

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache I, vertreten durch M gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 1/23 vom 25.06.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem diesem Erkenntnis beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf), Jahrgang 1927, bezieht ausschließlich Pensionseinkünfte (Arbeitnehmerveranlagung). Sie ist nach den Akten der belangten Behörde (belB) mindestens seit 2006 auf Grund des Beschlusses des Pflegschaftsgerichtes vom 16.12.2006, Zl. 7P, besachwaltert. Zum Sachwalter (= gesetzlicher Vertreter gemäß § 268 ABGB, vgl. § 80 Abs 1 BAO) in allen Angelegenheiten wurde mit diesem Beschluss gemäß § 273 Abs. 3 Z. 3 ABGB der im Adressfeld genannte Zustellungsbevollmächtigte, ein naher Angehöriger der Bf, bestellt. Dem Pflegschaftsgericht ist er zur jährlichen Rechnungslegung verpflichtet. Die Kosten des Pflegschaftsverfahrens (einschließlich der jährlich anfallenden Sachwalterkosten, *Anm. BFG*) hat die Betroffene zu tragen.

Nach angemessenem Zeitabstand prüfte das Gericht gemäß § 278 Abs. 3 ABGB, ob das Wohl der Pflegebefohlenen die Beendigung oder Änderung der Sachwalterschaft erforderte. In der zu diesem Zweck am 24.02.2014 durchgeführten Amtshandlung hielt der Pflegschaftsrichter laut dem darüber abgefassten Protokoll fest, dass auf Grund des Allgemeinzustandes der Betroffenen "die Sachwalterschaft im bisherigen Ausmaß aufrecht zu erhalten ist".

Laut dem im Einkommensteuerbescheid 2012 erfassten Lohnzettel bezog die Bf 2012 ganzjährig Bundespflegegeld in der Höhe von EUR 13.058,00.

Mit Bescheid des Bundessozialamtes wurde der Bf zusätzlich ein monatlicher Zuschuss zur Unterstützung der 24-Stunden-Betreuung gemäß § 21b des Bundespflegegeldgesetzes als Förderung ("Pflegezulage" in der Diktion des § 34 Abs 6 Teilstich 6 EStG 1988) im Jahr 2012 mit dem Gesamtbetrag von EUR 4.041,60 gewährt.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2012 machte die Bf folgende Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend:

Krankheitskosten (mit Selbstbehalt): EUR 41.644,77;

Das Finanzamt (FA) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid vom 25.06.2014 die geltend gemachten **Krankenzusatzversicherungsbeiträge** als Topf-Sonderausgaben zu einem Viertel und unter Anwendung der gesetzlichen Einschleifregelung mit dem sich daraus ergebenden Betrag von EUR 397,38.

Die geltend gemachten **Krankheitskosten** wurden unter Anrechnung des Pflegegeldes sowie einer Zusatzförderung durch das Bundessozialamt (EUR 4.041,60) unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) mit dem Betrag von EUR 17.855,23 einkommensmindernd berücksichtigt.

Unter Hinweis auf ein mit dem Vertreter der Bf geführtes Telefongespräch (undatiert) begründete das FA die Abweichungen gegenüber der Steuererklärung damit, dass die Kosten des Sachwalters bei der außergewöhnlichen Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen gewesen seien, da keine Feststellung der Behinderung der Bf durch das Bundessozialamt vorliege (Verweis auf UFS 17.03.2009, RV/3434-W/07).

