



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in der Einkommensteuererklärung für 2003 den Abzug der von ihm bezahlten Kosten für die Unterbringung seiner pflegebedürftigen Mutter in einem Pflegeheim in Höhe von 29.156,44 € als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt brachte im Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 2. März 2005 die betreffenden Aufwendungen mit der Begründung nicht in Abzug, für nahe Angehörige getragene Pflegeheimkosten stellten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar, als die Kosten von der pflegebedürftigen Person nicht bzw. nicht zur Gänze selbst getragen werden könnten. Da die Mutter des Berufungswerbers im Jahr 2003 über ein die angefallenen Pflegeheimkosten übersteigendes Einkommen in Höhe von 38.428,04 € verfügt habe, seien die betreffenden Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Die vom Berufungswerber gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 eingebrachte Berufung, in welcher er das seiner Mutter für die Bezahlung der Heimkosten zur Verfügung

stehende Einkommen mit 7.829,48 € ermittelte, wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2005, in welcher das Nettoeinkommen der Mutter mit 36.520,09 € errechnet wurde, als unbegründet ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) ermittelte der Berufungswerber das Nettoeinkommen seiner Mutter im Jahr 2003 wie folgt:

Pensionsbezüge (laut Lohnzettel):	
Bruttobezüge	18.760,14 €
abzüglich SV-Beiträge	- 703,49 €
abzüglich Lohnsteuer	- 2.174,21 €
	15.882,44 €
Bundespflegegeld (laut Lohnzettel)	+ 7.298,86 €
Eingänge aus der Vermietung	+ 18.250 €
abzüglich Einkommensteuer	- 12.274,95
	29.156,35 €

Der Berufungswerber führte im Vorlageantrag weiters aus, nach Abzug der Pflegeheimkosten in Höhe von 29.156,44 € verbliebe kein frei verfügbares Einkommen zur Deckung des Lebensunterhaltes seiner Mutter (zB für Miete, Versicherungen, Energie, Telekom, Trinkgelder für Ärzte und Schwestern, Medikamente, zusätzliche Heilbehelfe, Geschenke, Zigaretten, Zeitschriften usw.). Er sei als Unterhaltsverpflichteter daher zumindest verpflichtet gewesen, das Existenzminimum gemäß Existenzminimum-Verordnung 2003 in Höhe von 13.524 € (996 € pro Monat mal 14) für seine Mutter zu übernehmen.

Er beantrage daher die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 13.524 € (vor Abzug des Selbstbehaltes).

Nach einer vom Berufungswerber im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Auflistung betrugen im Jahr 2003 die Ausgaben der Mutter für Versicherung (Jänner bis Dezember 2003) 2.886,94 €, für Miete (Jänner bis Juni 2003) 1.967,82 €, für Gas und Strom (Jänner bis Juni

2003) 2.008,91 € und für Telekabel, Telekom, Rundfunk (Jänner bis Mai 2003) 431,01 €; für die angeführten Positionen somit insgesamt 7.294,68 €.

Nach den vom Berufungswerber vorgelegten Abrechnungsbelegen des Pflegeheimes über die Aufwendungen in Höhe von 29.156,44 € wurden vom Pflegeheim die Kosten für ein Einzelappartement (105,38 € pro Tag) sowie Nebenleistungen (Rezeptgebühren, Privatrezepte, Telefon, Zeitungen) in Rechnung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind für den Abzug einer außergewöhnlichen Belastung folgende Voraussetzungen erforderlich:

1. Die Belastung muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 nur sehr eingeschränkt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Lediglich Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig. Laufende Unterhaltsleistungen an Dritte sind auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie auf Grund rechtlicher Verpflichtung geleistet werden, wie zB Unterhaltsleistungen an die in Not geratenen Eltern (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 60 zu § 34 EStG 1988 sowie die dort zitierte Judikatur).

Liegen berücksichtigungsfähige Unterhaltsleistungen an Dritte vor, so können eigene Einkünfte des Unterhaltsberechtigten den Anspruch schmälern. Ist der Unterhaltsberechtigte auf Grund eigener Einkünfte selbst in der Lage, die Kosten zu tragen, kann der Unterhaltsverpflichtete sie nicht geltend machen (vgl. zB VwGH 28.4.1987, 85/14/0049).

Die Übernahme der Kosten für die Unterbringung eines über kein ausreichendes Einkommen verfügenden Elternteiles in einem Alters- oder Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit stellt auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung eine außergewöhnliche Belastung dar. Die außergewöhnliche Belastung wird diesfalls auch nicht mit der Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruches begrenzt, da Krankheitskosten grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung darstellen und insoweit eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung vorliegt. Die übernommenen Kosten sind jedoch um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse zu kürzen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/ Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, Anm 52 zu § 34 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall reichte nach der Darstellung des Berufungswerbers im Vorlageantrag das Einkommen der Mutter im Berufungsjahr 2003 nicht aus, um sowohl die Pflegeheimkosten als auch die (weiter laufenden) Kosten für Miete, Energie und Telekom, für Versicherungen, Trinkgelder, Medikamente, Zeitschriften usw. zu decken.

Der infolge der oben angeführten Lebenshaltungskosten im Einkommen der Mutter keine Deckung findende Teil der Pflegeheimkosten wäre nach den obigen Ausführungen zwar an sich berücksichtigungsfähig, jedoch ist davon auszugehen, dass dieser Teil nicht den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 von den Aufwendungen in Abzug zu bringenden Selbstbehalt übersteigt.

Der auf Grund des Einkommens des Berufungswerbers im Jahr 2003 zu berücksichtigende Selbstbehalt beträgt 9.414,66 €. Die Kosten der Mutter für Versicherungen, Miete, Gas und Strom, Telekabel, Telekom und Rundfunk haben im Jahr 2003 insgesamt 7.294,68 € betragen. Die übrigen im Vorlageantrag angeführten Kosten der Mutter (zB Trinkgelder, Medikamente, zusätzliche Heilbehelfe) wurden vom Berufungswerber betragsmäßig nicht bekanntgegeben und können im Schätzungswege nicht in einer Höhe (von mehr als 2.120 €) angesetzt werden, durch welche der Selbstbehalt von 9.414,66 € überschritten würde.

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag können die Lebenshaltungskosten der Mutter nicht in Höhe des Existenzminimums von 13.524 € (996 € pro Monat mal 14) angenommen werden, weil das Existenzminimum jedenfalls auch Kosten für die Verpflegung beinhaltet, welche infolge des Aufenthaltes der Mutter im Pflegeheim im privaten Haushalt nicht angefallen sind.

Da im gegenständlichen Fall somit keine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben ist, sind die beantragten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Wien, am 7. November 2007