

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder über die Beschwerden der Bf., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, 1090 Wien, Berggasse 10/14, vom 20.11.2012 und 26.11.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13.11.2012 und 22.11.2013, betreffend Einkommensteuer 2010 und 2012, nach einer am 08.11.2016 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung zu Recht erkannt:

Die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

## **Entscheidungsgründe**

### ***Einkommensteuer 2010:***

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2010 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) Versicherungsbeiträge iHv EUR 2.317,20, Kirchenbeiträge iHv EUR 130,00 und Geldspenden iHv EUR 146,50 als Sonderausgaben sowie Krankheitskosten iHv EUR 1.625,00 und sonstige außergewöhnliche Belastungen iHv EUR 16.415,60 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 24.08.2011 erfolgte die Veranlagung erklärungskonform. Die Einkommensteuer wurde mit EUR - 2.385,00 festgesetzt.

Im gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 13.11.2012 wurden die Sonderausgaben antragsgemäß berücksichtigt; die außergewöhnlichen Belastungen wurden iHv EUR 1.625,00 (Krankheitskosten) vor Abzug des Selbstbehalts anerkannt und blieben, da sie den Selbstbehalt iHv EUR 2.124,21 nicht überstiegen, ohne Berücksichtigung.

Begründend wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen seien. Die Kosten müssten immer bei der Person geltend gemacht werden, bei der sie erwachsen.

Die Einkommensteuer wurde mit EUR - 145,00 festgesetzt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 21.11.2012 wandte die Bf ein, in dem Berichtigungsbescheid vom 13.11.2012 seien die von der Bf tatsächlich geleisteten Aufwendungen zur Abdeckung der Verpflichtungen der 95-jährigen, pflege- und versorgungsbedürftigen Mutter nicht anerkannt worden.

Allein aus den Einkommensverhältnissen der Mutter sei eindeutig belegbar, dass die Finanzierung ihrer Unterbringung und Versorgung nicht möglich gewesen wäre, insbesondere als ihre Pflegebedürftigkeit spontan nach einem Unfall mit Krankenhausaufenthalt aufgetreten sei und sämtliche Maßnahmen unter enormem Zeit- und Handlungsdruck gestanden wären.

Da die Mutter der Bf kein ausreichendes Einkommen und auch keine Vermögenswerte gehabt habe, habe sich die Bf verpflichtet gefühlt, die fehlende Bedeckung zur Finanzierung des Pflegeheimes bis zur Regelung seitens des Sozialfonds zu übernehmen. Vorgelegt wurden eine Beilage mit einer Zusammenstellung der Gesamtausgaben sowie eine Darstellung der durch die Bf finanzierten Anteile. Weiters wurden verschiedene Unterlagen (nochmals) vorgelegt.

Im Ergänzungsersuchen vom 28.11.2012 forderte das FA die Bf auf, folgende Fragen zu beantworten bzw Nachweise zu erbringen:

„1. Ärztliche Verordnung hinsichtlich der beantragten Massagekosten, aus der sich die medizinische Notwendigkeit klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat.

2. Der Umstand, dass die Mutter im Heim Selbstzahlerin gewesen ist und der Sozialhilfeverband sohin mit dem Fall nicht befasst worden ist, ist ein Hinweis darauf, dass Vermögenswerte (Sparbuch etc) vorhanden waren und dass es sich bei der Übernahme von ev. Heimkosten um eine freiwillige Unterhaltsleistung gehandelt hat, weil keine rechtliche Ersatzpflicht für soziale Hilfe zu Grunde gelegen ist.

- Begründung warum kein Sozialhilfeersatzanspruch geltend gemacht wurde sowie
- nachvollziehbarer Nachweis des Geldflusses hinsichtlich übernommener Pflegeheimkosten (Abbuchung vom Konto auf das Konto der Mutter etc.)

Hinweis: Es besteht erhöhte Mitwirkungspflicht. Gelingt der Nachweis der Unterhaltspflicht nicht, sind die Kosten außer Ansatz zu lassen, weil in Wien für Kinder grundsätzlich überhaupt keine Kostenersatzpflicht besteht.“

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bf iW aus,

ad 1) leide sie seit mindestens 10 Jahren unter Schmerzen der HWS, Übergang zu Brustwirbel mit Ausstrahlungen in die Hände sowie gleitende Wirbelkörper im LW-Bereich. Dazu seien vom Arzt Entlastungsmassagen angeordnet worden. Dazu lege sie diverse Befunde und auch den ärztlich empfohlenen und bereits genehmigten Kurantrag vor;

ad 2) sei die Annahme der Existenz von Vermögenswerten in 2010 nicht zutreffend. Das Datum der Antragstellung (17.09.2010) für Sozialhilfe als Hinweis für finanzielle Rücklagen zu werten, sei eine Hypothese.

Chronologie des Heimübertritts: Die Mutter der Bf sei eine ausgeprägt und uneinsichtige Gegnerin von Alters- und Pflegeheimen gewesen. Nach einem Sturz in der nicht altersadäquaten Mietwohnung und längerzeitigem Nichtauffinden (div. Verletzungen mit einer veritablen Amnesie) hätte auf dringlichstes Anraten der Ärzte und der Sozialberaterin eine Heimlösung gefunden werden müssen).

Die angsthafte und ausgeprägte Aversion gegen Heime kennend, habe sich die Bf rasch entschließen müssen, vorübergehend und testweise dieses Pflegeheim in Anspruch zu nehmen, zumal hier sofort ein Pflegeplatz verfügbar gewesen sei. Das Bleiben im Heim konnte nur durch Darlegung der Situation als temporär erreicht werden. Deshalb sei die Unterschrift für den Antrag auf Sozialhilfe erst im Spätsommer 2010 zu erhalten gewesen.

Finanzierung: 2009 konnte von der Mutter der Bf selbst finanziert werden unter Verwendung des in diesem Jahr auslaufenden Ansparvertrages der BSPS.

2010 seien die Heimzahlungen bis zur Sozialhilfeleistung vom Konto der Bf bezahlt worden; die Kleinrechnungen sowie Ausgaben des Alltags und das Taschengeld seien aus dem Konto der Mutter finanziert worden. Sämtliche Details wie Rechnungen und Überweisungsaufträge würden beiliegen.

Es gäbe keine Kontobewegungen zwischen dem Konto der Bf und dem der Mutter.

Vom Girokonto der Mutter seien iW Kleinüberweisungen bzw Barabhebungen durchgeführt worden. Als Verrechnungs- bzw Ausgleichskonto für entsprechende Liquidität habe ein Sparbuch als Verrechnungskonto fungiert.

Die Mutter hätte 2010 ein verfügbares Einkommen von etwa EUR 24.000,00 gehabt.

Davon wären ca EUR 11.000,00 auf fixe Ausgaben wie Krankenzusatzversicherung, Wohnung, Hilfsmittel zur Krankenpflege, Medikamente etc entfallen, der Rest habe den persönlichen Bedarf für Wäsche, Kleidung, Lebensmittel etc abgedeckt. Es sei daher für die Bf unerlässlich gewesen, für die Primärheimkosten einzutreten, solange, bis die Mutter einem Antrag an die Sozialhilfe zugestimmt habe.

