

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse , gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 03.06.2014 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung)** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz mit Bf. abgekürzt) beehrte in seiner **elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung 2013** diverse **Sonderausgaben** (Badsanierung: Kosten € 9.365,56) sowie Kosten für die Kurzzeitpflege bzw. für die kurzfristige Unterbringung der Großmutter seiner Ehefrau (zu der der Bf. also verschwägert ist) in ein Alters-/Pflegeheim (gesamte Kosten: € 10.451,59 lt. Kennzahl 435 der Einkommensteuererklärung) als **außergewöhnliche Belastung**.

Im **Einkommensteuerbescheid v. 03.06.2014** wurde nach vorangegangenen Ermittlungsschritten (Vorhalt v. 22.05.2014, Vorhaltsbeantwortung v. 30.05.2014) dazu Folgendes ausgeführt:

*"Die Kosten für die Kurzzeitpflege und die Heimkosten waren um das steuerfreie Pflegegeld zu vermindern. Nachgewiesenen Kosten iHv € 5.439,24 stand Pflegegeld iHv € 7.222,40 gegenüber. Aufwendungen für Fliesen, den Maler, ... stellen mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar."*

Dagegen wurde rechtzeitig **Beschwerde v. 14.06.2014** im Wege des Finanzonline erhoben. Dabei wurden nur der Bereich Sonderausgaben (Badsanierung) angeführt. Auf die dort vorgebrachte Begründung wird verwiesen.

In der Berufungsvorentscheidung (neu: **Beschwerdevorentscheidung**) v.24.06.2014 wurde darauf hingewiesen, dass die Kosten für die außergewöhnliche Belastung unter den gesetzlichen Selbstbehalt gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 fielen.

Dagegen wurde am 01.07.2014 rechtzeitig **Vorlageantrag** erhoben. Auf die Ausführungen wird verwiesen.

Im **Vorlagebericht des Finanzamtes v. 25.08.2014** heißt es dazu:

*Der Beschwerdeführer führte im Jahr 2012 eine Sanierung seines Badezimmers durch. Die Kosten dafür wurden in der Berufungsvorentscheidung 2012 im Rahmen der Topfsonderausgaben berücksichtigt. In der Veranlagung 2013 machte der Beschwerdeführer wiederum 3.229,19 Euro für die Sanierung des Badezimmers geltend. Da diese Kosten bereits im Jahr 2012 berücksichtigt wurden, wurde die Beschwerde abgewiesen. Im Vorlageantrag releviert der Beschwerdeführer, die Ausgaben für die Badsanierung wären aufgrund einer Reklamation und eines langwierigen Rechtsstreites bei der Veranlagung 2012 nur teilweise eingereicht worden. Zahlungsbestätigungen betreffend die in Frage stehenden Rechnungen wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Laut handschriftlichen Vermerken des Beschwerdeführers wurden mit Ausnahme der Rechnung des Installateurs WL über 54,61 Euro sämtliche vorgelegten Rechnungen im Jahr 2012 bezahlt. Es werde daher beantragt, die Beschwerde abzuweisen.*

In der Folge wurden durch das **Bundesfinanzgericht ergänzende Ermittlungen** (Vorhalt v. 29.08.2014 und v. 17.09.2014) durchgeführt.

Es folgten **Stellungnahmen des Finanzamtes v. 15.09.2014, v. 30.09.2014, v. 16.10.2014, und v. 24.10.2014** sowie **Vorhaltsbeantwortungen des Bfs. v. 06.09.2014 und v. 28.09.2014**. Auf diese Schriftsätze wird verwiesen.

Folgender **Sachverhalt** wird daher der **gegenständlichen Entscheidung** zugrundegelegt:

Der Bf. bezog im Beschwerdejahr 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Bf. hatte für den **Zeitraum 1-2-/ 2013** folgende Pflegekosten getragen:

gesamte Pflegekosten	<b>€ 5.439,24</b>
Kurzzeitpflege v. 15.01.2013 bis 13.02.2013	von 15.01.2013 bis 13.02.2013
Pflegeheim	für den Zeitraum 01.02.-28.02.2013

