



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inX, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) bezog im streitgegenständlichen Jahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und reichte beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 ein.

Der Bw. beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung der von ihm getragenen Pflegeheimkosten für seine Mutter in Höhe von € 1.656,96 als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt veranlagte den Bw. mit Bescheid vom 15. Juli 2004 für das Jahr 2003 zur Einkommensteuer und kam der beantragten außergewöhnlichen Belastung eine steuerliche Wirksamkeit deshalb nicht zu, da das Finanzamt einen Selbstbehalt in Abzug brachte.

Das Finanzamt begründet den Einkommensteuerbescheid wie folgt:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 6.534,45 € nicht übersteigen."

Mit Schriftsatz vom 20. Juli 2004 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 15. Juli 2004 und begründete diese Berufung wie folgt:

"Die Aufwendungen für den Pflegeheimaufenthalt meiner Mutter im Ausmaße von 1.656,96 € wurden nicht berücksichtigt, da ein gleich hoher Selbstbehalt abgezogen wurde.

Pflegeheimkosten sind jedoch ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen (Steuerbuch 2003, Seite 53, "Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim", letzter Satz)."

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 9. August 2004 wurde die Berufung des Bw. vom 20. Juli 2004 gegen den Bescheid vom 15. Juli 2004 abgewiesen und begründend ausgeführt:

"Da die Pflegeheimkosten für die Mutter bezahlt werden, sind diese unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zu berechnen.

Pflegeheimkosten sind nur dann ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen, wenn die Aufwendungen für den Pflichtigen selbst anfallen."

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 23. August 2004 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und führte zur Begründung aus:

"Die in der Berufungsvorentscheidung ausgeführte Begründung für die Abweisung meiner Berufung steht im Widerspruch zum Steuerbuch 2003 "Kosten für ein Alters- und Pflegeheim" letzter Satz ("... Pflegeheimkosten werden ...")."

Im vom Bw. zitierten Steuerbuch 2003 wird auf Seite 53 unter dem Titel "Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim Rz 887" Folgendes ausgeführt:

"Die Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim sind nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn sie auf Grund von Krankheit, Pflege- oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit entstehen. Dies gilt auch für die Pflegestation in einem selbstgewählten privaten Alters- oder Pflegeheim. Bei Bezug eines Pflegegeldes ab Stufe 1 ist jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit auszugehen.

Reicht das Einkommen einschließlich Pflegegeld der pflegebedürftigen Person für die Kostentragung nicht aus, können die unterhaltsverpflichteten Personen (z.B. Ehegatte, Kinder) ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Ein Kürzung um Kostenersätze sowie um eine Haushaltsersparnis (196,20 € pro Monat) hat zu erfolgen. Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist von einer mindestens 25%igen Erwerbsminderung (Grad der Behinderung) auszugehen. In diesen Fällen ist der Nachweis der Behinderung und das Ausmaß der Erwerbsminderung nicht erforderlich. Die Pflegeheimkosten werden daher ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt."

Aus der im Steuerbuch 2003, Seite 53 verwiesenen Rz (Randzahl) 887 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist im hier interessierenden Zusammenhang Folgendes zu entnehmen:

" ... Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen

(zB von Kindern) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes gegeben. ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die vom Bw. für seine Mutter aufgewendeten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden können (Ansicht des Bw.) oder ob ein Selbstbehalt abgezogen werden muss (Ansicht des Finanzamtes).

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. Weiters bestimmt Abs. 4, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Selbstbehalt beträgt

bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt: - wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, - für jedes Kind (§ 106).

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 Abs. 6 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Weiters bestimmt § 35 Abs. 1 EStG 1988, dass dem Steuerpflichtigen, wenn er außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat

und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zusteht.

Anstelle dieses Freibetrages können nach Abs. 5 der genannten Gesetzesbestimmung auch die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

Die Kostenübernahme für die Unterbringung eines pflegebedürftigen Elternteiles in einem Alters-(Pflege-)heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit mangels eines ausreichenden Einkommens der pflegebedürftigen Person stellt schon auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 52).

Wenn der Bw. auf das Steuerbuch 2003, Seite 53, "Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim", letzter Satz, verweist, wonach Pflegeheimkosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen seien, ist ihm Folgendes entgegenzuhalten:

Es können gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, die im § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt sind.

Der vom Bw. zitierte Satz des Steuerbuches ist im Zusammenhang des ganzen Absatzes in dem sich der zitierte Satz findet, zu verstehen. Die dort getroffenen Aussagen, dass bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsminderung (Grad der Behinderung) auszugehen sei, verweisen implizit auf § 35 Abs. 5 in Verbindung mit § 34 Abs. 6 4. Teilstrich EStG 1988. Nach diesen Bestimmungen können aus einer (steuerlich relevanten) Behinderung resultierende Aufwendungen, die an Stelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 geltend gemacht werden, ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Der Bw. ist darauf zu verweisen, dass nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein derartiger Freibetrag nur dann zusteht, wenn einem Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen durch eine **eigene** körperliche oder geistige Behinderung, bei Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe) Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988) entstehen. Diese Voraussetzungen liegen im vorliegenden Fall unbestreitbar nicht vor. Aber auch die weiteren in § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführten Aufwendungen (§ 34 Abs. 6 1. bis 3., sowie 5. Teilstrich), die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, liegen im gegenständlichen Verfahren nicht vor.

Es ist auch im vom Bw. angeführten Steuerbuch 2003, Seite 53 der Überschrift "Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim" die Rz (Randzahl) 887 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 beigelegt, und wird – wie bereits zitiert – in dieser Randzahl der Lohnsteuerrichtlinien 2002 im Hinblick auf die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes Folgendes ausgeführt::

" ... Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes gegeben. ..."

Denn "ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in Abs 6 angeführten Aufwendungen abgezogen werden." (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 39).

Daher kann auch die Anwendung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 im Hinblick auf den Selbstbehalt zu keiner anderen Beurteilung führen. § 34 Abs. 7 EStG 1988 regelt die Voraussetzungen, unter denen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

Da die Aufwendungen für die beantragten Pflegeheimkosten den Selbstbehalt nicht übersteigen, konnten sie nicht berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2004