Das FA erließ am 10.01.2013 eine Berufungsvorentscheidung. Darin wurden die Personenversicherungen und Kirchenbeiträge wie im Erstbescheid anerkannt, die Spenden wurden jedoch nur iHv EUR 85,00 berücksichtigt und die außergewöhnlichen Belastungen vor Abzug des Selbstbehalts wurden iHv EUR 145,00 anerkannt und fanden somit neuerlich keine Berücksichtigung.

Es ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuer iHv EUR - 119,47.

Begründend wurde iW ausgeführt, Sonderausgaben könnten nur in dem Jahr abgezogen werden, in dem sie tatsächlich bezahlt worden seien. Zuwendungen an Institutionen, welche nicht dem begünstigten Empfängerkreis des § 4a EStG 1988 angehörten, seien nicht absetzbar.

Für die Anerkennung von Massagekosten würde eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit klar ergebe und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen habe, gefordert. Dieser Aufforderung sei nicht Folge geleistet worden.

Die Pflegeheimkosten seien dem Bereich der außergewöhnlichen Belastungen aus Unterhaltsverpflichtungen zugeordnet. Die Unterhaltspflicht treffe aber nur die leiblichen

Nachkommen. Da die Kosten vom Gatten der Bf geleistet worden seien, liege seitens der Bf keine außergewöhnliche Belastung vor.

Im Vorlageantrag brachte die Bf vor, die Mutter der Bf sei pflegebedürftig gewesen und hätte infolge Krankheit die letzten 2 ½ Jahre ihres Lebens im Pflegeheim verbringen müssen; sie hätte auch Pflegegeld erhalten.

Die Zahlung sei der Bf zuzurechnen. Wie sich aus der beiliegenden Kopie eines Kontoauszuges aus dem Jahre 2010 ergebe, laute dieses Konto sowohl auf ihren Mann als auch auf die Bf und würden beider Pensionen auf dieses Konto eingehen. Wie sich aus beiliegender Bestätigung ergebe, habe die Bf den ihre Pension überschreitenden Betrag ihrem Mann vergütet.

Zu den Massagekosten sei auf die beiliegende Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin zu verweisen. Die Bf habe sogar eine Kur absolvieren müssen, um die Beschwerden zu mindern. Daher würde hilfsweise die zeugenschaftliche Einvernahme des erwähnten Arztes beantragt.

Weiters würde ein pauschaler Freibetrag für Aufwendungen für ein Kfz wegen Gehbehinderung beantragt. Die Mutter der Bf sei schwer gehbehindert gewesen, sodass die Bf sie zu sämtlichen auswärtigen Terminen im Auto habe führen müssen.

Außerdem habe die Bf während des ganzen Jahres 2010 Fahrtkosten für die laufenden Besuche im Pflegeheim aufgewandt.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG brachte der steuerliche Vertreter der Bf iW vor, er verweise zum Thema Pflegeheimkosten nochmals darauf, dass die Mutter der Bf durch einen schweren Unfall, nämlich einen Beinbruch, pflegebedürftig geworden sei. Daher handle es sich bei den geltend gemachten monatlichen Kosten von EUR 4.000,00 überwiegend um reine Pflegekosten. Die Mutter sei auch bettlägerig gewesen, daher sei auch die Mietwohnung aufgegeben worden, und zwar im Februar 2010, nachdem klar war, dass die Mutter nicht mehr in die Mietwohnung zurück können würde.

Es sei zwar richtig, dass die Pension der Bf für die Tragung der monatlichen Kosten nicht ausgereicht habe; es sei ihr jedoch möglich gewesen, sich vorzufinanzieren. Es sei nachvollziehbar und verständlich, dass die Bf für den fraglichen Zeitraum ihre gesamte Pension aufwenden habe können, da ihr Ehegatte eine sehr gute Pension als ehemaliger Direktor von AB hätte.

Die Mutter der Bf sei einfach nur starrsinnig gewesen und aus diesem Grund habe sie den Antrag an den Fonds Soziales Wien zu einem früheren Zeitpunkt nicht stellen wollen.

Über die Höhe der Förderung könne er keine Auskunft geben.

Der FA-Vertreter (FaV) führte aus, das FA habe dem Grunde nach keine Einwendungen gegen die Anerkennung der strittigen Kosten als außergewöhnliche Belastung. Allerdings müsse bei der Höhe eine Haushaltsersparnis berücksichtigt werden, sodass sich eine Summe von EUR 34.791,00 ergebe. Auch die Sozialhilfe müsse berücksichtigt werden.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, die nunmehr dargestellte Berechnung des FA verstoße gegen das Überraschungsverbot.

Zu den als eigenen Krankheitskosten geltend gemachten Massagekosten führte der FaV aus, das FA habe im Jahr 2012 die Massagekosten in der BVE anerkannt und es spreche aus Sicht des FA nichts dagegen, dass diese auch im Jahr 2010 anerkannt würden.

### ***Einkommensteuer 2012:***

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) uA Versicherungsbeiträge iHv EUR 2.626,80 als Sonderausgaben sowie eigene Krankheitskosten uA Aufwendungen für Zahnhygiene iHv EUR 95,00, Begräbniskosten iHv EUR 4.575,57 und Kosten für Zimmerräumung, Spesen Pflegekontrolle Mutter und Unterhaltskosten für die Mutter iHv EUR 2.351,60 als außergewöhnliche Belastung.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 anerkannte das FA die beantragten Personenversicherungen nicht. Begründend wurde ausgeführt, dass keine Bestätigung der Versicherungsgesellschaft vorgelegt worden sei. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für Zimmerräumung, Pflegekontrolle und Unterhalt Mutter wurden ebenfalls nicht berücksichtigt, weil diese weder aus tatsächlichen, sittlichen oder rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien. Die Begräbniskosten (Höchstbetrag EUR 4.000,00) wurden um die Nachlassaktiven (EUR 3.337,41) gekürzt und der Restbetrag iHv EUR 662,59 als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die Aufwendungen für Zahnhygiene wurden mangels Außergewöhnlichkeit ebenfalls nicht anerkannt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wandte die Bf ein, dass laut beiliegendem Beschluss des Bezirksgerichtes vom Datum die Passiva EUR 27.835,92 betragen hätten und daher kein Aktivum anzurechnen sei. Weiters sei ihr keine Gesetzesbestimmung bekannt, welche eine Begrenzung der außergewöhnlichen Belastung für Begräbniskosten mit EUR 4.000,00 vorsieht, zumal eine solche Bestimmung vollkommen an den Realitäten vorbeiginge, denn es sei als amtsbekannt vorauszusetzen, dass man um einen solchen Betrag ein normales Begräbnis nicht mehr erhält.

Schließlich sei in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht darauf eingegangen worden, dass die Bf den Unterhalt für ihre Mutter tragen habe müssen, weil die Heimkosten deren Einkommen vollkommen konsumiert hätten.