Der Bf. steht zur pflegebedürftigen Person, Frau M , geb. am 00-00-00 , (=Großmutter seiner Ehefrau) in einem Verwandtschaftsverhältnis iSd § 25 Abs. 1 Z 3 BAO . Die 95 jährige Oma seiner Frau, in kärglichen Verhältnissen geboren, verdiente sich als einfache Bauernmagd bis zu ihrem ca. 50 Lebensjahr. Nach einer schweren Erkrankung wurde ihr damals der gesamte Magen entfernt. Seit diesen Zeitpunkt ist sie Bezieherin einer Mindestrente. Als alleinerziehende Mutter von zwei Kindern, war sie gezwungen,

diese bei Zieheltern unterzubringen. Durch die harte Schule des Lebens wurde auch ihr Charakter geprägt. Extrem misstrauisch, unnahbar, Gefühlskälte ist das Ergebnis. Sogar den eigenen Kindern, oder gerade deshalb, gegenüber. Ihr Sohn verweigert seit ca. 10 Jahren den Kontakt und wünscht auch bei ihrem Ableben nicht informiert zu werden. Wo wir schon beim nächsten Punkt wären. Da das Ableben genauso wenig geregelt ist wie alles andere, rechnen wir auch damit für diese Kosten ebenfalls –“freiwillig?!” – aufzukommen. Durch unsere christliche Erziehung bzw. nach dem tragischen Ableben unserer Schwiegereltern 2004, erachten wir es als Akt der Menschlichkeit und Pflicht, für diese arme Seele zu sorgen. Pflegegeldbezieher ist die Großmutter, was der Großmutter zum Leben bleibt, ist der Anweisungsbetrag (s. Beilage PVA) v. € 207,10 für Fußpflege, Hygieneartikel usw. Da man, wie im Vorfeld beschrieben über solche Dinge nie mit ihr sprechen konnte, war das Girokonto mit knapp € 1800,00, das einzige was wir an Vermögenswerten vorfanden. Jenes Konto, von dem der Pflegekostenanteil überwiesen wurde, ist das gemeinsame Konto des Bfs. u. seiner Frau. Es gab keine schriftlichen Vereinbarungen zur Kostentragung (Vorhaltsbeantwortung des Bfs. v. 28.09.2014) .

### **Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:**

#### **Rechtslage:**

„Außergewöhnliche Belastung

*§ 34. (1) Bei der 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.*

*(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:*

...

*4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur 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.

## **Erwägungen**

### **Allgemeines:**

Die Pflege von älteren Menschen durch nahe Angehörige oder durch Pflegefachkräfte ist infolge der ständig steigenden Lebenserwartung von großer Bedeutung. Das Steuerrecht sieht für die Berücksichtigung von Pflegekosten unter bestimmten Voraussetzungen eine außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988) vor:

Beim Bf. handelt es sich um einen nahen Angehörigen iSd § 25 Abs. 1 Z 3 BAO.

Grundsätzlich ist die Unterbringung in ein Pflegeheim nicht an den Bezug eines Pflegegeldes gebunden. Auch ohne Pflegegeld können derartige Kosten durchaus als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden (VwGH 26.05. 2010, 2007/13/0051 sowie v. 25.09.2012, 2008/13/0236). Die Frage der Finanzierung (laufendes Einkommen oder durch Abhebungen von einem Sparguthaben) ist dabei sekundär. Das Finanzamt räumte im Verfahren auch ein, dass die Gegenverrechnung des Pflegegeldes beim Bf. mit den Pflegekosten falsch war (siehe aber noch die Begründung des Erstbescheides v. 03.06.2014 ), weil die Großmutter - und nicht der Bf. - auf das Pflegegeld Anspruch hatte und dieses auch erhalten hat. Der Zahlungsfluss wurde vom Bf. nachgewiesen (Überweisung vom gemeinsamen Konto des Bfs. u. seiner Ehefrau).

### **Kurzzeitpflege durch Pflegepersonen zu Hause :**

Wenn an Stelle einer Heimunterbringung eine kostenpflichtige häusliche Pflege organisiert wurde, stellen die Kosten hierfür beim Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen eine außergewöhnliche Belastung dar.

Verfügt der Steuerpflichtige selbst über eigene Einkünfte, wird der Teil, der seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht, ihm als außergewöhnliche Belastung im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung anerkannt.

### **Heimunterbringung :**

Baldauf führt in Jakob EStG, 7 . Aufl. 2014, zu § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 ,Rz 41, aus:

*„ 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). Bei mehreren Unterhaltsverpflichteten können die Aufwendungen von dem Steuerpflichtigen abgesetzt werden, der sie tatsächlich trägt. Sind die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert, dass er nicht in der Lage ist, die Aufwendungen im vollen Umfang selbst zu tragen, wird nach der Verwaltungspraxis nicht untersucht, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter*

*zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre. Werden an kranke oder pflegebedürftige Personen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, laufende Unterhaltsleistungen erbracht, ist jedoch nur jener Mehrbetrag, der auf die Übernahme der Krankheits- oder Pflegekosten zurückzuführen ist, als außergewöhnliche Belastung absetzbar (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 52).*

#### **Zivilrecht:**

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB in der für die Streitjahre geltenden Fassung (BGBl 403/1977) schuldet ein Kind den Eltern unter Berücksichtigung der Lebensverhältnisse den Unterhalt, insoweit der Unterhaltsberechtigte selbst nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten.

