



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 2. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird - wie in der Berufungsvorentscheidung - abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2007 den Abzug von Kosten auf Grund seiner körperlichen Behinderung in Höhe von 13.722,75 € als außergewöhnliche Belastung.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes vom 5. August 2008 teilte – in Vertretung des Berufungswerbers – dessen Sohn, Herr G K, dem Finanzamt Folgendes mit:

Sein (im Jahr 1916 geborener) Vater sei seit einem Sturz im August 2006 ein Vollpflegefall (Pflegestufe 4). Daran habe sich auch im Jahr 2007 nichts geändert. Da sein Vater sich selbst nicht mehr versorgen könne, seien hohe Ausgaben für Pflegekräfte, für geriatrische Medikamente sowie für Windeln und Bettelagen angefallen.

Im Einzelnen handle es sich um folgende Aufwendungen:

Für Pflege sei 48 Wochen lang – im Urlaub habe er (der Sohn) die Pflege selbst übernehmen können – ein Betrag von wöchentlich 280,00 € aufgewendet worden. Die Honorare hätten zwei (in der Vorhaltsbeantwortung namentlich angeführte) ungarische Pflegerinnen erhalten. Für die Honorare seien insgesamt 13.440,00 €, für Windeln und Betteinlagen 155,45 € und für geriatrische Medikamente 127,45 € aufgewendet worden. Dies seien in Summe 13.722,75 €.

Mit Bescheid vom 2. September 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2007 fest. Hierbei wurden Kosten auf Grund der Behinderung in Höhe von 6.130,35 € (die geltend gemachten Kosten in Höhe von 13.722,75 € abzüglich des vom Berufungswerber laut dem Lohnzettel bezogenen Pflegegeldes in Höhe von 7.592,40 €) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. September 2008 erhob der Berufungswerber, vertreten durch seinen Sohn, Berufung, in welcher Folgendes ausgeführt ist:

Zu den Pflegehonoraren für 48 Wochen Pflege (à 280,00 €) kämen noch weitere Pflegeaufwendungen hinzu, deren Geltendmachung bisher irrtümlicherweise unterblieben sei. Die Familienmitglieder G K, A K, M K und R K hätten die Pflege im Monat August je eine Woche durchgeführt und dafür 1.120,00 € (280,00 € x 4) erhalten. Weiters hätten sie 52 Wochen lang im Schnitt jeden Tag mindestens eine Stunde Leistungen erbracht, die unmittelbar mit der Pflege im Zusammenhang stünden: Zahlreiche Arzt- und Facharztbesuche, der Besuch von Spitalsambulanzen im Rollstuhl, Lieferung und Transport von 40 großen Windelkartons der jeweiligen Quartalszuteilung, zahlreiche Eingaben und Amtswege wegen des Pflegegeldes (darunter auch ein Prozess am Arbeits- und Sozialgericht sowie die allmonatlichen Krankenkassen-Bewilligungen) sowie letztlich auch die Ausarbeitung der Steuererklärungen, welche der Berufungswerber wegen seiner Behinderungen nicht mehr selbst erstellen könne. Hiefür hätten die vier Familienmitglieder im Schnitt wöchentlich 60,00 € an Honoraren erhalten, welche auch in den Kontoauszügen als „SB-Auszahlungen“ nachweisbar seien. Die Summe betrage 3.120,00 € (60,00 € x 52).

Auch die Geltendmachung des Accon Behindertentelefonats der Johanniter (305,28 €) sowie eines Bettgitters (124,17 €) sei irrtümlicherweise unterblieben. Hinzu komme noch die private Krankenversicherung mit Beiträgen von insgesamt 168,00 €. Die betreffenden Beträge seien anhand von Rechnungen und Kontoauszügen auch nachvollziehbar.