Auch die Begründung bezüglich der eigenen Krankheitskosten sei vollkommen unrichtig und wirklichkeitsfremd und sei die Finanzbehörde auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Weiters legte die Bf den Beleg über die geltend gemachte Krankengruppenversicherung bei und brachte vor, dass sie die auf sie entfallende Prämie von EUR 218,90 aus ihren Einkünften bezahle.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2014 wurden die geltend gemachten Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben berücksichtigt und die außergewöhnlichen

Belastungen teilweise anerkannt. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass nur jene Begräbniskosten, die in den Nachlassaktiven nicht gedeckt sind, abzugsfähig seien, da gemäß § 549 ABGB die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Verbindlichkeiten des Nachlasses gehören, die bevorzugt – aus dem vorhandenen (verwertbaren) angesetzten Nachlassvermögen – zu bestreiten sind. Die Begräbniskosten (Höchstbetrag EUR 4.000,00) seien um die Nachlassaktiven (EUR 3.337, 41) gekürzt und der Restbetrag (EUR 662,59) als außergewöhnliche Belastung steuerlich anerkannt worden.

Im Vorlageantrag brachte die Bf vor, dass die von der Abgabenbehörde vertretene Meinung vollkommen sinnwidrig sei und sich diese offenbar auf eine Erlassmeinung stütze. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen sei die Belastung deswegen gegeben, weil sie einen überschuldeten Nachlass übernommen habe und noch die Nebenkosten decken habe müssen. Abschließend beantragte die Bf die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen anhand der eingebrachten Steuererklärung.

Das BFG forderte die Bf mit Schriftsatz vom 31.05.2016 (ursprüngliche Ladung zur mündlichen Verhandlung) auf, folgende Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen: Rechnung betreffend die Pflegeheimkosten 2012 sowie Nachweis der Zahlung durch die Bf.

Mit Schreiben vom 09.06.2016 brachte die Bf vor, in der Anlage werde eine Zusammenstellung sowie Kopien der Ausgaben für außergewöhnliche Belastungen 2012 vorgelegt. Pflegeheimkosten seien in diesen Betrag nicht einbezogen worden.

Bei den vorgelegten Belegen handelt es sich iW um Kopien bereits vorgelegter Belege. Die angeforderten Beweismittel wurden nicht vorgelegt.

Das BFG forderte die Bf mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem BFG abermals auf, bezüglich der als außergewöhnlicher Belastung geltend gemachten Unterhaltskosten für die Mutter iHv EUR 2.000,00 Rechnungen und Zahlungsnachweise beizubringen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG brachte der steuerliche Vertreter (Stb) ad Begräbniskosten iW vor, bei den Kosten für das Begräbnis iHv EUR 6.000,00 handle es sich um ein in der Stadt Wien durchaus übliches Begräbnis. Zusätzlich würden auch Aufwendungen iHv EUR 830,00 für die Reparaturen (Grablaterne) geltend gemacht. Die vom FA angenommene Grenze von EUR 4.000,00 für ein Begräbnis finde im Gesetz keine Deckung. Es könne hier nur auf die Umstände des Einzelfalles ankommen.

FaV verwies darauf, dass in den Begräbniskosten eine Summe von EUR 507,00 für Trinkgelder, Fahrtspesen und Trauerbekleidung enthalten sei. Trinkgelder und Fahrtspesen seien Aufwendungen für einen Spitalsaufenthalt der Mutter und nicht für das Begräbnis.

Laut Stb handle es bei diesen Beträgen dann um außergewöhnliche Belastungen aus dem Titel der Unterhaltsleistung.

FaV führte zu den für Mundhygiene geltend gemachten Kosten iHv EUR 95,00, aus, dass diese nicht anerkannt worden seien, weil sie der Vorbeugung und nicht der Krankheitsbehandlung dienten.

Zur geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung für "Unterhaltskosten Mutter" iHv EUR 2.000,00, weil Heimkosten das Einkommen konsumiert hätten, brachte Stb vor, dass es wohl glaubwürdig sei, dass derartige Zahlungen von einer 97-jährigen, kranken Frau nicht quittiert würden und dass Zahlungen von EUR 500,00 pro Monat wohl glaubwürdig erschienen.

FaV verwies darauf, dass die Zahlungen von EUR 2.000,00 Unterhalt im Einkommen der Mutter Deckung finden würden und damit nicht abzugsfähig wären.

Stb verwies in diesem Zusammenhang auf das Überraschungsverbot und darauf, dass er keinen Zugang zum Pensionskonto der Mutter habe und daher dazu keine Stellung nehmen könne.

Rechnungen und Zahlungsnachweise bezüglich der als außergewöhnlicher Belastung geltend gemachten Unterhaltskosten für die Mutter iHv EUR 2.000,00 wurden nicht vorgelegt.

### ***Über die Beschwerden wurde erwogen***

Eingangs wird betreffend Einkommensteuer 2010 darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Bf hat gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 Beschwerde erhoben und (ursprünglich) jeweils eine mündliche Senatsverhandlung vor dem BFG beantragt. Betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 zog die Bf mit Schriftsatz vom 15.06.2012 den Antrag auf Senatsentscheidung zurück, hielt jedoch den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Einzelrichter aufrecht.

Gemäß § 272 Abs 3 BAO ist ein Verlangen des Einzelrichters auf Senatsentscheidung uA zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, zweckmäßig ist.

Im ggstdl Fall ist die Verbindung der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2012 sowohl zur Vereinfachung als auch zur Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig, da es sich zum Teil um ähnliche Sachverhalte handelt, deren Beurteilung durch ein Entscheidungsorgan das Verfahren vereinfacht und die Durchführung nur einer einzigen Verhandlung auch der Beschleunigung des Verfahrens dient.

## ***Einkommensteuer 2010:***

**Folgender Sachverhalt steht fest:**

### ***Sonderausgaben:***

Die Bf bezahlte im Streitjahr Personenversicherungen (Krankenzusatzversicherung) iHv EUR 2.317,20, Kirchenbeiträge iHv EUR 129,78 und abzugsfähige Spenden iHv EUR 85,00. (Spenden an das Wiener Rote Kreuz).

### ***Außergewöhnliche Belastungen:***

*Kosten Mutter:*

*Pflegeheimkosten, Krankheitskosten:*

Die pflege- und versorgungsbedürftige Mutter der Bf (geboren 1915) war seit Oktober 2009 aG eines Sturzes und der dadurch bedingten Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes im Pflegeheim

, als Vollzahlerin untergebracht. Im Jahr 2009 konnte die Mutter der Bf die Kosten für das Pflegeheim unter Verwendung eines in diesem Jahr auslaufenden Ansparvertrages der BSPS selbst finanzieren. Bedingt durch die Aversion der Mutter der Bf gegen eine Unterbringung in einem Pflegeheim und die Darlegung der Situation als temporär bis zu einer Wiederherstellung des ursprünglichen Gesundheitszustandes stellte die Mutter der Bf erst am 17.09.2010 einen Antrag auf Förderung für Wohnen und Pflege durch den Fonds Soziales Wien. Dadurch mussten ab Oktober 2010 keine Zuzahlungen für das Pflegeheim durch die Bf mehr erfolgen. Die Mutter der Bf hätte die entsprechende Förderung bei sofortiger Antragstellung bereits ab Oktober 2009 erhalten. Die Mutter der Bf hatte ein verfügbares Einkommen 2010 von etwa EUR 25.000,00. (Wirtschaftliches Einkommen EUR 24.728,44 minus 20% Taschengeld plus Bundespflegegeld iHv EUR 5.181,90 = EUR 24.964,65). Von Jänner bis September 2010 hatte die Mutter der Bf insgesamt Ausgaben iHv EUR 41.069,51 (ohne Kosten wie Kleidung, Lebensmittel etc). Der Beherbergungsanteil für das Pflegeheim betrug pro Monat ca EUR 4.000,00, insgesamt EUR 33.630,79 und die Kosten für Sonderleistungen betrugen EUR 1.294,19, insgesamt fielen somit Pflegeheimkosten iHv EUR 34.924,98 an. In den Sonderleistungen sind auch Leistungen für Friseur, Fußpflege etc enthalten.