Gemäß § 143 Abs. 2 ABGB steht die Unterhaltungspflicht der Kinder der eines Ehegatten von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nach. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Gemäß § 143 Abs. 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Großelternteiles insoweit, als ihm die Heranziehung eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei der Berücksichtigung der sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob der Bw. gegenüber der Großmutter seiner Ehefrau überhaupt und wenn ja, ob er allein rechtlich und allenfalls sittlich unterhaltsverpflichtet war.

Der Unterhaltsanspruch der Vorfahren gegenüber den Nachfahren ist ein Anspruch auf ergänzenden Unterhalt und kommt in der Regel nur ausnahmsweise in Betracht. Dieser Unterhaltsanspruch setzt mangelnde Selbsterhaltungsfähigkeit, vorrangige Heranziehung eigenen Vermögens des Vorfahren, sowie Berücksichtigung der eigenen Sorgepflichten des Nachfahren voraus.

Mangelnde Selbsterhaltungsfähigkeit liegt bei Nicht-Imstande-Sein der Abdeckung der Pflegekosten vor (Schwimann ABGB Rz 1 zu § 143).

Mehrere unterhaltspflichtige Nachkommen gleichen Ranges sind nach ihren Kräften zur Unterhaltsleistung anteilig verpflichtet (Schwimann/Kodek ABGB Kommentar zu § 143 ABGB, Rz 12, ebenso Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kommentar zu § 143 ABGB, VwGH 2.9.2008, 2007/10/0019; VwGH 4.5.1999, 97/08/0059; VwGH 9.9.2009, 2006/10/0143; VwGH 9.9.2009, 2006/10/0028, OGH 21.11.2006/4Ob192/06y).

Die **Abweisung der gegenständlichen Beschwerde** begründet sich wie folgt:

a) Zumutbare Kostentragung durch eigenes Einkommen des Unterhaltsberechtigten ?

Nach der zur Gesetzeslage ergangenen Rechtsprechung (UFS zu RV/1167-W/12) müssen zunächst für die Pflegekosten das **eigene Einkommen des Unterhaltsberechtigten (Großmutter)** herangezogen werden:

Bezüge (Kz 210 des Lohnzettels)-eigene Pension	11.726,82
--	-----------

-SV-Beiträge	-598,08
Einkünfte	11.128,74

-20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes	- 2.010,36
zumutbare eigene Kosten aus dem Einkommen	9.118,38
Pflegegeld	7.222,40

maximal zumutbare Kosten	16.340,78
--------------------------	-----------

Wenn man eine **Umrechnung des Einkommens** auf die Dauer des Pflegezeitraumes (insgesamt 2 Monate , nämlich Jänner und Februar 2013) vornimmt sowie eine Haushaltersparnis und das erhaltene Pflegegeld beim Unterhaltsberechtigten (Großmutter) berücksichtigt , ergibt sich folgende Berechnung:

Pflegekosten	5.439,24
Haushaltersparnis	-313,92
Pflegegeld	- 1.203,73
<b>Zwischensumme</b>	<b>3.921,59</b>
Einkommen Pflegling	1.589,82
20 % Ausgleichszulagenrichtsatz	- 335,05
<b>Kostenübernahme Pflegling</b>	<b>1.254,77</b>
Rest Kostenübernahme für nahen Angehörigen	2.666,82

Nach der Berechnung des Finanzamtes, der auch vom Gericht gefolgt wird, ergibt sich ein Überhang von € 2666,82. Berücksichtigt man noch das „Vermögen“ am Girokonto im Ausmaß von € 1.800,- , ergibt sich ein **möglicher anzuerkennender Betrag von € 866,82 an außergewöhnlicher Belastung.**

Es war daher zu prüfen, ob ein naher Angehöriger den für den Unterhaltsberechtigten **unzumutbaren Anteil der Kostentragung im Ausmaß von € 866,82** übernehmen musste.

#### b) **Vorrangige rechtliche Unterhaltungspflicht für den Sohn von Frau M. ?**

Das Ermittlungsverfahren (Schriftsatz v. 28.09.2014) hat ergeben, dass es noch einen Sohn der Großmutter (zweites Kind) gibt, zu diesem aber kein Kontakt besteht.

