



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Wt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. Februar 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2008 fest.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhob die Berufungswerberin Berufung, in welcher sie den Abzug von Pflegeheimkosten für ihren (im April 2008 verstorbenen) Vater in Höhe von 12.410,28 € (108 Tage à 114,91 €) als außergewöhnliche Belastung beantragte.

Der Berufung waren Kopien von Zahlscheinen für die Monate Jänner bis April 2008, auf welchen der Vater der Berufungswerberin als Auftraggeber/Einzahler aufschien, angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Es führte in der Begründung aus, da die Einzahlungsbelege auf den Vater lauteten, könne angenommen werden, dass er die Kosten für das Pflegeheim selbst getragen habe. Nach den Finanzamtsdaten habe der Vater auch eine eigene Pension bezogen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), welchem folgende Unterlagen angeschlossen waren:

- eine von der Bezirkshauptmannschaft H mit der Berufungswerberin aufgenommene Niederschrift (vom 21. August 2007) betreffend die Heimkostenverrechnung für den Vater der Berufungswerberin;
- ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft H vom 7. Dezember 2007 betreffend die Vorschreibung der Verpflegskosten im Landespfegeheim H für die Monate Jänner bis April 2008 (sowie – zur Vervollständigung des Gesamtbildes – drei weitere Schreiben der Bezirkshauptmannschaft H betreffend die Vorschreibung der Verpflegskosten für die Monate August bis November 2007);
- die Einzahlungsbelege für die Monate Jänner bis April 2008;
- eine Aufstellung über die von der Berufungswerberin im Jahr 2008 bezahlten Verpflegskosten.

Im Vorlageantrag ist dazu ausgeführt, aus der Niederschrift und aus den Verpflegungskosten-vorschreibungen der Bezirkshauptmannschaft H sei ersichtlich, dass die Verpflichtete die Berufungswerberin sei und diese die Verpflegungskosten bezahlt habe, auch wenn die Einzahlungsbelege auf ihren Vater lauteten.

Der Vater habe zwar eine eigene Pension in Höhe von ca. 1.350,00 € netto/Monat bezogen, von dieser seien jedoch laut Auskunft der Bezirkshauptmannschaft H 80 % für das Pflegeheim „reserviert“ gewesen. Der Rest (7.975,00 €) sei von der Berufungswerberin bezahlt worden.

Es werde daher beantragt, die von der Berufungswerberin getragenen Verpflegungskosten in Höhe von 7.975,00 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Laut der Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft H vom 21. August 2007 hat die Berufungswerberin in der Bezirkshauptmannschaft vorgesprochen und Folgendes erklärt:

„Ich erkläre mich widerruflich bereit, meinem Vater jeweils jenen Betrag zu seinem Einkommen und Vermögen zur Verfügung zu stellen, sodass er im Landespfegeheim H als

Vollzahler geführt werden kann. Ich ersuche um Übermittlung der Zahlscheine an meine Adresse in H."

Die Niederschrift ist vom Leiter der Amtshandlung (C. P.) und der Berufungswerberin unterfertigt.

Das Schreiben der Bezirkshauptmannschaft H vom 7. Dezember 2007 betreffend die Vorschreibung der Verpflegskosten im Landespflegeheim H ist an den Vater der Berufungswerberin, zu Handen der Berufungswerberin, adressiert und lautet folgendermaßen:

„Sehr geehrte Frau B!

Die NÖ Landesregierung hat für das Jahr 2008 die Verpflegskosten und Zuschläge für das Landespflegeheim H neu festgesetzt.

Die Verpflegskosten für Ihren Vater, Herrn A, erhöhen sich mit 1. Jänner 2008 auf 114,91 € täglich, da er Pflege der Stufe 6 in einem Einbettzimmer erhält.

Diese betragen daher bei 29 Tagen 3.332,39 €, 30 Tagen 3.447,30 €, 31 Tagen 3.562,21 €.

Bei Abwesenheit vom Heim (Krankenhaus, Urlaub etc.) betragen die Verpflegskosten täglich 53,89 €, wobei der Austritts- und Eintrittstag nicht als Abwesenheitstag zählt.

Damit Ihre Zahlung verbucht werden kann, ist es erforderlich, dass Sie ausschließlich beiliegende Zahlscheine verwenden."