Geltend gemacht wurden Gesamtkosten der Mutter für Pflege iHv EUR 36.351,11. Bei dem Differenzbetrag iHv EUR 1.426,13 handelt es sich um als Kosten der Mutter für "Heilbehandlung, Medikamente etc" geltend gemachte Aufwendungen in folgender Höhe:

- Medikamente 61,32
- Selbstbehalt AKH-Aufenthalt 10,74
- Selbstbehalt BVA 329,97. Davon wurde ein Betrag von EUR 110,10 im Jahr 2009 bezahlt, ein Betrag von EUR 219,80 im Jahr 2010.
- 520,00 Laserbehandlung. Dieser Betrag wurde im Jahr 2009 bezahlt.
- 200,00 Therapiezentrum. Dieser Betrag wurde im Jahr 2009 bezahlt.



- 150,00 div: Trinkgelder Rettungstransporte. Für diesen Betrag wurden keine Nachweise erbracht.

- 154,10 div: Trinkgelder f Heim, Pfleger etc. Für diesen Betrag wurden keine Nachweise erbracht.

Hinzu kamen noch Kosten für Mietzahlungen Wiener Wohnen, div. Auslagen (Km-Geld, Reinigung, Trinkgelder, Räumung, Hausbesorger), Grabpflege und Krankenzusatzversicherung.

Von diesem nach der vorgelegten Berechnung der Bf sich ergebenden Betrag von EUR 41.069,51 deckte die Mutter der Bf EUR 24.654,51 ab. Darin enthalten sind auch Ausgaben für Kleinrechnungen sowie die Ausgaben des Alltags wie Wäsche, Putzerei, Körperpflege, Arzneimittel, Lebensmittel etc.

Der Rest von EUR 16.415,00 wurde insofern beglichen, als vom gemeinsamen Konto der Bf und ihres Ehegatten 7 Monatsrechnungen des Pflegeheims durch Überweisungen beglichen wurden. In dem Betrag der 7 Überweisungen, die die Summe von EUR 16.415,00 beträchtlich übersteigen, sind auch Gelder der Mutter der Bf enthalten.

Vom Girokonto der Mutter der Bf wurden iW Kleinüberweisungen und Barabhebungen durchgeführt.

Als Verrechnungs- bzw Ausgleichskonto für entsprechende Liquidität fungierte nach dem Vorbringen der Bf ein Sparbuch als Verrechnungskonto.

Auf dem gemeinsamen Konto der Bf und ihres Ehegatten gehen sowohl die Pension der Bf als auch die Pension ihres Gatten ein. Die Zahlungen von diesem Konto an das Pflegeheim haben den laufenden Pensionsbezug der Bf (ca EUR 1.700 monatlich netto unter Zugrundelegung von 14 Monatsgehältern) bei weitem überschritten. Der Großteil der Zahlungen wurde vom Ehegatten der Bf geleistet.

#### *Eigene Krankheitskosten:*

Die Bf hatte eigene Krankheitskosten iHv:

- EUR 1.580,00 Massagen (physikalische Therapie)
- EUR 90,00 Apotheke
- EUR 55,00 Zahnarzt

#### *Pauschaler Freibetrag für Kfz (Unstrittiger Sachverhalt):*

Es wurde ein pauschaler Freibetrag für Aufwendungen für ein Kfz wegen Gehbehinderung beantragt. Die Mutter der Bf sei schwer gehbehindert gewesen, sodass die Bf sie zu sämtlichen auswärtigen Terminen im Auto habe führen müssen.

#### *Fahrtkosten für Besuche im Pflegeheim:*

Die Bf hat Fahrtkosten in unbekannter Höhe für die laufenden Besuche im Pflegeheim aufgewandt.

## **Beweiswürdigung:**

### ***Sonderausgaben:***

Dieser Sachverhalt ist unbestritten. Eine Spende an das Wiener Rote Kreuz iHv EUR 25,00 wurde am 03.01.2011 bezahlt.

Eine Spende wurde an die Mund- und Fußmalende Künstler GmbH geleistet.

### ***Außergewöhnliche Belastungen:***

#### ***Pflegeheimkosten Mutter:***

Die Chronologie der Ereignisse beruht auf dem Vorbringen der Bf und den dazu vorgelegten Belegen.

Dass die Mutter der Bf die Förderung durch den Fonds Soziales Wien bereits ab Oktober 2009 erhalten hätte, ist unbestritten und wird durch das Vorbringen der Bf bestätigt.

Dass die Mutter der Bf damals keinen Antrag gestellt hat, ist auf ihren freien Entschluss zurückzuführen, was von der Bf mehrfach vorgebracht wurde.

Dass in diesem Fall keine Zuzahlungen hätten erfolgen müssen, ist durch die Tatsache, dass ab Erhalt der Sozialhilfe im Jahr 2010 keine Zahlungen durch die Bf mehr erfolgten, erwiesen. Darüber hinaus wäre der Mutter dann auch das Sparbuch der BSPS, welches sie im Jahr 2009 nach dem Vorbringen der Bf zur Zahlung an das Pflegeheim verwendete, zusätzlich zur Verfügung gestanden.

Die Höhe des Bundespflegegelds und die Höhe des Einkommens der Mutter der Bf im Streitjahr sind durch den im Verwaltungsakt erliegenden Jahreslohnzettel erwiesen.

Die Höhe der von der Mutter der Bf zu tragenden Gesamtkosten beruht auf einer von der Bf vorgelegten Aufstellung.

Die Höhe des Beherbergungsanteils und der Sonderleistungen für das Pflegeheim sind durch eine Bestätigung des Seniorenwohnheims nachgewiesen.

Die Kosten für Medikamente, Selbstbehalt AKH-Aufenthalt und Selbstbehalt BVA iHv EUR 219,87 sind nachgewiesen.

Dass einige Beträge im Jahr 2009 bezahlt wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Belegen. Dass für die genannten Beträge keine Nachweise erbracht wurden, ist aus dem Steuerakt ersichtlich.

Die Überweisungen vom gemeinsamen Konto der Bf und ihres Ehegatten an das Pflegeheim sind nachgewiesen. Dass es sich um ein gemeinsames Konto der Bf und ihres Ehegatten, auf dem beide Pensionen einlangen, handelt, ist durch Vorlage eines entsprechenden Kontoauszuges erwiesen.

Die Höhe der Pension der Bf ist durch die Vorlage eines entsprechenden Kontoauszuges nachgewiesen.