Die Bf erhob dagegen mit Schreiben vom 14.07.2014, beim FA eingelangt am 22.07.2014, Beschwerde ("Einspruch") und beantragte die Herabsetzung der Einkommensteuer (und entsprechende Lohnsteuerrückvergütung) unter Berücksichtigung der Sachwalterkosten in voller Höhe, ohne Selbstbehalt. Falls die Kosten des Sachwalters **nur dann in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten, wenn zusätzlich** zu den mehrfach bestehenden (ärztlichen) Befunden, der bestehenden Pflegestufe 7 - von der Sozialversicherung in wiederholten Hausbesuchen durch den Amtsarzt überprüft - und zusätzlich zum Gutachten (im Auftrag) des Pflegeschaftsgerichtes sowie zum Ergebnis des jüngsten Vorführungstermines beim Pflegeschaftsrichter **nun auch noch der Behinderungsgrad der Bf durch das Bundessozialamt festgestellt worden ist**, so (nehme die Bf durch ihren Vertreter dies zur Kenntnis und) "werden wir, sobald die Antwort des Bundessozialamtes kommt, auch diese zur Verfügung stellen".

Dem Rechtsmittelschriftsatz waren als Beilagen angefügt:

- Entlassungsbericht/Arztbrief, 01072014;
- Protokoll Pflegeschaftsgericht;

- Sachwalterbestellung;
- (neurologisches) Gutachten 26.08.2006.

Im zuletzt erwähnten Gutachten wird ein schwerer dementieller Abbauprozess bei der Bf diagnostiziert. Ein Sachwalter für alle Angelegenheiten sei daher zu bestellen.

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 06.10.2014 als unbegründet ab. Im Vergleich mit dem Steuerjahr 2011 habe sich das Pflegegeld 2012 um EUR 2.682,00 erhöht, während die geltend gemachten Krankheitskosten 2011 insgesamt um EUR 2.425,00 niedriger gewesen seien. "Eine Steuergutschrift für 2012 kann daher nicht höher als die Steuergutschrift 2011 sein. Aufgrund der nun vorgenommenen von Ihnen vorgeschlagenen Überprüfung kann im Einkommensteuerbescheid 2012 kein Fehler entdeckt werden."

Mit Schriftsatz vom 30.10.2014 erhob die Bf dagegen "Einspruch" (gemeint: Vorlageantrag). Aus dem Bescheid (BVE) und einem Telefonat mit dem Sachbearbeiter gehe hervor, "dass die Kosten und Entschädigung für Mühewaltung des Sachwalters nur dann zur Gänze abgeschrieben werden können, wenn sie unter [KZ] 730 eingetragen und die restlichen Krankenkosten unter [KZ] 439 als tatsächliche Kosten geltend gemacht werden."

Abermals würden eine Zusammenfassung der durch Krankheit oder Behinderung entstandenen tatsächlichen Kosten und außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben für 2012 übermittelt, mit der Bitte, die Lohnsteuerrückvergütung neuerlich zu berechnen. "Die Finanzierung der Pflege der Beschwerdeführerin hängt auch von der Lohnsteuergutschrift ab ...".

Die beigelegt Aufstellung war gegliedert in

- Krankenkosten (tatsächliche, KZ 439): EUR 36.023,53;
- Sachwalterentschädigung (Mühewaltung u. Kosten, KZ 730): EUR 5.621,24;
- Privatkrankenversicherung (KZ 455): EUR 3.292,29;
- Pflegegeld: EUR 13.058;
- Förderung für 2012: EUR 4.041,60.

Mit Schreiben vom 05.11.2014 reichte die Bf durch ihren gesetzlichen Vertreter folgende Ergänzung ihres Vorlageantrages nach:

Die Beschwerdevorentscheidung gehe auf die geforderte Feststellung des Behinderungsgrades nicht ein, was bei Erledigung des Rechtsmittels im Sinne der Einspruchsbegründung berücksichtigt werden möge.

Das Rechtsmittel wurde sodann dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt. Das FA führt im Vorlagebericht vom 10.11.2014 Antrag stellend aus:

Das BFG wolle über die Beschwerde - wie im Vorlageantrag ausgeführt - hinsichtlich der Sachwalterkosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und hinsichtlich

der übrigen Krankheitskosten ohne Selbstbehalt erkennen. Das Finanzamt habe (dem Vertreter der Bf) nicht versprochen, dass die Sachwalterentschädigung voll abgeschrieben werden kann, da ein Selbstbehalt zu berücksichtigen sei. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid habe der Selbstbehalt (allerdings) auch einen Teil der Krankheitskosten reduziert. Durch Zuordnung der Krankheitskosten zu den tatsächlichen Kosten werde eine weitere Steuergutschrift entstehen.

