diese Frage derart offenkundig (ist), daß keinerlei Raum für vernünftige Zweifel ... bleibt“ (EuGH 6. 10. 1982 283/81, *C.I.L.F.I.T.*)

Die Anwendbarkeit der Grundrechte-Charta auf Akte der Organe der Mitgliedstaaten setzt voraus, dass diese in „Durchführung des Rechts der Europäischen Union“ handeln (Art. 51 Abs. 1 GRC), also die Beschwerdesache, in der ein Recht der Grundrechte-Charta geltend gemacht wird, in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt. Dieser ist nach der Rechtsprechung des EuGH weit zu verstehen. In den Anwendungsbereich fällt neben der Vollziehung unmittelbar wirksamen Unionsrechts durch Gerichte oder Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten (EuGH 14. 7. 1994, C-351/92, *Graff*) auch die Vollziehung von mitgliedstaatlichen Umsetzungsvorschriften (EuGH 15. 5. 1986, 222/84, *Johnston*).

So hat der VfGH in Verfahren betreffend nationale Regelungen, die unionsrechtliche Richtlinien umsetzen, die Anwendung der GRC als Prüfungsmaßstab bejaht (vgl. VfGH 14. 3. 2012, U 466/11 ua betreffend Asylverfahren; VfGH 28. 6. 2011, B 254/11 betreffend Umweltverträglichkeitsprüfung).

Hingegen hat der VfGH mangels Bezug zum Unionsrecht keinen Anlass gesehen, dem EuGH die Frage vorzulegen, ob Regelungen, die verschiedengeschlechtliche Paare von der Begründung einer eingetragenen Partnerschaft ausschließen, Art. 21 GRC widersprechen (VfGH 22. 9. 2011, B 1405/10).

Der Bw hat die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens unter Hinweis auf eine mögliche Unionsrechtswidrigkeit angeregt, ohne im Einzelnen darzustellen, woraus sich eine Anwendbarkeit der GRC auf den gegenständlichen Sachverhalt ergeben soll.

Das Ertragsteuerrecht ist in der Europäischen Union im Wesentlichen nicht harmonisiert. Insbesondere ist das EStG 1988 – anders als etwa das UStG 1994 – nicht in Umsetzung von Richtlinien der EU ergangen. Ein mitgliedstaatenübergreifender Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht gegeben.

Es ist daher vorerst nicht ersichtlich, inwieweit das Recht der Union durch eine nationale Regelung, in welcher Form beim Steuerabzug vom Arbeitslohn bzw. der Pension eines inländischen Arbeitnehmers bzw. Pensionisten durch inländische Arbeitgeber bzw. bezugsauszahlende Stellen bestimmte Aufwendungen zu berücksichtigen sind, im Sinne von Art. 51 GRC durchgeführt wird.

Nach der Entscheidungspraxis des UFS ist das dem nicht letztinstanzlich entscheidenden nationalen Gericht durch Art. 267 AEUV eingeräumte Ermessen, ob dieses ein Vorabentscheidungsverfahren einleitet, dahingehend auszuüben, bloße Behauptungen einer fehlenden Unionsrechtskonformität, die es an jeglicher Konkretisierung fehlen lassen, nicht an den EuGH heranzutragen (UFS 24. 4. 2012, RV/2694-W/07). Dies ist hier der Fall.

Der UFS stellt daher in diesem Verfahren weder einen (unzulässigen) Antrag nach Art. 140 B-VG an den VfGH noch einen solchen nach Art. 267 AEUV an den EuGH.

Wien, am 30. Oktober 2012