Dass zumindest der Überhang vom Einkommen des Ehegatten der Bf bestritten wurde, ist evident. Dafür, dass die Geldmittel vom Ehegatten der Bf vorfinanziert und diesem von der Bf im Zeitraum von September 2010 bis Dezember 2010 rückerstattet wurden, gibt es keinen Nachweis, nur die Behauptung der Bf und ein Schreiben ihres Gatten, wonach die Zahlungen aus den Geldmitteln der Bf stammten. Dieses Vorbringen ist

allerdings unglaublich, denn selbst wenn die Bf ihre gesamte Pension an ihren Gatten rückerstattet hätte, könnte sie in 4 Monaten nicht den aushaftenden Betrag iHv ca EUR 9.200,00 zurückzahlen. Wie diese Rückzahlungen erfolgten, wurde nicht vorgebracht oder belegt.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Bf, folgte man diesem Vorbringen, das gesamte Jahr 2010 ihr gesamtes monatliches Einkommen zuerst ihrer Mutter und dann ihrem Ehegatten überäußert hätte und selbst keinerlei verfügbares Einkommen für ihren persönlichen Bedarf hätte, was nicht nachvollziehbar ist.

Das diesbezügliche Vorbringen bewegt sich auf der bloßen Behauptungsebene und konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Ehegatte der Bf, der laut Vorbringen der Bf ein weit höheres Einkommen als sie selbst hat, den Hauptanteil der Zahlungen an das Pflegeheim geleistet hat.

#### *Krankheitskosten Bf:*

Diese sind in der im Sachverhalt genannten Höhe unstrittig.

#### *Fahrtkosten Pflegeheim:*

Es wurde weder eine Aufstellung über die Fahrtkosten noch ein Fahrtenbuch oÄ vorgelegt.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### ***Sonderausgaben:***

Die Ausgaben für Personenversicherungen sind gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Sonderausgabenviertels nach § 18 Abs 3 Z 2 abzugsfähig.

Die Ausgaben für Kirchenbeiträge sind gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 abzugsfähig.

Die Ausgaben für Spenden sind nach Maßgabe des § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 abzugsfähig. Zuwendungen an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis nach § 4a EStG 1988 angehören (Mund- und Fußmalende Künstler GmbH), sind nicht abzugsfähig.

Für Sonderausgaben gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG 1988. Die am 03.01.2011 bezahlte Spende ist daher im Streitjahr nicht abzugsfähig.

Spenden sind daher in der Höhe von EUR 85,00 (wie in der BVE des FA) anzuerkennen.

#### ***Außergewöhnliche Belastungen:***

§ 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 lautet:

„(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.

(4) 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. ...“

#### *Pflegeheim- und Krankheitskosten Mutter:*

Nach § 143 ABGB (idF vor BGBl I Nr 15/2013, vgl nunmehr § 234 ABGB) schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Gemäß Abs 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist.

Unterhaltsleistungen sind gemäß § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Die mit der Unterbringung in einem Alters- bzw Pflegeheim verbundenen Kosten stellen grs außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (vgl VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130 mwN).

Im Beschwerdefall können solche besonderen Umstände der Heimunterbringung vorliegen. Die Unterbringung der Mutter der Bf im Pflegeheim war nach dem Vorbringen der Bf durch Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit verursacht.

Die Aufwendungen müssten bei der Mutter der Bf eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

§ 34 Abs 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (vgl *Hofstätter/Reichel*, § 34 Abs 2 bis 5 EStG 1988 Tz 7).

Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. So können etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung oder der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen (vgl mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung *Hofstätter/Reichel*, aaO Tz 8).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass sich die Mutter der Bf aus freien Stücken entschlossen hat, den Antrag auf Förderung für Wohnen und Pflege durch den Fonds Soziales Wien nicht unmittelbar bei der Aufnahme in das Pflegeheim, sondern erst fast ein Jahr später zu stellen.

Dies hat die Bf selbst vorgebracht. Es sei von ihrer Mutter erst im September 2010 ein Antrag auf Sozialhilfe gestellt worden, obwohl sie seit Oktober 2009 in dem Pflegeheim wohnte.

Hätte die Mutter der Bf den Antrag sofort gestellt, wären im Streitjahr keine Zuzahlungen durch die Bf erforderlich gewesen, weder für Pflegeheim- noch für Krankheitskosten.

Die Aversion der Mutter der Bf gegen eine Unterbringung in einem Pflegeheim und die damit verbundene Weigerung, einen Antrag auf Sozialhilfe zu stellen, beruht auf deren freiem Willensentschluss.

Begründet durch das freiwillige Verhalten ihrer Mutter musste die Bf einen Teil der Heimkosten finanzieren.

Die dadurch entstandenen Aufwendungen sind daher nicht zwangsläufig entstanden und würden bei der Unterhaltsberechtigten, der Mutter der Bf, keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Somit fehlt es an der für Unterhaltsleistungen normierten Voraussetzung des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988.

Die in Streit stehenden Aufwendungen können schon aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Festgestellt wird, dass die rechtliche Beurteilung der festgestellten Sachverhalte dem BFG obliegt und ein Abweichen von zwingenden Rechtsfolgen sich jedenfalls einer Parteienvereinbarung entzieht.

Bemerkt wird diesbezüglich auch, dass im erstinstanzlichen Verfahren diese rechtliche Beurteilung schon einmal zur Diskussion stand und im Vorhalteverfahren vom FA am 28.11.2012, Pkt 2, thematisiert wurde. So wurde die Bf aufgefordert, eine Begründung abzugeben, warum kein Sozialhilfeersatzanspruch geltend gemacht wurde. Ferner wurde ausgeführt, dass es sich bei der Übernahme von ev. Heimkosten um eine freiwillige Unterhaltsleistung gehandelt hat.

Die Antwort der Bf war wie im Sachverhalt dargestellt:

Die Mutter der Bf wollte keinen Antrag stellen. Als von der Mutter die Unterschrift geleistet wurde, wurde auch der Antrag auf Sozialhilfe gestellt.

Zusätzlich weist das Vorbringen bezüglich Übernahme der Pflegeheimkosten mehrere im Folgenden dargestellte Ungereimtheiten und Mängel auf, wobei zu bedenken ist, dass es sich bei der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen um eine Begünstigungsbestimmung handelt, sodass erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei besteht (vgl. *Doralt*, EStG, Stand 17. Lieferung, § 34, Tz 7:

*"... der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer agB obliegt in erster Linie der Partei. Die Behauptungen sind grs nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. ... Üblicherweise wird ein Vorhalt bezüglich der Beibringung von Beweisen ausreichend sein."* und VwGH 19.11.1998, 95/15/0071:

*" Im übrigen ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Inanspruchnahme von Abgabenbegünstigungen in erster Linie Sache des Abgabepflichtigen, den für die Begünstigung maßgebenden Sachverhalt nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, während die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde in den Hintergrund tritt. Dies gilt insbesondere auch für die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ...").*

Auf den Vorhalt des FA vom 28.11.2012 sowie auf den Vorhaltscharakter der Ausführungen in der BVE wird verwiesen.

