



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., Z.gasse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der Berufungswerber, in der Folge Bw. genannt, € 18.379,39 als außergewöhnliche Belastung geltend. Mit Vorhalt vom 2. Juli 2010 wurde der Bw. aufgefordert, die geltend gemachten Kosten für außergewöhnliche Belastungen aufzugliedern sowie belegmäßig nachzuweisen. Vorgelegt wurde eine Aufstellung mit monatlichen Beträgen, die vom Bw. für die Pflege der Mutter aufgewendet worden seien. Die Mutter sei nach einem Schlaganfall am 2. August 2006 zu Hause betreut worden. Ab November 2008 sei eine 24-Stunden-Pflege durch diplomierte Krankenschwestern erfolgt. In Summe seien dafür € 17.155,39 aufgewendet worden. Für die Monate Jänner, März, Juni und Oktober 2008 wurden Zahlungsbestätigungen über Zahlungen, die der Bw. an das HK bezahlt hatte, vorgelegt sowie für die Monate November und Dezember Bestätigungen der

Pflegerinnen über an sie geleistete Zahlungen. Darüber hinaus wurden die Kosten für „ca. 20 Fahrten W-V á € 46,20“, somit in Summe € 924,00 sowie für „ca. 5 Übernachtungen in V á € 60,00“, somit in Summe € 300,00 als außergewöhnlichen Belastung geltend gemacht. Weiters wurden Bescheide des Amtes der KLG über den Bezug von Pflegegeld durch die Mutter des Bw. vorgelegt und zwar in Höhe von € 421,80 ab 1.9.2006 sowie in Höhe von € 632,70 ab 1.2.2008.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2011 wurde dem Antrag des Bw. auf Berücksichtigung des Pflegeaufwandes für die Mutter als außergewöhnliche Belastung nur insoweit entsprochen als die geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von insgesamt € 17.155,39 nach Abzug des Pflegegeldes in Höhe von € 7.381,50 zum Ansatz gebracht wurden. Die Fahrtkosten sowie die Übernachtungskosten wurden nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 12.2.2011 fristgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht: Das von der Mutter bezogene Pflegegeld sei für den Mehraufwand durch freie Kost und Quartier der Pflegerinnen sowie für diverse Hilfsmittel, Medikamente, Diätverpflegung und Krankenbedarf herangezogen worden. Der Bw. habe sich daher gezwungen gesehen, die den Pflegerinnen zustehenden Vergütungen und deren Fahrtgeld aus seiner Tasche zu bezahlen. Daher seien diese Beträge auch als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden. Die Kosten der Übernachtung von € 300,00 habe der Bw. getragen als er seine Mutter im Krankenhaus besucht habe. Dabei sei es nicht nur darum gegangen, dass sich dieser moralisch verpflichtet gefühlt habe, seiner schwerkranken Mutter durch seine Anwesenheit beizustehen, sondern seien auch die organisatorischen Abläufe für die Zeit nach der Entlassung aus dem Krankenhaus durch ihn zu klären gewesen.

In der Folge ermittelte die Abgabenbehörde erster Instanz, dass auch der Vater des Bw. an der gleichen Adresse wie die Mutter in aufrechter Ehe mit dieser lebte.

Der Bw. legte einen Übergabsvertrag betreffend sein Elternhaus vor, in dem die Eltern im berufungsgegenständlichen Zeitraum lebten. Demnach wurde dem Bw. die Liegenschaft mit 9. August 2005 übergeben. Dieser verpflichtete sich, das ausschließliche Wohnungsgebrauchsrecht am gesamten Haus und Nebengebäuden den Übergebern einzuräumen, wobei Strom- und Heizkosten sowie anfallende Betriebskosten und öffentliche Abgaben von den Übergebern getragen werden. Der Bw. (Übernehmer) verpflichtete sich, die Liegenschaft ohne Zustimmung der Übergeber (Eltern) weder zu belasten noch zu veräußern. Weiters wurde eine Verständigung über die Pensionshöhe zum 1. Jänner 2010 des Vaters des Bw. vorgelegt. Demnach bezog er ab diesem Zeitpunkt eine Pension zuzüglich Pflegegeld in

Höhe von € 154,20.- abzüglich Krankenversicherung und Lohnsteuer von insgesamt € 1.356,76 pro Monat.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2011 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass in erster Linie der Ehepartner für Zahlungsverpflichtungen aufzukommen habe, wodurch die vom Bw. geltend gemachten Kosten für die Pflege der Mutter bei ihm keine zwangsläufig entstandenen Kosten darstellten. Darüber hinaus seien übliche Betreuungskosten Angehöriger wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig. Aus dem Übergabsvertrag lasse sich ebenfalls keine zwangsläufige Obsorge gegenüber den Eltern ableiten. Auf Grund dieser Überlegungen wurden im Zuge der Berufungsvorentscheidung keine der als außergewöhnliche Belastungen geltend Aufwendungen anerkannt.

