

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache RNFBf, Erbe nach Erblasser, Adresse****, über die Beschwerde vom 11.10.2011 gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 26.09.2011 betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Abgabenbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, in welcher Höhe dem Bf Pflegeaufwendungen erwachsen sind und ob diese Aufwendungen eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf erzielte Pensionseinkünfte und erhielt Pflegegeld der Stufe 7. Er litt an Morbus Parkinson und benötigte Füttern, ambulante Pflege wegen Inkontinenz und Verabreichung der Medikamente. Der Bf war bettlägerig und meistens altersbedingt vergesslich und verwirrt. Er lebte im gemeinsamen Haushalt mit seinem Sohn und seiner Schwiegertochter sowie den beiden Enkeltöchtern. Im Oktober 2007 wurde sein Sohn als Sachwalter für dringende Angelegenheiten bestellt. Nach Einholung eines psychiatrischen und

neurologischen Gutachtens wurde der Sohn im Oktober 2008 zum Sachwalter für alle Angelegenheiten bestellt.

Der Bf verstarb Datum**** 2010.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Bf machte der Sohn als Erbe des verstorbenen Bf außergewöhnliche Belastungen geltend, und zwar für Krankheitskosten (1.718 Euro) und Begräbniskosten (5.318 Euro). Aus Anlass seiner hundertprozentigen Behinderung wurden die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht (8.693,83 Euro).

Diese Aufwendungen wurden teilweise durch Belege nachgewiesen. Die tatsächlichen Kosten der Behinderung betrafen Zahlungen an den Fonds Soziales Wien für Rehabilitationsaufenthalte im Sommer 2009 und 2010 und für ambulante Pflege. Die Begräbniskosten wurden in der Höhe von 4.788 Euro durch einen Beleg der Bestattung Wien nachgewiesen. Dieser Betrag wurde handschriftlich um 530 Euro ergänzt.

Das Finanzamt erließ den Bescheid und berücksichtigte die Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung. Da sie den Selbstbehalt nicht überstiegen, ergab sich keine steuerliche Auswirkung dieser Aufwendungen. Im Übrigen wurde in der Begründung auf die telefonische Besprechung verwiesen. Die Kosten aus Anlass der Behinderung wurden um das steuerfreie Pflegegeld gekürzt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Erbe des Bf Berufung. Begründend wurde darin ausgeführt, dass das Pflegegeld für die ambulante Pflege aufgewendet worden sei, welche auf Grund der dreimal täglich notwendigen Inkontinenzpflege benötigt worden sei. Die Verabreichung der Nahrung und der Medikamente sei im Familienverband durchgeführt und abgegolten worden. Dafür sei das ganze steuerfreie Pflegegeld verwendet worden. Der Rehabilitationsaufenthalt im August 2010, welche als stationäre Pflege bezeichnet worden sei, wäre zu berücksichtigen, weil diese Kosten nicht vom Pflegegeld, sondern von der Pension gedeckt worden seien. Es werde auch um die Wiederaufnahme des Jahres 2009 ersucht, weil dort der selbe Sachverhalt (Rehabilitationsaufenthalt zu Lasten der Pension) gegeben gewesen sei.

Ergänzend führte der Erbe des Bf aus, dass den Angehörigen laut Sachwaltschaft beim Bezirksgericht (NamePflegschaftsrichter) ein Teil des Pflegegeldes als Kostenersatz zustünde.

In einem weiteren Schreiben in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes legte der Erbe des Bf eine Kostenaufstellung vor. In dieser wurde das erhaltene Pflegegeld angeführt, die Kosten der ambulanten Pflege zu Hause und eine Aufstellung der Kosten, die für die Pflegeleistungen der Angehörigen in Ansatz gebracht worden waren, insgesamt 7.520 Euro. Ebenfalls angeführt in dieser Aufstellung wurden die geschätzten Kosten für den Einkauf von Lebensmitteln (2.200 Euro) und die Aufwendungen für Essen auf Rädern (1300 Euro). Der Erbe des Bf legte zahlreiche Zahlungsbelege betreffend die Zahlungen an den Fonds Soziales Wien betreffend die ambulante und stationäre Pflege vor.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf litt an Morbus Parkinson. Sein geistiger Zustand war seinen eigenen Angaben zufolge Schwankungen unterworfen und er war daher nicht in der Lage, seine Angelegenheiten ohne Gefahr eines Nachteiles für sich selbst zu besorgen. Das Bezirksgericht X hat daher mit Beschluss vom 1. Oktober 2008 den Sohn des Bf zum Sachwalter für den Bf für alle Angelegenheiten bestellt (BG X, Pflegschaftssache GZ *****).