Mängel des Vorbringens im Einzelnen:

- Zahlungen des Ehegatten der Bf stellen mangels Unterhaltspflicht keine außergewöhnliche Belastung dar.
- Der Geldfluss ist nicht ausreichend dokumentiert. Die Bf wurde vom FA explizit aufgefordert, einen nachvollziehbaren Nachweis des Geldflusses hinsichtlich übernommener Pflegeheimkosten zu erbringen. Ob die Gelder der Mutter, die in den Überweisungen vom Konto der Bf und ihres Ehegatten enthalten sind, aus dem laufenden Einkommen oder aus Ersparnissen stammen, ist nicht nachvollziehbar. Trotz Aufforderung des FA wurde der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen, vielmehr wurde vorgebracht, es gäbe keine Kontobewegungen vom Konto der Mutter auf das Konto der Bf. Wie die Gelder der Mutter dann auf das Konto der Bf gelangten, bleibt im Dunkeln. Ein Sparbuch, lautend auf Inhaber, das als Verrechnungs- und Ausgleichskonto fungiert habe und auf dem Auszahlungen iHv EUR 1.600,00 am 26.11.2009, EUR 1.500,00 am 01.04.2010, EUR 1.000 am 03.05.2010 und EUR 100,00 am 26.08.2010 dokumentiert sind, kann den Zahlungsfluss nicht hinreichend erklären. Hinreichend belegt sind lediglich die Überweisungen vom gemeinsamen Konto der Bf und ihres Ehegatten.
- In der Berechnung der Bf sind in den Gesamtpflegekosten auch persönliche Aufwendungen der Mutter der Bf wie Mietzahlung Wiener Wohnen iHv EUR 329,40, Grabpflege iHv EUR 165,00, "Div. Auslagen": Kilometergeld, Reinigung, Trinkgelder, Räumung Hausbesorger iHv EUR 550,00, Krankenzusatzversicherung iHv EUR 3.674,00 enthalten, die bei der Mutter der Bf von vornherein mangels Außergewöhnlichkeit bzw

Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden und daher nicht als Aufwendungen zu berücksichtigen sind.

- In den Kosten für Sonderleistungen von EUR 1.294,19 sind auch mangels Außergewöhnlichkeit nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Leistungen für Friseur, Fußpflege etc enthalten (siehe oben).

- In den als Kosten der Mutter der Bf für "Heilbehandlung, Medikamente etc" geltend gemachten Aufwendungen iHv EUR 1.426,13 (Differenzbetrag siehe oben) sind verschiedene Beträge enthalten, die nicht abzugsfähig sind, da sie entweder im Jahr 2009 bezahlt wurden oder es sich um Trinkgelder handelt, denen einerseits das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt und die andererseits nicht nachgewiesen sind (siehe oben).

- Das FA hat zu Recht darauf hingewiesen, dass auch eine "Haushaltersparnis" abzuziehen ist. In den geltend gemachten Pflegeheimkosten (Beherbergungsanteil) sind auch Kosten der Lebensführung (Unterkunft, Haushalt) enthalten, die nicht krankheitsbedingt sind und jedermann treffen und daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Wenn das FA vorbringt, auch die ab September bezogene Sozialhilfe sei als Einkommen der Mutter der Bf zu berücksichtigen, so kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Mit der Sozialhilfe sind die Pflegeheimkosten der Mutter der Bf in den Monaten September bis Dezember abgedeckt worden. Diese Kosten wurden aber von der Bf nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Daher sind auch die dafür erhaltenen Ersätze nicht zu berücksichtigen.

Der Nachweis der Übernahme der Pflegeheimkosten durch die Bf ist aG der dargestellten Mängel und Ungereimtheiten nicht gelungen, sodass – selbst bei Annahme des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung dem Grunde nach – diese keine Anerkennung finden könnte.

#### *Krankheitskosten Bf:*

Eigene Krankheitskosten sind grs außergewöhnliche Belastungen. Diese sind daher iHv EUR 1.725,00 (vor Abzug des Selbstbehalts) anzuerkennen.

#### *Pauschaler Freibetrag Kfz:*

Hat der Steuerpflichtige gemäß § 35 Abs 1 erster Teilstrich EStG 1988 durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zu.

Anstelle des Freibetrages können gemäß § 35 Abs 6 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6).

Der Bundesminister für Finanzen kann gemäß § 35 Abs 7 EStG 1988 nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter

Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs 3 führen.

In der Verordnung (VO) heißt es:

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist gemäß § 3 Abs. 1 VO zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder ... nachzuweisen.

Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind gemäß § 3 Abs 2 VO die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

Die Mutter der Bf benützt kein eigenes Kraftfahrzeug. Sie bekommt auch Pflegegeld und könnte den Freibetrag daher nicht beanspruchen. Sie hat auch keine Bescheinigung gemäß § 29b StVO.

In *Jakom*, EStG, 4. Auflage 2011, Tz 24 wird zu § 35 EStG 1988, ausgeführt, dass der Pauschbetrag nicht angewendet werden kann, wenn das Kfz im Eigentum eines Familien- bzw Haushaltsangehörigen steht. Ebenso ist in der aktualisierten Fassung von Doralt, EStG, Kommentar, Tz 14 zu § 35 EStG 1988, festgehalten, dass für "familieneigene Kfz" (gemeint: im Eigentum von Angehörigen – wie zB dem Ehepartner, Lebensgefährten oder Kindern – stehende Fahrzeuge) für behinderungsbedingte Fahrten nach § 4 der VO Kosten der Heilbehandlung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht werden können.

Es wurde auch kein Fahrtenbuch vorgelegt und keine sonstigen Nachweise erbracht.

Die Bf kann daher aus einer Reihe von Gründen den beantragten Freibetrag nicht erfolgreich geltend machen.

#### *Fahrtkosten Pflegeheim:*

Wie aus *Jakom*, EStG, 2012, § 34 Rz 90, hervorgeht, sind (unter Bezugnahme auf Entscheidungen des BFH) Aufwendungen für Besuchsfahrten naher Angehöriger in der Regel nicht außergewöhnlich, und zwar auch dann nicht, wenn die Angehörigen erkrankt bzw pflegebedürftig sind und die Fahrten in kurzen zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgten. Die Judikatur des VwGH ist ähnlich. Insbesondere sieht der VwGH auch in Fahrtkosten, die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen, keine Außergewöhnlichkeit und versagt derartigen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen. Dies gilt insbesondere auch für die Besuche von altersbedingt behinderten nahen Angehörigen (vgl Erkenntnis des VwGH vom 01.03.1989, 85/13/0091). Diese Auffassung teilen auch die Lehre und Verwaltungspraxis (siehe



*Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 34 Tz 38; *Hofstätter-Reichel*, Kommentar, § 34 Einzelfälle Tz 1; *Doralt*, EStG-Kommentar, § 4 Tz 78).

Die tägliche Pflege und Betreuung der Mutter der Bf wurde unbestrittenermaßen durch die Heimbetreiber besorgt.

Dass aber betagte in einem Alten- und Pflegeheim untergebrachte Menschen vielfach in ihrem Gesundheitszustand (zum Teil schwer) beeinträchtigt sind, ist an sich nicht außergewöhnlich, sondern entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Dass Kinder ihre betagten und gesundheitlich beeinträchtigten Eltern in regelmäßigen Abständen aufsuchen und ihnen im Alter beistehen, erweist sich sowohl aus rechtlichen (§ 137 ABGB) wie auch aus sittlichen Gründen als geboten. Dennoch fehlt den durch die Besuchsfahrten verursachten Aufwendungen das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, weil derartige Kosten nämlich einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen und sich damit einer steuerlichen Absetzbarkeit entziehen.

Die Fahrtkosten sind daher schon dem Grunde nach nicht abziehbar.