Beweiswürdigung

Die Bf leidet - soweit aus den aktenkundigen Befunden/Gutachten zu erschließen ist - mindestens seit 2006 an schwerer, progredierender Alters-Demenz; sie stand im Streitjahr im Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 7. Die Kosten der durch fachärztliches Gutachten geforderten und, diesem Gutachten folgend, vom Gericht unmittelbar danach angeordneten Sachwalterschaft hatte sie laut Gerichtsbeschluss vom 16.12.2006 selbst zu tragen.

Die geltend gemachten Sachwalterschaftskosten iHv EUR 5.621,24 setzen sich laut der vom gesetzlichen Vertreter über Aufforderung des BFG am 13.11.2014 nachgereichten und auf Grund des Rechenschaftsberichtes vom Gericht genehmigten Aufstellung wie folgt zusammen:

- Entschädigung EUR 3.376,44;
- Barauslagen EUR 2.244,80.

Diese der Bf zur Last fallenden Sachwalterkosten erscheinen somit nachgewiesen und iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 qua richterlicher Anordnung aus rechtlichen sowie infolge stark eingeschränkter Denk- und Handlungsfähigkeit der Bf aus tatsächlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen.

Auf den belegmäßigen Nachweis der 2012 angefallenen Krankheitskosten im engeren Sinne (KZ 439: Aufwand für ganzjährige 24 Stunden-Pflege und für die Medikation gegen Demenzfortschritt)) hat das Finanzamt, offenbar in Anbetracht der erfolgten Nachweiserbringung für frühere Veranlagungsjahre, verzichtet. Diese Kosten liegen etwa im Bereich des für 2011 geltend gemachten Betrages, weshalb sie als glaubhaft gemacht erscheinen und eines belegmäßigen Nachweises auch nach Überzeugung des hier erkennenden Richters nicht bedürfen. Diese durch die geistige Behinderung (Demenz) verursachten (Pflege-)Kosten erscheinen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.

Rechtslage

§ 34 Abs. (1) bis Abs. (6) EStG 1988, übertitelt mit "Außergewöhnliche Belastung", in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung enthält, soweit im Streitfall von Bedeutung, folgende Bestimmungen:

(1) "Bei 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 Euro6%.

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro8%.

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro10%.

mehr als 36.400 Euro12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich ..." (Anm.: hier nicht maßgeblich)

(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 Abs. 2, anzusetzen."

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

(...)

- 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 der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, ...) 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."

Im Beschwerdefall ist § 34 Abs. (6) sechster Teilstrich iVm § 35 Abs. 1 erster Teilstrich und Abs. 5 einschlägig. Nach § 35 Abs. 1 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen

- durch **eine eigene** körperliche oder **geistige Behinderung** hat

...

und selbst ... keine pflegebedingte Geldleistung (...) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Gemäß Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Mit der *Verordnung außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010*, hat der Bundesminister für Finanzen, soweit hier von Bedeutung, folgendes normiert:

§ 1 Abs 1

"Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen."

§ 1 Abs 2

"Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt."

§ 1 Abs. 3

"Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder ...) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen."

§ 2 Abs 1

"(Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit festen Sätzen zu berücksichtigen)"

§ 2 Abs 2

"Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge nach Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) zu berücksichtigen."