Daraufhin stellte der Bw. mit Schriftsatz mit 30.6.2011 fristgerecht den Vorlageantrag und brachte folgendes vor: Es sei davon auszugehen, dass die Außergewöhnlichkeit der Kosten einer Hauskrankenpflege in Anlehnung an die der Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim, zu welchen es eine Fülle von Rechtsmeinungen und Erkenntnissen gebe, beurteilt werden könne. Erfolge eine Heimunterbringung lediglich aus Altersgründen, liege keine außergewöhnliche Belastung vor. Sei allerdings eine Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder eine besondere Betreuungsbedürftigkeit gegeben, die eine Unterbringung im Alters- oder Pflegeheim erforderlich mache, so stehe einer Anerkennung der dadurch verursachten Kosten als außergewöhnliche Belastung prinzipiell nichts im Wege (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084 und 27.5.2003, 97/14/0102). Rechtsgrundlage dafür bilde § 34 Abs. 6 EStG, wonach Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden könnten, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Zuschüsse beziehe, soweit sie die Summe dieser Zuschüsse übersteigen. § 34 Abs. 6 fordere dazu allerdings als Tatbestandsmerkmal eine Behinderung. Eine solche sei beim Bezug von Pflegegeld auch regelmäßig zu unterstellen (UFS 10.7.2003, RV/0274-W/03). Im gegenständlichen Fall habe sich der Bw., nachdem seine Mutter nach einem zweiten Schlaganfall nicht mehr ohne eine 24-Stunden-Pflege auskommen habe können und vehement die Aufnahme in ein Pflegeheim verweigert habe, entschlossen, seine Mutter durch diplomierte Krankenschwestern zu Hause betreuen zu lassen, zumal sich die Kosten einer Hauskrankenpflege und die der Unterbringung in einem Heim annähernd die Waage hielten. Die Außergewöhnlichkeit der Kosten sei also aufgrund der Behinderung der Mutter, die infolge des Pflegegeldbezuges als erwiesen anzunehmen sei, gegeben. Trage nicht die untergebrachte Person selbst sondern ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter (z.B. Kinder für die Eltern) oder aus sittlichen Gründen die Kosten für die Heimunterbringung, so könnten diese Aufwendungen bei Unterhaltsverpflichteten nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein

entsprechendes Einkommen verfüge (UFS 31.3.2005, RV/2942-W/02). Bei den Fahrt- und Nächtigungskosten des Bw. handle es sich um Kosten, die aufgrund der schweren Behinderung und völligen Hilflosigkeit der Mutter nach ihrem zweiten Schlaganfall angefallen seien. Auch wenn letztendlich die Mutter eine 24-Stunden-Pflege bekam, so sei eine Hilfestellung des Sohnes während des Krankenhausaufenthaltes auch nach der Entlassung aus dem Krankenhaus zur Schaffung der entsprechenden Rahmenbedingungen für die Heimpflege unbedingt notwendig gewesen. Wenn in der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführt werde, dass dem Ehemann der Pflegebedürftigen, die selbst über kein Einkommen verfüge, die Unterhaltsverpflichtung zukomme, so werde dabei außer Acht gelassen, dass dieser selbst Pflegegeldbezieher sei und die Höhe der Pension trotz der Zuschüsse nicht ausreiche, um damit die Hauskrankenpflege finanzieren zu können. Das Pflegegeld für beide reiche gerade aus, um damit beider Kosten für den behinderungsbedingten Mehraufwand an Medikamenten, Diätverpflegung, diverser medizinischer Hilfsmittel und freier Kost und Quartier für die 24-Stunden-Pflege zu finanzieren. Weiters fühle sich der Bw. hinsichtlich der Obsorge für seine Eltern sittlich verpflichtet, da diese trotz geringem Erwerbseinkommen des alleinverdienenden Vaters jahrelange Entbehrungen auf sich genommen hätten, um ihren Sohn in Wien studieren zu lassen. Zusammenfassend lasse sich feststellen, dass auf die vom Bw. übernommenen Kosten für die Pflege seiner durch zwei Schlaganfälle schwer behinderten Mutter und für die von ihm geltend gemachten Fahrt- und Nächtigungskosten alle Voraussetzungen zutreffen, um als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensteuerveranlagung 2008 anerkannt zu werden. Die von der Mutter bezogenen Pflegegelder seien von ihr selbst für die ihr erwachsenen Ausgaben im Zusammenhang mit ihrer Behinderung verwendet worden. Die Pension des selbst pflegebedürftigen unterhaltsverpflichteten Vaters reiche nicht aus, um davon etwas zu den Pflegekosten der Mutter beizutragen. Ergänzend sei noch bemerkt, dass auch aus dem laut Übergabevertrag zurück behaltenen Fruchtgenussrecht am Grundvermögen kein nennenswerter Ertrag zu erzielen sei, da es sich dabei um ein land- und fortwirtschaftliches Vermögen mit einem Einheitswert von € 1.162,76 handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein

Sie muss zwangsläufig erwachsen

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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.

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

§ 34 Abs. 7 EStG regelt wodurch unter welchen Voraussetzungen Unterhaltsleistungen für ein Kind oder den Ehegatte abgegolten sind. Ziffer 4 besagt Folgendes:

„Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.“

Unter diese Bestimmung fallen beispielsweise Krankheitskosten, die für einkommensschwache Angehörige (z.B. Eltern) übernommen werden. Eine rechtliche Verpflichtung ergibt sich aus der Unterhaltpflicht gegenüber den Eltern, daneben kann auch eine sittliche Verpflichtung bestehen (RV/1828-W/09 vom 5.10.2010).

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht wurden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Dazu gehören etwa auch die Kosten einer Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim. Wird an Stelle der Heimunterbringung eine häusliche Pflege organisiert, so stellen die dadurch entstehenden Pflegeaufwendungen (Kosten für Pflegepersonal) eine außergewöhnliche Belastung dar.

Fest steht, dass die Mutter des Bw. über keine eigenen Einkünfte verfügt.

Der Vater als primär Unterhaltsverpflichteter bezieht eine Nettopension (excl. Pflegegeld) von monatlich € 1.202.-, das ergibt unter der Annahme einer Auszahlung 14x pro Jahr eine Gesamtpension von € 16.828.-. Diese erreicht daher nicht einmal den jährlichen Pflegeaufwand der Mutter in Höhe von € 17.155,39.-

Die Unterhaltpflicht des Bw. gegenüber seiner Mutter sowohl in rechtlicher als auch in sittlicher Hinsicht steht daher außer Streit.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes wird diese auch nicht durch den im Jahr 2005 abgeschlossenen Übergabsvertrag aufgehoben. Eine gewisse zeitliche Nähe zum Anfall der Pflegekosten ist zwar nicht von der Hand zu weisen und war diese auch etwa in der Entscheidung des UFS vom 10.6.2009, RV/0037-G/09 ausschlaggebend die außergewöhnliche Belastung nicht anzuerkennen. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#)), die das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG verneint, wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden (auch bei nur mittelbarem ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb), ist im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Im Übergabsvertrag wurde nämlich ausdrücklich ein lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht der Übergeber vereinbart, sodass das Haus einer Verwertung nicht zugänglich ist (vgl. auch die Entscheidungen des UFS RV/0527-I/08, RV/3359-W/08 vom 15.7.2010 und RV/0670-G/08 vom 17.7.2009, in denen jeweils der Verkehrst od. Schätzwert einer geschenkten Liegenschaft die Höhe der übernommenen Pflegekosten bei weitem überstieg und deshalb die außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt wurde).

Zusammenfassen wird daher festgestellt, dass die Zwangsläufigkeit der Kostübernahme in der rechtlichen und sittlichen Verpflichtung zur Unterhaltsleistung aber nicht in Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung zu sehen ist.

Die Kosten der häuslichen Pflege wären, wie bereits ausgeführt, auch bei der Unterhaltsberechtigten solche, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden könnten.

Kumulativ mit den in § 34 Abs.1 EStG 1988 normierten Erfordernissen der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit sind jedoch Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Diesem Erfordernis wird dadurch Rechnung getragen, dass gemäß Abs. 4 leg cit. je nach Einkommenshöhe ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist.

Das Finanzamt hat zwar im Bescheid vom 17.1.2011 diesen Selbstbehalt angewendet, jedoch zuvor die Höhe der vom Bw. getragenen Aufwendungen in Höhe von € 17.155,39.- um das von der Mutter bezogene Pflegegeld in Höhe von € 7.381,50.- gekürzt. Dazu ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können als außergewöhnliche Belastung nur jene Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, die im § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 39). Darunter fallen Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 vorliegen, soweit sie das Pflegegeld übersteigen. § 35 regelt die Gewährung eines Freibetrages, u.a. bei **eigener** körperlicher oder geistiger Behinderung.