Er beantrage daher die zusätzliche Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von insgesamt 4.669,45 € sowie den Abzug der Aufwendungen für die Krankenversicherung in Höhe von 168,00 €.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2008 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber zu seinen Berufungsausführungen Folgendes mit: Erfolge die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, Lebensgefährten), sei davon auszugehen, dass die persönliche Nahebeziehung und die sittliche Verpflichtung die Betreuung (Pflegetätigkeit) veranlassten. Bei den angeführten, mit 3.120,00 € abgegoltenen Aufgaben handle es sich um Tätigkeiten, welche ohnehin Teil der familiären Beistandspflicht seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237, ausgesprochen, dass für die Erfüllung der sich aus § 90 erster Satz ABGB ergebenden Beistandspflichten kein Anspruch auf Entgelt bestünde. Wenn der nahe Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze, sei es für die steuerliche Anerkennung notwendig, dass die Kosten nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Nachweis des Geldflusses), der Vertrag einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiese und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen würde. Das Finanzamt beabsichtige daher, nur die Aufwendungen für den Monat August (1.120,00 €), die dem Fremdvergleich standhielten, zu berücksichtigen. Um Stellungnahme werde ersucht.

Im Antwortschreiben vom 12. November 2008 nahm Herr G K zu den Ausführungen des Finanzamtes wie folgt Stellung:

Sowohl in § 90 ABGB als auch in dem VwGH-Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237, sei nur von Ehepartnern in gemeinsamer Haushaltsführung (gemeinsame Aufbringung des Lebensunterhaltes etc) die Rede, nicht aber von Kindern und Enkelkindern, die weder im gemeinsamen Haushalt leben noch am Lebensunterhalt beteiligt sind. Das angeführte VwGH-Erkenntnis stamme zudem aus dem Jahr 1987. Zu dieser Zeit sei eine 24-Stunden-Pflege durch selbst organisierte, amtlich gemeldete und nunmehr sogar privat angestellte und versicherte Pflegekräfte nicht einmal bekannt gewesen. Die dafür notwendigen Leistungen könnten somit damals gar nicht Inhalt der Entscheidung der Höchststrichter gewesen sein. Dass die normale familiäre Beistandspflicht nebenbei erfüllt sei, könne jederzeit von seiner Familie voll unter Beweis gestellt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2008 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 insoweit ab, als der Pflegeaufwand für den Monat August in Höhe von 1.120,00 €, die Kosten für das Behindertentelefon in Höhe von 305,28 € und die Kosten für das Bettgitter in Höhe von 124,17 € zusätzlich als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wurden.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, von den Aufwendungen an Familienangehörige hielten nur jene für den Monat August einem Fremdvergleich stand. Die übrigen Aufwendun-

gen an die Familienangehörigen hätten mangels Vorlage entsprechender Nachweise (fremdüblicher Verträge, Nachweis der Geldflüsse) nicht anerkannt werden können.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte Herr G K den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), in dem er Folgendes ausführte:

Das VwGH-Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237, sei nur für Ehepaare im gemeinsamen Haushalt anwendbar. Er ersuche daher nochmals, die 60,00 € wöchentliche „Entlohnung“ für den außergewöhnlichen Zeitaufwand zu den außergewöhnlichen Belastungen seines Vaters hinzuzurechnen. Die Zahlungsflüsse seien auch selbstverständlich nachvollziehbar und aus den Barabhebungen des Girokontos nachweisbar.

Die Leistungen der Familienmitglieder seien bei fast wöchentlichen Arzt- oder Ambulanzbesuchen nicht nur zeitaufwendig, sondern es müssten von ihnen als vollberufstätigen Personen auch noch Urlaubs- oder Zeitausgleichstage aufgewendet werden. Dass die selbstorganisierte 24-Stunden-Pflege für seinen Vater auch noch einen organisatorischen Riesenaufwand darstelle, komme erschwerend hinzu. Monatliche Krankenkassenmeldungen, Anträge und persönliche Vorsprachen im Sozialamt, die Ab- und Anmeldungen beim Meldeamt, Abfertigungskassenbesuche und letztlich auch noch die steuerliche Vertretung seines Vaters stellten einen weit größeren Aufwand dar, als durch die Entschädigung abgedeckt wäre. Diese Leistungen als familiäre Beistandspflichten abzutun, sei völlig unverständlich.