Der Bf bewohnte bis zu seinem Tod eine Eigentumswohnung, die im Hälfteneigentum des Bf stand. Er wurde von seinem Sohn und dessen Familie bis zu seinem Tod betreut.

In dieser Wohnung lebten auch der Sohn des Bf mit seiner Familie, der Ehegattin und seinen zwei Töchtern, Enkel des Bf. Der Sohn war ebenfalls Hälfteneigentümer dieser Wohnung.

Der Bf bezog eine Pension (1.423,78 Euro monatlich netto) und Pflegegeld der Stufe 7 in Höhe von 1.655,80 Euro monatlich.

Der Bf wendete für ambulante und stationäre Pflege im Jahr 2010 21.075,93 Euro auf (ambulant: 12.382,10 Euro; stationär: 8.693,83 Euro; Beweis: vorgelegte Belege).

Der Bf benötigte zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes monatlich Mittel etwa in der Höhe der zur Verfügung stehenden Pension (Darstellung des Sachwalters betreffend die Verwendung der Pensionseinkünfte des Bf in den Jahren 2008/2009, Pflegschaftsakt S 173; siehe auch Berechnungsbeilage Seite 1: Privater Lebensunterhalt laut Aufstellung).

Als Sachwalter wurde dem Sohn des Bf aufgetragen, über die getroffenen Maßnahmen am 1.4.2011 zu berichten.

Der Bf ist am Datum****2010 verstorben.

Der Sohn des Bf ist der Alleinerbe nach dem Bf.

Im Nachlass des Verstorbenen befanden sich mehrere Liegenschaften, darunter auch der Hälftanteil an der Eigentumswohnung, die dem Bf bis zuletzt als Wohnung diente. Das Girokonto wies zum Todestag einen Sollstand von 97,30 Euro aus, welcher zum Zeitpunkt der Verlassenschaftsabhandlung bereits saldiert war. Sparbücher oder sonstige Forderungen gegenüber Kreditinstituten hatte der Bf keine. Der Bf besaß auch kein

Bargeld im Todeszeitpunkt (Angaben des Sohnes des Bf im Verlassenschaftsverfahren Bezirksgericht X, GZ *****, Todesfallaufnahme vom 24. Februar 2011).

Dem Bf sind Krankheitskosten in der Höhe von 1.718 Euro erwachsen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Entlohnung der Familienangehörigen für häusliche Pflege und Betreuung (Aufwendungen in der Höhe von 7.520 Euro jährlich im Jahr 2010) gelangte das Bundesfinanzgericht auf Grund nachstehender Beweiswürdigung zu nachfolgendem Ergebnis:

Der Bf, vertreten durch seinen Sohn als Sachwalter der Angelegenheiten des Vaters, tätigte nach den Angaben des Sachwalters Aufwendungen in der genannten Höhe, indem er die häusliche Pflege durch sich selbst und die Familienangehörigen (Füttern und sonstige häusliche Pflege) sich selbst und den Familienmitgliedern mit dem Gesamtbetrag von 7.520 Euro im Jahr 2010 entlohte. Diese Entlohnung wurde in einer Aufstellung durch den Sachwalter über Ergänzungsansuchen des Finanzamtes dargestellt. Diese Aufstellung zeigte nachstehende Auflistung von Aufwendungen:

Füttern durch Enkeltochter 1: 3950 Euro jährlich

Füttern durch Enkeltochter 2: 2.470 Euro jährlich

Häusliche Pflege durch Schwiegertochter: 550 Euro jährlich

Häusliche Pflege durch den Sohn und Sachwalter: 550 Euro jährlich

Aus der dem Pflegschaftsgericht übermittelten Aufstellung der monatlichen Ausgaben für den Zeitraum November 2008 bis März 2009 war ersichtlich, dass die Aufwendungen insgesamt 15.286 Euro für den Zeitraum November bis März, somit 3.057,20 Euro durchschnittlich pro Monat betragen (Beilage Berechnungen, Seite 1, durchschnittliche Aufwendungen). In dieser Aufstellung waren die Ausgaben für ambulante Pflege mit einem Betrag von 829 Euro angegeben. Die Aufwendungen für ambulante Pflege betragen jedoch nach den vorgelegten Belegen 1.032 Euro monatlich, also etwa 200 mehr als in der Aufstellung angegeben. Hinzu kamen noch Aufwendungen für stationäre Pflege in der Höhe von 725 Euro durchschnittlich monatlich im Jahr 2010 (Zeitpunkt der Bezahlung).