Dazu wird vom Gericht bemerkt:

*Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zu Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann Ihnen ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

Da daher keine Veranlassung bestand, dass die gegenständlichen Pflegekosten durch das Enkelr bzw. dessen Ehegattin (=Bf.) übernommen hätten werden müssen, weil es eine rechtliche Unterhaltsverpflichtung des Sohnes von Frau M. gab, kann dem Beschwerdebegehren aus diesem Grunde nicht Rechnung getragen werden. Die rechtliche Unterhaltspflicht des Sohnes ist - trotz der hier gegebenen familiären schicksalshaften Ereignisse - primär, jene der Enkelin bzw. des Bfs. nur subsidiär. Es ist bei Begünstigungstatbeständen (außergewöhnliche Belastung) nicht Aufgabe des Gerichtes, sich die Entscheidungsgrundlagen selbst zu beschaffen (zB. die Frage zu klären, warum der Sohn von Frau M. die gegenständlichen Pflegekosten in Erfüllung seiner Unterhaltsverpflichtung nicht bezahlt hat)

#### **c) Mangelnde Zwangsläufigkeit wegen freiwilliger Kostenübernahme ?**

Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde der Bf. aufgefordert, schriftliche Vereinbarungen zur Kostentragung vorzulegen. In der Vorhaltsbeantwortung v. 28.09.2014 teilte er dem Gericht mit, dass er es keine schriftlichen Vereinbarungen gebe. Damit ist davon auszugehen, dass die Kostenübernahme freiwillig erfolgte. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Rechtsprechung des BFG v.09.05.2014, RV/3100323/2013 sowie weiters auf Jakom EStG, 7 . Aufl. 2014, § 34,Tz 41 und die dort angeführte Judikatur des VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031, hingewiesen.

#### **d) Sittliche Verpflichtung zur Kostentragung ?**

Hier ist ein sehr strenger Maßstab anzulegen. Eine sittliche Verpflichtung kann nur insoweit angenommen werden, als sie durch Unterhaltszahlungen ihren eigenen angemessenen Unterhalt nach Berücksichtigung ihrer Sorgepflichten nicht gefährden.

Auch wenn bei Krankheitskosten eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung bestehen kann, verlangt auch die Sittenordnung nicht die Gefährdung des eigenen Unterhalts und jene der unterhaltsberechtigten anderen Angehörigen.

Weiters ist die sittliche Verpflichtung nur subsidiär anzunehmen, vorrangig wäre – wie bereits ausgeführt- die rechtliche Verpflichtung des Sohnes von Frau M. vom Bf. darzulegen gewesen.

#### **e) Selbstbehalt gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988**

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 (Selbstbehalt) normiert:

*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 beim gegenständlichen Einkommen 12 % der Bemessungsgrundlage.*

*(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 2, anzusetzen.*

Da aber keine steuerliche Auswirkung (der Pflegekostenanteil v. € 866, blieb - gemeinsam mit den übrigen mit Selbstbehalt anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen - unter dem gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu tragenden Selbstbehalt in der Höhe v. € 4.906,83), gegeben ist, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Abschließend ergeht noch der Hinweis zum **Beschwerdepunkt Sonderausgaben:**

Betreffend Sonderausgaben wurden dem Finanzamt und dem Gericht zahlreiche Rechnungen über die erfolgte zum Teil mangelhafte Badsanierung vorgelegt.

*Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG sind Ausgaben zur Wohnraumsanierung nur dann zu berücksichtigen, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist.*

Dieser Beschwerdepunkt wurde im späteren Verfahren zudem nicht mehr weiter begehrt. Bei den gegenständlichen Arbeiten handelte es sich jedoch um Renovierungsarbeiten, die über den Charakter von bloßen Instandhaltungsarbeiten nicht hinaus kamen. Um steuerliche Berücksichtigung zu finden, müssten diese aber als Instandsetzungsaufwendungen eingestuft werden. Da dies nicht der Fall war, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zudem betrafen diese Kosten mit Ausnahme einer Rechnung, die auch vom Finanzamt Anerkennung fand, einen anderen Zeitraum, nämlich das Jahr 2012. Im Jahre 2013 sind diese Kosten daher nicht als Sonderausgabe abziehbar.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor, weil sich der Spruch des Erkenntnisses sowohl aus dem Gesetz selbst ergibt, als auch auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes basiert.



Linz, am 30. Oktober 2014