Als Beispiele für die Zahlungsflüsse waren dem Vorlageantrag Kopien von Kontoauszügen des Berufungswerbers betreffend die Monate November und Dezember 2007 angeschlossen, in welchen „SB - Auszahlungen“ in Höhe von 400,00 € (am 6. November 2007), 500,00 € (am 12. November 2007), 400,00 € (am 20. November 2007), 400,00 € (am 23. November 2007), 350,00 € (am 4. Dezember 2007) und 400,00 € (am 11. Dezember 2007) aufscheinen.

Auf einer der Kopien ist handschriftlich vermerkt, von den SB - Auszahlungen entfielen 280,00 € auf Pflegehonorar, 60,00 € auf Haushaltsgeld und 60,00 € auf Pflegeaufwand für Sohn, Schwiegertochter etc.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Gemäß § 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.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 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.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (zB Pflegegeld) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Aufwendungen für die häusliche Pflege eines Steuerpflichtigen können – wie bei einer Heimbetreuung – ab Bezug von Pflegegeld der Stufe 1 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Dies gilt bei einer Pflege im Familienverband in gleicher Weise wie bei einer gewerblichen oder nichtselbständigen Pflege durch Fremde. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Geld- und Sachaufwendungen (wie zB Kosten für das Pflegepersonal), geltend gemacht werden. Sie sind jedoch um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld) zu kürzen (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2010, § 34 Rz 90, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, „Häusliche Pflege“; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 10. EL, § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, „Häusliche Betreuung“).

Außergewöhnliche Belastungen sind von der Partei nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 7).

Bei nahen Angehörigen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (vgl. *Stoll*, BAO, 318). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, wobei entsprechende Zweifel an der

steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden daher für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 160).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 161).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht („freie Beweiswürdigung“).

Die freie Beweiswürdigung gilt auch bei Familienverträgen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 167 Tz 9).

Im gegenständlichen Fall wurde keine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und den Familienmitgliedern über die zu erbringenden Leistungen und das hierfür zu bezahlende Entgelt abgeschlossen. Dies steht der Berücksichtigung der Kosten für die Pflege durch die Familienmitglieder im Monat August 2007 in Höhe von 1.120,00 € (4 Wochen à 280,00 €) nicht entgegen, da es als erwiesen angesehen werden kann, dass in diesem Monat Pflegemaßnahmen im gleichen Umfang wie in den übrigen elf Monaten erforderlich waren und entsprechende Aufwendungen angefallen sind.

Hinsichtlich der übrigen geltend gemachten Leistungen der Familienmitglieder (Begleitung des Berufungswerbers bei Arztbesuchen und dem Besuch von Spitalsambulanzen im Rollstuhl, diverse Behördenwege etc.) ist zwar glaubhaft, dass diese Leistungen notwendig waren und erbracht wurden, jedoch ist der zeitliche Umfang der Leistungen nicht klar und eindeutig erkennbar. Eine pauschale Abgeltung des geschätzten Zeitaufwandes entspricht den steuerlich an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden strengen Maßstäben nicht (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Auf Grund der oben dargestellten Rechtslage sind im vorliegenden Fall nur die Kosten für die häusliche Pflege durch die beiden fremden Pflegerinnen in Höhe von 13.440,00 € (48 Wochen à 280,00 €) und die Familienmitglieder im Monat August in Höhe von 1.120,00 € (4 Wochen à 280,00 €) sowie die Kosten für Windeln und Betteinlagen (155,45 €), für geriatrische

Medikamente (127,45 €), für das Behindertentelefon (305,28 €) und das Bettgitter (124,17 €) als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Nicht anzuerkennen sind hingegen die Kosten für die übrigen Leistungen der Familienmitglieder in Höhe von insgesamt 3.120,00 € (52 Wochen à 60,00 €).

Die Ausgaben für die freiwillige Krankenversicherung (168,00 €) sind nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nur im Ausmaß eines Viertels als Sonderausgaben abzugsfähig und somit durch den Pauschbetrag für Sonderausgaben von 60,00 € abgegolten.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird daher – wie in der Berufungsvorentscheidung – abgeändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. März 2011