Bemerkt wird, dass nicht einmal versucht wurde, die Höhe der Fahrtkosten zu belegen oder glaubhaft zu machen.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 war daher abzuändern.

## **Einkommensteuer 2012:**

### ***Sonderausgaben:***

Die Aufwendungen für Personenversicherungen iHv EUR 2.626,80 wurden unstrittig nachgewiesen und bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes anerkannt. Es handelt sich daher um Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988.

Die übrigen Sonderausgaben sind unstrittig.

### ***Außergewöhnliche Belastungen:***

§ 34 Abs 1 bis 4 EStG 1988 lautet:

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.

(4) 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. ...“

*Begräbniskosten:*

*Sachverhalt:*

Die Mutter der Bf. ist am 28.05.2012 verstorben.

Laut Beschluss des Bezirksgerichtes vom Datum war die Verlassenschaft überschuldet:

Aktiva	EUR	3.337,41
Passiva	EUR	27.835,92
ursprüngliche Verfahrenskosten	EUR	90,60
weitere Verfahrenskosten	EUR	118,80
	EUR	24.707,91

Der Nachlass wurde laut Gerichtsbeschluss der Bf gemäß § 155 AußStrG an Zahlungsstatt überlassen.

*Beweiswürdigung:*

Der oben festgestellte Sachverhalt ist durch die vorgelegten Unterlagen dokumentiert und zwischen den Parteien nicht strittig.

*Rechtliche Beurteilung:*

Gemäß § 549 ABGB gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind sohin vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vgl. hierzu *Apathy in Koziol/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg.), ABGB3, § 549 Rz 3).

Subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen für die Begräbniskosten (vgl. *Apathy*, aaO, Rz 3). Ist also überhaupt kein Nachlass vorhanden oder reicht er nicht aus, um die angemessenen Begräbniskosten zu decken, dann haften die nach dem Gesetz zum Unterhalt des Verstorbenen verpflichteten Personen (vgl. *Eccher in Schwimann*, ABGB<sup>3</sup>, § 549 Rz 8; *Welser in Rummel*, ABGB I3, § 549 Rz 4; OGH EvBl 1966/90).

Gemäß § 143 Abs 1 ABGB schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Auf Grund der Anordnung des § 143 ABGB wird der angemessene Unterhalt geschuldet (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht<sup>13</sup>, I, 533).

Unbestritten ist, dass für die Bf die Übernahme der Kosten im Zusammenhang mit dem Begräbnis ihrer Mutter außergewöhnlich und zwangsläufig war.

Strittig ist, ob auch bei einem überschuldeten Nachlass die als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringenden Begräbniskosten um die vorhandenen Nachlassaktiva zu vermindern sind und ob die Begräbniskosten der Höhe nach begrenzt sind.

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten, die von der Verlassenschaft vorzuschießen sind. Zu ihrer Deckung können auch Nachlassgegenstände veräußert werden (vgl. § 148 Abs 1 AußStrG).

Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmales können daher insoweit eine außergewöhnliche Belastung sein, als sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind. Soweit Nachlassaktiva vorhanden sind, sind die Begräbniskosten vorrangig mit diesen Aktiva gegenzuverrechnen. Es genügt nicht, dass der Reinnachlass – wie im vorliegenden Fall – überschuldet ist (*Doralt*, Kommentar EStG<sup>4</sup>, § 34 Tz 78; *Wiesner, Grabner, Wanke*, Kommentar EStG, § 34 Anm 78; *Jakom*, Kommentar Einkommensteuergesetz<sup>7</sup>, § 34 Tz 90, jeweils Stichwort "Begräbniskosten" unter Hinweis auf § 549 ABGB).

Die Rechtsauffassung, dass Begräbniskosten vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen sind, beruht auf der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zB Erkenntnis vom 31.05.2011, 2008/15/0009).

Der Höhe nach ist die außergewöhnliche Belastung mit den Kosten eines dem Ortsgebrauch und der sozialen Stellung des Verstorbenen, nicht dem Berufsstand (VwGH 16.12.55, 590/55), ggf aber mangelndem Vermögen Rechnung tragenden würdigen Begräbnisses sowie einfachen Grabmals begrenzt (*Jakom*, aaO; ebenso *Wanke* in *Wiesner, Grabner, Wanke*, aaO). Nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 890) belaufen sich diese Kosten ab der VA 2007 auf maximal je EUR 4.000. Werden höhere Kosten geltend gemacht, ist auch die Zwangsläufigkeit nachzuweisen, zB auf Grund von besonderen Überführungen oder besonderen Vorschriften betreffend die Grabmalgestaltung.

Die von der Bf unter dem Titel "Begräbniskosten" geltend gemachten Aufwendungen betragen EUR 6.077,57. Darin enthalten sind Trinkgelder und Präsente für Spitalsangestellte sowie Fahrtspesen und Parkscheine anlässlich der Besuche während des Spitalsaufenthalts der Mutter im Gesamtbetrag von EUR 420,00. Diese Aufwendungen stehen nicht im Zusammenhang mit dem Begräbnis und können auch nicht als Unterhaltsleistungen für die Mutter erfolgreich geltend gemacht werden, da diese Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen sind und daher bei der Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ist daher nicht möglich. Ebenso nicht absetzbar sind die Kosten für Trauerkleidung iHv EUR 87,17; diese gelten als nicht zwangsläufig erwachsen; ihre Abzugsfähigkeit scheitert darüber hinaus regelmäßig am Gegenwertgedanken (Doralt, aaO, § 34 Tz 78).

Somit verbleiben Begräbniskosten iHv EUR 5.570,40 (EUR 6.077,57 abzüglich EUR 420,00 und EUR 87,17) und Aufwendungen für das Grabmal iHv EUR 830,00, insgesamt daher EUR 6.400,40. Davon ist das FA-Guthaben iHv EUR 2.332,00 (siehe Beschluss des Bezirksgerichtes vom Datum) in Abzug zu bringen, verbleiben somit Begräbniskosten iHv EUR 4.068,40.

Nachlassaktiva	EUR	3.337,41
ursprüngliche Verfahrenskosten	EUR	90,60
weitere Verfahrenskosten	EUR	118,80
Begräbniskosten lt. BFG	EUR	4.068,40
außergewöhnliche Belastung	EUR	940,39

Da die Kosten des Verlassenschaftsverfahrens iHv insgesamt EUR 209,40 bevorrechtigte Masseforderungen sind, die beim überschuldeten Nachlass vorrangig vor den Begräbniskosten zu befriedigen sind, sind zunächst die Aktiva der Verlassenschaft um die bevorrechteten Verfahrenskosten zu reduzieren und erst danach mit den Begräbniskosten gegen zu verrechnen.

#### *Eigene Krankheitskosten:*

##### *Spezial und Teilmassagen iHv EUR 1.900,00:*

Eigene Krankheitskosten sind grs außergewöhnliche Belastungen. Diese sind in der genannten Höhe unstrittig erwachsen und daher (vor Abzug des Selbstbehalts) anzuerkennen.

##### *Ultraschall iHv EUR 40,00:*

Es wurde ein Kassabeleg eines Facharztes für Frauenheilkunde mit dem Vermerk „für Ultraschall“ vorgelegt.

