

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Verlassenschaft nach XX, Gde X, H-Straße-xx, vertreten durch XY, Gde X, H-Straße-xy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Gd Z, S-Straße-zz, vom 17. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

1) Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

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

### Entscheidungsgründe

Die am xyz verstorbene XX war im Beschwerdejahr Pensionistin und bezog neben einer inländischen Pension von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) auch eine ausländische Rente. Außerdem bezog sie ua. (ganzjährig) Pflegegeld.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 vom 6. April 2016 samt Beilagen wurde ua. unter "*außergewöhnliche Belastungen ab Behinderungsgrad von 25% oder bei Pflegegeldbezug*" (außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) beantragt, den pauschalen Freibetrag für Behinderung und außerdem Aufwendungen für Medikamente (597,65 €), Heilbehelf (14,32 €), GKK (82,28 €), Pflegebett Miete u. Matratze (1.572,00 €) iHv insgesamt 2.266,25 € als Kosten (KZ 476) aus der eigenen Behinderung nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. I Nr. 430/2010 (in der Folge kurz: VO), zu berücksichtigen. In der Erklärung wurde ein Grad der Behinderung von 100% ausgewiesen. Außerdem wurde auch angegeben, dass die Ausgaben betreffend die Pflege der XX (Pflegeleistung mit Versicherung für Pflegerinnen und Fahrtkosten sowie Kostgeld) die diesbezüglichen Einnahmen (Pflegegeld, Bundessozialamt, Land) mit 3.261,00 € überstiegen hätten.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Mai 2016 wurde die Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 veranlagt; dabei ließ die Abgabenbehörde den pauschalen Freibetrag für Behinderung unberücksichtigt und anerkannte die als Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der genannten VO geltend gemachten Aufwendungen iHv 2.266,25 € antragsgemäß als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt. Begründend führte das Finanzamt ua. aus, dass als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten, Therapiekosten, Kosten für Medikament, etc. gelten würden. Nicht als Kosten der Heilbehandlung seien Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht würden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien, usw. Diese Kosten würden durch das Pflegegeld abgegolten. Hilfsmittel iSd zitierten VO seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen im Zusammenhang mit der Behinderung. Da im vorliegenden Fall die Mietkosten für das Pflegebett regelmäßig anfielen und somit durch das Pflegegeld abgegolten seien, könne eine Berücksichtigung dieser Kosten nicht erfolgen.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2015 erhobenen Beschwerde vom 24. Juni 2016 wurde erklärt, dass der pauschale Freibetrag bei einer 100%igen Behinderung nicht in Abzug gebracht worden sei. Auch die Frage des Pflegebettes würde in der Bescheidbegründung so nicht den Tatsachen entsprechen, da das Pflegegeld für pflegebedingte Leistungen bezahlt werde und dies auch bei einer so schwer kranken Frau intensiv und schwierig sei. Es werde daher ersucht, diese Positionen nochmals zu überprüfen.

Das Finanzamt wies in der Folge die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2015 vom 24. Juni 2016 mit Bescheid (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 27. Juni 2016 gemäß § 260 BAO (als verspätet) zurück; auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in der diesbezüglichen Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2016 wurde sodann ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wurde unter Vorlage des Aufgabescheines vom 24. Juni 2016 vorgebracht, dass der angefochtene Bescheid nicht - wie in der Beschwerdevorentscheidung angegeben - am 20. Mai 2016, sondern erst am 24. Mai 2016 zugestellt worden sei. Da die Beschwerde am 24. Juni 2016 erfolgt und damit rechtzeitig eingebracht worden sei, werde um antragsgemäße Erledigung der Beschwerde ersucht.

Das Finanzamt Z legte in der Folge - wie auch der Beschwerdeführerin mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 8. August 2016 nahm die Abgabenbehörde in Replik auf das Vorbringen im Vorlageantrag wie folgt Stellung: " *Die Berechnung der Beschwerdefrist des Einkommensteuerbescheides 2015 erfolgte ausgehend vom Bescheiddatum 17.5.2016 zuzüglich 3 Tage Postlauf (20.5.2016). Aufgrund einer Abfrage der Bescheidzustellung*

*wurde nunmehr festgestellt, dass der Bescheidversand des Einkommensteuerbescheides 2015 erst am 20.5.2016 erfolgt ist. Die Beschwerdefrist ist demnach erst am 27.6.2016 (ohne Samstag und Sonntag) abgelaufen. Die Beschwerde vom 24.6.2016 wurde rechtzeitig eingebracht. "*

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10. August 2016 gab die Abgabenbehörde mit Anbringen vom selben Tag noch ergänzend an, dass sie nach Überprüfung der Beilagen und Eingaben zur Ansicht gelangt sei, dass insgesamt ein Betrag von 5.527,25 € (Überhang Pflegekosten: 3.261,00 €, übrige Krankheitskosten: 2.266,25 €) als tatsächliche Kosten (KZ 439) zu berücksichtigen sei.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:***

Wie im Verfahrensgang dargelegt, ist die Abgabenbehörde nach einer entsprechenden Abfrage des Versanddatums des angefochtenen Bescheides zur Auffassung gelangt, dass die in Rede stehende Beschwerde rechtzeitig eingebracht wurde. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser (nunmehr unstrittigen) Beurteilung an.