Berücksichtigt man diese Aufwendungen für stationäre und ambulante Pflege in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe wie oben angeführt sowie die sonstigen Aufwendungen für den Unterhalt in der dargestellten Höhe (1.620 Euro monatlich durchschnittlich), so zeigt sich, dass der Bf (ohne Berücksichtigung von Pflegeentlohnungen der Familienangehörigen) für seine laufende Pflege und Unterhaltskosten (Essen, Wohnung, Kleidung, Pflege Liegenschaften, Ärzte, Medikamente, etc....) durchschnittlich monatlich 3.377 Euro (1.620 Euro plus 1.032 Euro plus 725 Euro) aufwenden musste. Diesen Aufwendungen standen

monatlich durchschnittlich an Pflegegeld und Pension insgesamt 3.316,86 Euro (1.655,78 Euro Pflegegeld plus 1.661,08 Euro monatlich durchschnittlich Pension) gegenüber. Der Bf hat also dieser Aufstellung zufolge um etwa 60 Euro mehr als sein monatlich zur Verfügung stehendes Einkommen samt Pflegegeld verbraucht.

Eine zusätzliche Entlohnung der Familienmitglieder für die Betreuung und Pflege wäre ihm finanziell aus dem laufenden Einkommen gar nicht möglich gewesen.

Die vorgelegten Aufstellungen betreffend die Entlohnung der Familienangehörigen sind daher schon aus diesem Grunde für das Gericht nicht glaubhaft.

Wie sich aus der Todfallsaufnahme ergibt, war das Konto des Bf zum Todeszeitpunkt nur geringfügig überzogen. Sparbücher oder sonstige Barvermögen oder sonstige Forderungen an Kreditinstitute hatte der Bf nicht. Der Bf konnte also die aufgelisteten Aufwendungen für die Entlohnung der Familienangehörigen weder aus seinem laufenden Einkommen samt Pflegegeld noch aus sonstigem Geldvermögen (da ihm ein solches nicht zur Verfügung stand) bestritten haben. Auch aus diesem Grunde sind die Darstellungen des Sohnes des Bf zur Entlohnung der Familienangehörigen für häusliche Pflege nicht glaubhaft.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Bf die familienhaften Betreuungsleistungen nicht - bzw keinesfalls aus seinem laufenden Einkommen - entlohnt haben kann. Da dem Bf nach den Angaben in der Todfallsaufnahme darüber hinausgehende Geldmittel nicht zur Verfügung standen, erscheint die angegebene Entlohnung insgesamt als unglaublich. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass eine derartige Entlohnung nicht stattgefunden hat und dem Bf aus diesem Titel keine Aufwendungen erwachsen sind.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Zunächst gilt es festzustellen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idG sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Zur Sache ist rechtlich auszuführen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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 ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen von einem Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs 6 sechster Teilstrich EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus, dass die Krankheitskosten dem Bf außergewöhnlich sind und dem Bf zwangsläufig erwachsen sind und daher gemäß der Bestimmungen des § 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 in Abzug gebracht werden können.

Die Aufwendungen des Bf für die stationäre und ambulante Pflege stellen gleichfalls eine außergewöhnliche Belastung dar, weil diese Aufwendungen außergewöhnlich sind und dem Bf zwangsläufig erwachsen sind. Diese Aufwendungen können als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 6 sechster Teilstrich EStG 1988 Berücksichtigung finden, soweit sie das Pflegegeld übersteigen.

Wie der Berechnung(Beilage Seite 2, Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung) entnommen werden kann, übersteigen im vorliegenden Fall die Pflegeaufwendungen das bezogene Pflegegeld um 1.206,33 Euro. In diesem Ausmaß ist eine außergewöhnliche Belastung für den Bf gegeben, welche ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden kann.