Die geltend gemachten Kosten werden als außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten anerkannt.

##### *Zahnhygiene iHv EUR 95,00:*

Die vorgelegte Honorarnote des Facharztes für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde Dris. XY weist als Leistung eine "Parotherapie" aus.

Krankheitskosten sind solche, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (*Doralt*, EStG <sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"). Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit.

Bei einer Parodontaltherapie handelt es sich um eine Prophylaxe zur Vermeidung einer Parodontose, wobei an der Erhaltung eines entzündungsfreien Zustandes des Zahnhalteapparates gearbeitet wird. Demnach stellt die Parodontaltherapie eine Maßnahme zur Vermeidung von möglichen Folgeerscheinungen einer Zuckerkrankheit, wie zB. der Parodontose und des Verlustes der Zähne dar.

Die Kosten der Parodontaltherapie bzw Zahnhygiene stellen daher Aufwendungen zahnmedizinischer Prophylaxe dar und sind nicht als Krankheitskosten anzuerkennen.

*GA Neurochirurgie iHv EUR 94,21:*

Es wurde eine entsprechende Rechnung eines Facharztes für Neurochirurgie mit der Diagnose „Spondylolisthesis I L5/S1“ vorgelegt.

Die geltend gemachten Kosten werden als außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten anerkannt.

*Bipa, Spezialpflaster iHv EUR 8,98:*

Die entsprechenden Rechnungen wurden vorgelegt.

Die geltend gemachten Kosten werden als außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten anerkannt.

*Apothekenrechnungen iHv EUR 81,80:*

Die entsprechenden Rechnungen wurden vorgelegt.

Die geltend gemachten Kosten werden als außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten anerkannt.

*Summe der als außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehalts anzuerkennende eigene Krankheitskosten:*

EUR 2.124,99

*Sonstige außergewöhnliche Belastungen:*

Strittig sind nachstehende Aufwendungen:

Räumung Zimmer Pflegeheim	EUR	150,00
Spesen Pflegekontrolle Mutter 480 km a 0,42	EUR	201,60
Unterhalt Mutter, weil Heimkosten	EUR	2.000,00

das Einkommen konsumiert haben		
Summe	EUR	2.351,60

#### *Räumungskosten:*

Bei den beantragten Räumungskosten handelt es sich um Trinkgelder für den Haustechniker und das Hilfs- und Reinigungspersonal anlässlich der Räumung des Zimmers im Pflegeheim. Diese Aufwendungen sind schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil sie nicht zwangsläufig erwachsen.

Der VwGH führt im Erkenntnis vom 14.03.1984, 82/13/0049 (betreffend Trinkgelder im Rahmen einer Heilbehandlung) aus, dass die Gewährung von Trinkgeldern dem Abgabepflichtigen nicht zwangsläufig erwächst, weil der Heilerfolg nicht von der Hingabe von Trinkgeldern abhängt.

Dies gilt aber in gleicher Weise für das im gegenständlichen Beschwerdefall an das Hilfs- und Reinigungspersonal und den Haustechniker bezahlte Trinkgeld, weil dieses ein freiwillig gewährtes Entgelt für eine Dienstleistung des Krankenhauspersonals darstellt.

Die geltend gemachten "Räumungskosten" können daher mangels Zwangsläufigkeit nicht anerkannt werden.

#### *Spesen Pflegekontrolle:*

Unter dem Titel "Spesen Pflegekontrolle" begehrt die Bf die Anerkennung von Fahrtspesen iHv EUR 201,60 (480 km a EUR 0,42) aus Anlass ihrer Besuche bei der Mutter im Zeitraum 01.01. – 10.04.2012

Wie aus *Jakom/Baldauf* EStG, 2012, § 34 Rz 90, hervorgeht, sind (unter Bezugnahme auf Entscheidungen des BFH) Aufwendungen für Besuchsfahrten naher Angehöriger in der Regel nicht außergewöhnlich, und zwar auch dann nicht, wenn die Angehörigen erkrankt bzw pflegebedürftig sind und die Fahrten in kurzen zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgten. Die Judikatur des VwGH ist ähnlich. Insbesondere sieht der VwGH auch in Fahrtkosten, die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen, keine Außergewöhnlichkeit und versagt derartigen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen. Dies gilt insbesondere auch für die Besuche von altersbedingt behinderten nahen Angehörigen (vgl Erkenntnis des VwGH vom 01.03.1989, 85/13/0091). Diese Auffassung teilen auch die Lehre und Verwaltungspraxis (siehe *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 34 Tz 38; *Hofstätter-Reichel*, Kommentar, § 34 Einzelfälle Tz 1; *Doralt*, EStG-Kommentar, § 4 Tz 78).

Aufwendungen für Besuchsfahrten zu nahen Angehörigen in ein Pflegeheim sind nicht außergewöhnlich, auch wenn die Berufungswerberin die Fahrten als Einzige in der Familie wahrnehmen kann und sie über größere Entfernung erfolgen (UFSK vom 12.04.2013, RV/0286-K/11).

Die geltend gemachten Fahrtspesen anlässlich von regelmäßigen Besuchen der Mutter können mangels Außergewöhnlichkeit nicht anerkannt werden, weil derartige Kosten nämlich einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen und sich damit einer steuerlichen Absetzbarkeit entziehen.

#### *Unterhalt Mutter:*

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 Übernahme der Kosten für die Unterbringung eines über kein ausreichendes Einkommen verfügenden Elternteiles in einem Pflegeheim stellt auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung eine außergewöhnliche Belastung dar. Die übernommenen Kosten sind jedoch um die Eigenleistung der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen, sowie um öffentliche Zuschüsse, wie das Pflegegeld, zu kürzen (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Anm. 52 zu § 34 EStG 1988).

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

Die Bf wurde in der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem BFG aufgefordert, für die geltend gemachten Kosten in Höhe von EUR 2.000,00 Rechnungen und Zahlungsnachweise beizubringen.

Es wurden jedoch bei der mündlichen Verhandlung vor dem BFG keine derartigen Nachweise vorgelegt. Vorgebracht wurde, derartige Zahlungen erschienen wohl glaubwürdig.

Dies ist im Hinblick auf das Wesen einer außergewöhnlichen Belastung als Begünstigungsvorschrift jedoch nicht ausreichend.

Es wurde weder dargetan, ob die str Aufwendungen zwangsläufig erwachsen, dh ob es sich um Aufwendungen handelt, die durch die laufenden Einnahmen der Mutter (inklusive Sozialhilfe) nicht abgedeckt sind noch wurde der Zahlungsfluss in irgendeiner Form dokumentiert. Auch wenn es sich um Barbeträge gehandelt haben sollte, müssen

diese Beträge vom Konto der Bf abgehoben werden und sind diese Abhebungen durch geeignete Belege nachweisbar.

Das Vorbringen der Bf bewegt sich auf bloßer Behauptungsebene und ist auch im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht nicht geeignet, eine außergewöhnliche Belastung dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der Einkommensteuerbescheid 2012 war daher abzuändern.

*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.

Im vorliegenden Fall folgt vorliegendes Erkenntnis der Judikatur des VwGH in Bezug auf außergewöhnliche Belastungen, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

*Beilage:*

2 Berechnungsblätter

Wien, am 24. November 2016