§ 3 (betrifft Aufwendungen für die Fortbewegung Körperbehinderter)

§ 4 (nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel von Beweglichkeits- Seh- und Hörbehinderten)

Aus dem zuvor Gesagten ergibt sich nach Schrifttum, UFS-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, dass höhere (als die per VO mit pauschalen Freibeträgen bestimmten) Kosten, die körperlich oder geistig behinderten Steuerpflichtigen selbst erwachsen, nachzuweisen bzw. **glaubhaft zu machen** sind. Nach der Rechtsprechung des UFS ist bloße Glaubhaftmachung in Ausnahmefällen ausreichend. Zum anderen bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhanges der geltend gemachten Kosten mit der

Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit (verursacht durch den Grad der Behinderung) zu Grunde liegt. Bei einem offensichtlichen Zusammenhang genügt die Glaubhaftmachung der Kostenverursachung.

Werden pflegebedingte Geldleistungen bezogen, können die übersteigenden (tatsächlichen) Aufwendungen nach Schrifttum und Verwaltungspraxis auf Grund des Wortlautes des § 34 Abs. 6 Teilstrich 6 **ohne Selbstbehalt** geltend gemacht werden (*Baldauf*, in: Jakom EStG 5. Auflage 2012, Rz 13 zu § 35, mwN. insbes. *Doralt*, EStG-Kommentar, § 35 Rz 4; so auch *Wanke*, in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm. 48 zu § 34 und Anm. 41 zu § 35). Hintergrund dieser Überlegung ist der Umstand, dass Pflegegeldleistungen in einem Ausmaß, das den Pflegestufen 3 und höher entspricht (*hier: Pflegestufe 7 im Streitjahr 2012, das maßgebliche aktenkundige Gutachten datiert aus dem Jahr 2006; eine formlose Bescheinigung des ... vom ... liegt dem BFG vor*), niemals bei Vorliegen eines weniger als 25%-igen Behinderungsgrades (Grades der Minderung der Erwerbstätigkeit) gewährt wird; da die Daten aus dem Förderakt - infolge Zustimmung der Betroffenen - beim Finanzamt bzw. beim BFG aktenkundig wurden, konnte von der Beibringung der förmlichen Bescheinigung des Bundessozialamtes (Behindertenpass, dessen Ausstellung in Arbeit ist) auch im hier anhängigen Beschwerdeverfahren aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung (Alter und Gesundheitszustand der Bf) abgesehen werden.

Der systematische Vorschriftenzusammenhang und die dazu im neueren Schrifttum einhellig vertretene Auffassung lassen in Fällen dokumentiert offengelegter Krankengeschichten geistig Behinderter (ein solcher Fall ist von Steuerstreitigkeiten in Familienbeihilfensachen zu unterscheiden; dort ist der Zeitpunkt der Erkrankung vor Vollendung des 21. Lebensjahres entscheidungswesentlich) bei Bezug von pflegebedingten Geldleistungen durch den außergewöhnlich belasteten Steuerpflichtigen das Verknüpfen des Wegfalls eines Selbstbehaltes mit dem Erfordernis einer (zusätzlichen) förmlichen Bescheinigung des Bundessozialamtes über den Grad der Behinderung (Grundgedanke der VO zu § 35 Abs 1 und Abs 3: bei weniger als 25% Minderung der Erwerbsfähigkeit greift der Selbstbehalt) nicht als vertretbares Auslegungsergebnis erscheinen. Diese Auffassung (bei Pflegegeldbezug: Kostenabzug ohne Selbstbehalt) entspricht auch der - das BFG allerdings nicht bindenden - Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 839g).

Erwägungen

Der Beschwerde kommt im Hinblick auf den festgestellten Sachverhalt und die dargestellte Rechtslage Berechtigung zu. Es war der Beschwerde daher vollinhaltlich stattzugeben und der angefochtene Bescheid, wie aus dem Berechnungsbeiblatt ersichtlich, zu Gunsten der Bf abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision auf Grund der dargestellten eindeutigen Rechtslage - ungeachtet des Fehlens einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - nicht zulässig.

Wien, am 3. Dezember 2014