Wenn der Sohn des Bf vorbringt, dass diese Pflegeaufwendungen für stationäre oder ambulante Pflege von der Pension des Bf bezahlt worden wären, so ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass die Pension des Bf für den laufenden Lebensunterhalt des Bf wie Wohnungskosten, Kosten der Erhaltung der Liegenschaften, Essen, Arztkosten, Medikamente, Reparaturkosten, Kleidung, Pflegeartikel und Hausrat herangezogen werden musste und diese Pension davon zur Gänze aufgezehrt wurde, wie bereits oben unter der Beweiswürdigung und nachfolgend nochmals dargestellt wird:

Der Sohn des Bf hat dem Pflegschaftsgericht eine Aufstellung der anfallenden Kosten in den Jahren 2008/2009 überreicht. Aus dieser Aufstellung ergeben sich monatliche Kosten

für den Lebensunterhalt in der Höhe von 1.620 Euro. Diese Aufwendungen entsprechen ungefähr der bezogenen Pension. Von der Pension konnten die Pflegeaufwendungen daher nicht beglichen werden. Aufgrund der allgemeinen jährlichen Teuerungsrate kann davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen für das Streitjahr 2010 sich zumindest in der für die Jahre 2008/2009 abgeschätzten Höhe bewegt haben und den Überlegungen zu Grunde gelegt werden können. Dem Bf verblieben keine Mittel, mit denen die stationären und ambulanten Pflegeaufwendungen aus der Pension hätten beglichen werden können.

Wenn der Bf vorbringt, der Richter des Pflegschaftsverfahrens hätte dem Sachwalter des Bf gewährt, dass ein Teil des steuerfreien Pflegegeldes den Angehörigen zustünde, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine derartige pflegschaftsbehördliche Genehmigung nicht vorliegt (Einsichtnahme in den Pflegschaftsakt).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Pflegegeld vom Sachwalter für sich und die Angehörigen für Versorgungsleistungen nur entnommen werden darf, wenn der zuständige Richter nach Überprüfung der Abrechnung und ausreichendem Vorhandensein von Mitteln eine derartige Entnahme pflegschaftsbehördlich genehmigt und eine Beeinträchtigung des Wohles und der Versorgung des Pflegebefohlenen dadurch nicht zu befürchten ist (§§ 275 und 276 ABGB).

Da der Bf seine Pension für seinen Lebensunterhalt selbst benötigte und das Pflegegeld durch die stationären und ambulanten Pflegeaufwendungen aufgebraucht wurde, blieb für die geltend gemachten Entnahmen aus den Mitteln des Bf für die Entlohnung der Angehörigen kein Raum. Entnahmen nach Art und Ausmaß, wie sie vom Sachwalter des Bf geltend gemacht wurden, konnten somit nicht entnommen werden, ohne die finanzielle Versorgung des Pflegebefohlenen zu gefährden.

Das Vorbringen des Bf vermag der Beschwerde daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen betreffend Essen auf Räder:

Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich die aus seiner Behinderung resultierenden Aufwendungen gemäß § 138 Abs 1 BAO nachzuweisen, wobei dies in der Regel durch Belege (Rechnungen) zu erfolgen hat. Ist dieser Nachweis nicht zumutbar, so steht die Beweisführung auf andere Art offen. Den Steuerpflichtigen trifft dabei eine besondere Mitwirkungspflicht, da nur er den Sachverhalt kennt und die entsprechenden Nachweise beibringen kann.

Der Bf wurde mit Vorhalt vom 2. Dezember 2011 aufgefordert, die Kosten der Pflege und Betreuung für das Jahr 2010 detailliert aufzustellen und sämtliche in der Aufstellung angeführten Beträge belegmäßig nachzuweisen.

Der Bf ist dieser Aufforderung hinsichtlich Essen auf Räder nicht nachgekommen, die Kosten für Essen auf Räder wurden nicht nachgewiesen. Es ist dem Gericht daher nicht möglich festzustellen, ob im Jahr 2010 Essen auf Rädern bezogen wurde und ob die Kosten dafür im Jahr 2010 beglichen wurden. Es ist weiters nicht feststellbar, wie sich

diese Kosten allenfalls zusammensetzten. Da diese Aufwendungen üblicherweise durch Belege abgerechnet werden, wäre der Nachweis zumutbar gewesen. Da dem Gericht dadurch eine zeitliche Zuordnung und eine Feststellung, ob und in welchen Ausmaß diese Aufwendungen das Einkommen des Bf außergewöhnlich belastet haben, nicht möglich ist, können diese Aufwendungen keine Berücksichtigung finden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Die Entlohnung von Familienmitgliedern für die häusliche Pflege wurde im vorliegenden Erkenntnis im Rahmen der Beweiswürdigung als nicht glaubhaft verneint. Sie musste daher keiner rechtlichen Beurteilung unterzogen werden.

Darüber hinaus stellten sich keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision wurde daher nicht zugelassen.

Beilage: Berechnung der außergewöhnlichen Belastung

Berechnung Einkommensteuer 2010

Wien, am 24. Dezember 2018