Die Mutter bezog bis 1.2.2008 Pflegegeld der Stufe 3, danach Pflegegeld der Stufe 4, sodass sie grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 EStG 1988 fällt.

Wenn der Bw. die Pflegekosten auf Grund seiner Unterhaltsverpflichtung gem. § 34 Abs. 7 geltend macht, so ist jedoch der gesamte von ihm getragenen Pflegemehraufwand als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und diese nicht um das von der Mutter auf Grund deren Behinderung bezogene Pflegegeld zu kürzen. (vgl. die Entscheidungen des UFS RV/0051-K/06 vom 20.12.2007, RV/0482-I/02 vom 6.8.2003 und RV/0762-S/07 vom 21.2.2008). Dem Bw. stehen daher Aufwendungen durch die Tragung des Pflegeaufwandes für die Mutter in Höhe von € 17.155,39.- zu.

Zur Frage der "Außergewöhnlichkeit" betreffend Fahrtkosten gilt zu bedenken, dass vielen Steuerpflichtigen aus dem Umstand, dass sie ihre alten und kranken Angehörigen regelmäßig besuchen, mitunter nicht unerhebliche Kosten entstehen. Jedoch erfüllen auch insoweit nur Fahrtkosten im unmittelbaren Zusammenhang mit Krankheitskosten (zB. Fahrten zum Arzt, zur Apotheke, zur ärztl. verordneten Therapie) das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Mit der Frage der Berücksichtigung von Fahrspesen in Zusammenhang mit der Betreuung eines 95-jährigen, zu 90 % seh- und hörbehinderten Vaters hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.3.1989, 85/13/0091, auseinander gesetzt und erkannt, dass Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen und Hilfestellungen zwischen Vater und Sohn nichts Außergewöhnliches sind. Sofern es sich daher um Fahrten „zur Hilfestellung während es Krankenhausaufenthaltes der Mutter handelte (vergl. das wörtlich zitierte Vorbringen im Vorlageantrag und in der Berufung, die Kosten seien angefallen als der Bw. „seine Mutter im Krankenhaus besuchte“) mangelt es den Aufwendungen daher jedenfalls an der Außergewöhnlichkeit. Dies gilt auch für den Fall, dass einzelne Fahrten an den Wohnsitz der Mutter erfolgt sein sollten (diesbezüglich wird vom Bw. keine Quantifizierung vorgenommen).

Die im Zuge dieser Besuche, sei es im Krankenhaus oder zu Hause, vom Bw. auch (nicht näher definierten) geregelten organisatorische Angelegenheiten in Zusammenhang mit der Hauskrankenpflege stehen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates in untrennbarem Zusammenhang mit den Besuchen bei der Mutter und ist es nicht außergewöhnlich sich im Zuge dieser Besuche auch darum zu kümmern, dass die organisatorischen Abläufe der Hauskrankenpflege (vgl. das Berufungsvorbringen) bzw. die Rahmenbedingungen so gestaltet sind (vgl. das Vorbringen im Vorlageantrag), dass die Mutter bestmöglich versorgt ist. Dass es dabei nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bei einer Betreuerin, die 24 Stunden im Haus anwesend ist, nicht nur auf deren medizinische Qualifikation, sondern auch darauf ankommt, wie sehr sie in die Abläufe eines bestehenden Haushaltes integriert wird bzw. dem zu Betreuenden trotz seiner Krankheit auch eine gewisse Flexibilität abverlangt wird, ist es nicht außergewöhnlich, dass sich ein Sohn um eine Hilfestellung zur Optimierung dieser Abläufe bemüht.

Als außergewöhnliche Belastung sind daher gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 die für die Mutter übernommenen Aufwendungen für die Pflege in Folge ihrer Schlaganfälle in Höhe von € 17.155,39.- zu berücksichtigen.

Der Gesetzessystematik des § 34 EStG 1988 folgend können die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden "Unterhaltsleistungen an (mittellose) Angehörige" nur bei Überschreiten des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) des Unterhaltsverpflichtenden dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und insoweit einkommensreduzierend zum Abzug kommen (vgl. veröffentlichte Entscheidung des UFS in der Findok vom 25.11.2004, RV/1571-W/04; 24.6.2005, RV/0916-W/05 und vom 30.12.2005, RV/2005-W/03; sowie Doralt, EStG-Kommentar, Band III, zu § 34, Tz 60).

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes gilt das Einkommen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Aus den dargelegten rechtlichen Schlussfolgerungen war der Berufung daher teilweise Folge zu geben, wobei das Ergebnis der Neuberechnung der Einkommensteuer 2008 dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Dezember 2011