In der dem Vorlageantrag angeschlossenen Aufstellung der von der Berufungswerberin im Jahr 2008 bezahlten Verpflegungskosten werden diese Kosten wie folgt dargestellt:

	Verpflegskosten 2008		80 % Eigenanteil des Vaters	Anteil der Berufungswerberin
	€		€	€
Jänner	3.332,39	laut Vorschreibung (7.12.2007)	1.080,00	2.252,39
Februar	3.447,30	laut Vorschreibung (7.12.2007)	1.080,00	2.367,30
März	3.562,21	laut Vorschreibung (7.12.2007)	1.080,00	2.482,21
April	1.953,47	laut Berechnung (114,91 € x 17 Tage)	1.080,00	873,47
	12.295,37		4.320,00	7.975,37

Mit Vorhalt vom 27. April 2011 ersuchte der unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin, folgende Fragen innerhalb von vier Wochen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„Nach den Lohnzetteldaten hat Ihr verstorbener Vater im Zeitraum 1. Jänner bis April 2008 Bundespflegegeld in Höhe von 3.984,00 € bezogen. Sie werden um Mitteilung ersucht, ob Ihr Vater daneben noch weitere mit seiner Pflegebedürftigkeit in Zusammenhang stehende öffentliche Zuschüsse erhalten hat.

Sie werden weiters um Übermittlung der Einantwortungsurkunde in der Verlassenschaftssache Ihres verstorbenen Vaters (Kopie genügt) ersucht.“

Die Berufungswerberin teilte dem unabhängigen Finanzsenat im Antwortschreiben vom 9. Mai 2011 mit, ihr Vater habe neben dem Bundespflegegeld keine weiteren öffentlichen Zuschüsse erhalten.

Der Vorhaltsbeantwortung war der Beschluss des Bezirksgerichtes H bezüglich der Verlassenschaftssache des verstorbenen Vaters sowie ein an die Berufungswerberin gerichteter Brief des Gerichtskommissärs Notar Dr. R (vom 2. Juli 2008) angeschlossen.

Nach dem der Vorhaltsbeantwortung beiliegenden Schreiben des Gerichtskommissärs haben die Aktiva 4.754,51 € und die Passiva 5.828,91 € betragen. Die Verlassenschaft war somit mit 1.074,40 € überschuldet. In dem beiliegenden Gerichtsbeschluss wurden die Aktiva der Verlassenschaft der erblichen Witwe, Frau M, gegen Bezahlung der Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von 213,60 € sowie der Begräbniskosten in Höhe von 5.350,87 € gemäß [§§ 154 und 155 AußStrG](#) an Zahlungs Statt überlassen.

Nach den Lohnzetteldaten verfügt Frau M nur über niedrige Pensionseinkünfte. Es ist davon auszugehen, dass daraus kein Anteil an den Pflegeheimkosten ihres Ehemannes bestritten hätte werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Berufungswerberin Aufwendungen nur in Höhe des nicht durch die laufenden Einnahmen des Vaters abgedeckten zusätzlichen Aufwandes zwangsläufig erwachsen. Eine darüber hinausgehende Leistung der Berufungswerberin erfolgte nicht zwangsläufig und war auch nicht durch die Sittenordnung geboten.

Im gegenständlichen Fall betrug die monatliche Pension des Vaters netto ca. 1.350,00 €. Der Vater bezog zusätzlich Pflegegeld der Stufe 6 in Höhe von 1.171,70 € monatlich. Diese Bezüge hätten nicht ausgereicht, um die monatlichen Pflegeheimkosten in Höhe von 3.332,39 € bis 3.562,21 € abzudecken.

Nach der Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft H vom 21. August 2007 hat sich die Berufungswerberin bereit erklärt, für die übersteigenden Beträge aufzukommen. Die Zahlscheine für die Verpflegskosten wurden der Berufungswerberin an ihre Adresse übermittelt. Sämtliche der die Verpflegskosten betreffenden Schreiben der Bezirkshauptmannschaft H sind an die Berufungswerberin (bzw. zu ihren Handen) adressiert.

Auf Grund dieser Sachlage ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Berufungswerberin einen Teil der Pflegeheimkosten getragen hat, auch wenn auf den (vorgedruckten) Zahlscheinen der Vater der Berufungswerberin als Auftraggeber/Einzahler aufscheint.

Der in der dem Vorlageantrag angeschlossenen Aufstellung angesetzte Eigenanteil des Vaters an den Pflegeheimkosten in Höhe von monatlich 1.080,00 € (80 % der monatlichen Pension in Höhe von 1.350,00 €), für die Monate Jänner bis April 2008 somit 4.320,00 €, ist hinsichtlich der Pensionseinkünfte des Vaters als angemessen anzusehen. Von den auf diese Weise ermittelten, auf die Berufungswerberin entfallenden Kosten in Höhe von 7.975,37 € ist jedoch noch das vom Vater bezogene Bundespflegegeld in Höhe von 3.984,00 € in Abzug zu bringen. Die als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Pflegeheimkosten betragen demnach 3.991,37 €.

Weiters sind die von der Berufungswerberin in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 geltend gemachten Ausgaben für Blumen für das Begräbnis ihres Vaters in Höhe von 65,00 € – als Teil der Begräbniskosten – als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Von den als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Ausgaben (in Höhe von insgesamt 4.056,37 €) ist jedoch der Selbstbehalt der Berufungswerberin in Höhe von 2.022,37 € in Abzug zu bringen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wird dementsprechend abgeändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. Juni 2011