Nachdem nun keine Formalentscheidung (wie etwa nach § 260 BAO) zu erfolgen hat und der angefochtene Bescheid auch nicht unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben war, war eine meritorische Beschwerdeerledigung (eine Entscheidung "*in der Sache selbst*") vorzunehmen.

Wie oben dargelegt, ließ die Abgabenbehörde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 den beantragten pauschalen Freibetrag für Behinderung unberücksichtigt und hat die unter KZ 476 geltend gemachten Aufwendungen für Medikamente (597,65 €), Heilbehelf (14,32 €), GKK (82,28 €), Pflegebett Miete u. Matratze (1.572,00 €) iHv insgesamt 2.266,25 € als Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der obgenannten VO (außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) anerkannt.

In der Beschwerde sprach sich die Vertretung der Beschwerdeführerin gegen die Nichtanerkennung des Behindertenfreibetrages wie auch gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der (Erst-)Bescheidbegründung aus, wonach die Mietkosten für das Pflegebett regelmäßig anfielen, somit durch das Pflegegeld abgegolten seien und daher eine Berücksichtigung dieser Kosten nicht erfolgen könne.

Zu diesem Beschwerdebegehren ist Folgendes zu sagen:

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.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen; allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen.

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ergibt sich aus § 34 Abs. 6 EStG 1988. Demnach können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der vom Steuerpflichtigen bezogenen pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) lautet:

*" Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*  
*- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*  
*- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3)*  
*- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt*  
*- durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird*

**und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. "**

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene, oben bezeichnete VO, welche nach deren § 1 Abs. 1 ua. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt [nach § 1 Abs. 2 der VO liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt], enthält weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen.

In § 1 Abs. 3 der genannten VO wird ausgeführt, dass Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen

sind. Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (Hilfsmittel im Sinne obiger VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen; zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche idR keine "Hilfsmittel") sowie Kosten der Heilbehandlung [als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen; ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar] im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbare Kosten sind jedoch nur dann unter § 4 der VO zu subsumieren, sofern diese Kosten mit der Behinderung in (unmittelbarem, ursächlichem) Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 35 Rz 25 und 27 mwN; Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 17; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 595 f; VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063).

Wie dem oben dargestellten Gesetzestext (§ 35 Abs. 1 EStG 1988) zu entnehmen ist, steht ein Freibetrag nach § 35 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG 1988 nicht zu, wenn pflegebedingte Geldleistungen (und dazu zählt das Pflegegeld) bezogen werden. Nachdem nun aber XX unstrittig im Beschwerdejahr (ganzjährig) Pflegegeld bezogen hat, stand der geltend gemachte Behindertenfreibetrag im konkreten Fall zweifelsfrei nicht zu und war daher dem diesbezüglichen Beschwerdebegehen ein Erfolg zu versagen.

An Stelle des Freibetrages können - wie oben dargelegt - die tatsächlichen (nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten) Kosten der Behinderung geltend gemacht werden (§§ 35 Abs. 5 iVm 34 Abs. 6 TS 5 EStG 1988). In der Geltendmachung des Freibetrages liegt noch kein Verzicht auf eine allfällige Nachweisführung höherer Kosten. Werden pflegebedingte Geldleistungen bezogen, können die übersteigenden Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ohne Selbstbehalt abgezogen werden (§ 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988). Die (nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten) Aufwendungen müssen mit der die Behinderung begründenden Krankheit allerdings in ursächlichem Zusammenhang stehen.

Mit einer Beilage zur Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 gab die Vertretung der Beschwerdeführerin ua. an, dass die Ausgaben betreffend die Pflege der XX (Pflegeleistung mit Versicherung für Pflegerinnen und Fahrtkosten sowie Kostgeld) die diesbezüglichen Einnahmen (Pflegegeld, Bundessozialamt, Land) im Beschwerdejahr mit 3.261,00 € überstiegen hätten. Mit Anbringen vom 10. August 2016 erklärte die Abgabenbehörde, dass diese die erhaltenen Transferleistungen (Pflegegeld, etc.) übersteigenden Aufwendungen iHv 3.261,00 €

(zusätzlich) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (§ 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988) abgezogen werden können bzw. müssen (KZ 439). Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung an, zumal auch der (unmittelbare, ursächliche) Zusammenhang der genannten Aufwendungen mit der die 100%ige Behinderung begründeten Krankheit der XX wie auch die diesbezügliche Berechnung der Vertreterin der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt wurde.

Wie oben bereits ausgeführt, hat die Abgabenbehörde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 17. Mai 2016 bereits antragsgemäß die als Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der VO geltend gemachten Aufwendungen (ua. auch die Miete für das Pflegebett) iHv insgesamt 2.266,25 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt.

Vollständigkeitshalber wird in diesem Zusammenhang erwähnt, dass eine regelmäßig anfallende Miete für das Pflegebett (zumal im konkreten Fall die erhaltenen Transferleistungen bereits überstiegen wurden) jedenfalls auch nach § 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988 (KZ 439) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt abzugsfähig wären.

Zusammenfassend waren daher folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen:

Tatsächliche (die pflegebedingten Geldleistungen übersteigenden) Kosten (KZ 439)	3.261,00 €
Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der VO (KZ 476)	2.266,25 €
gesamt:	5.527,25 €

### **Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage beschränkte sich auf eine Rechtsfrage, welche im Gesetz eindeutig gelöst ist. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. August 2016