



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adresse, vertreten durch A „Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH,Adresse1, gegen die Bescheide B betreffend **Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006** entschieden:

Den Berufungen wird **im eingeschränkten Umfang** Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---|-----------|-------------|---|-----------------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2004 | Einkommen | € 30.503,58 | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer | € 9.076,98 - € 12.383,96 |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | € 3.306,98 |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2005 | Einkommen | € 31.268,11 | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer | € 8.605,33 - € 11.654,50 |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | € 3.049,17 |
| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |

| | | | | |
|---|-----------|------------|---|-----------------------------|
| 2006 | Einkommen | €33.827,47 | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer | € 9.743,15 - € 12.555,06 |
| | | | | |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | € 2.811,91 |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Einzig strittig ist der Berufungspunkt **Pflegekosten** (außergewöhnliche Belastung).

Die Mutter des Bws. wurde am 22.05.1913 geboren. Sie war seit dem Jahre 2004 (zu diesem Zeitpunkt war sie daher 91 Jahre alt) immer wieder in Pflege. Der notwendige Pflegebedarf wurde durch eine „Rund um die Uhr“ Betreuung (24 Stunden-Pflege) durch Stiftungsschwestern (NameOrganisation) gedeckt.

Außer Streit stehen zwischen den Parteien **folgende Sachverhaltselemente:**

- die nachgewiesenen Leiden der inzwischen verstorbenen Mutter
- die Einreihung der Mutter in die Pflegestufe 4 (Bescheid vom 23.06.2004)
- die Betreuung der Mutter durch die Stiftungsschwestern (Organisation /Name

Verfahren (Kurz-Überblick)

Die **gegenständlichen Kosten** wurden in den **Einkommensteuererklärungen** 2004, 2005 und 2006 beantragt.

Vom Finanzamt wurde - **nach Durchführung eines umfangreichen**

Vorhalteverfahrens (Vorhalt v. 14.06.2007) - die Höhe der Kosten der „Rund um die Uhr“-Betreuung durch die ausländischen Pflegekräfte im Berufungszeitraum angezweifelt. Ein entsprechender Nachweis fehle (Erstbescheide vom 17.04.2007 hinsichtlich Einkommensteuer 2004, vom 03.08.2007 hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie vom 17.07.2008 hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bzw. Berufungsvorentscheidung vom 03.08.2007 für die Jahre 2004 und 2005).

Die **steuerliche Vertretung** reichte im **Berufungsverfahren umfangreiche Unterlagen** (Vorhaltsbeantwortung vom 09.07.2007) nach:

- a) NameOrganisation , Stiftungsschwestern, Organisation, Vermittlung,
- b) Nachweise betreffend der „Rund um die Uhr“ - Betreuung (14-Tagesrhythmus –Wechsel zwischen den Stiftungsschwestern)
- c) medizinische Nachweise betreffend die Erkrankung der betagten Mutter

d) Aufklärung hinsichtlich des Nichtwissens um ein Sparbuch der Mutter (Einlagenstand ca. € 32.000).

Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung würde zwecks Anerkennung der Kosten auch eine **Glaubhaftmachung von Kosten gem. § 138 BAO** ausreichen.

In der **Berufungsvorentscheidung** vom 03.08.2007 (Einkommensteuer 2004 und 2005) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auf die diesbezügliche Begründung wird verwiesen.

Dagegen wurde **rechtzeitig der Vorlageantrag** v. 29.08.2007 **mit folgender Begründung** erhoben.

Ich beantrage in offener Frist die Vorlage meiner Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Zur Bescheidbegründung nehme ich ergänzend wie folgt Stellung:

Pflegekosten für die Mutter:

Da von Seiten des Finanzamtes Wels **nur das Nichtvorhandensein eines Zahlungsflusses** an ausländische Pflegerinnen als ablehnende Begründung in dem Bescheid angeführt wurde, ist davon auszugehen, dass sowohl die Höhe als auch die Tatsache, dass hier Pflegerinnen ständig anwesend waren, seitens des Finanzamtes bestätigt wurden. Gerne bin ich auch bereit **neben der Frau Dr. T. noch weitere Zeugen** zu nennen, nämlich **Frau E. A., Adresse3** sowie **Herrn B., Adresse4**. Nach den bereits in meinen Schreiben dargelegten Umständen ist es leider nicht möglich Zahlungsbestätigungen vorzulegen. Nach **§ 138 (1) BAO** genügt in Fällen in denen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, die **Glaubhaftmachung**, (siehe auch Dkfm. Eduard Müller in SWK 31/1997, Seite 64 ff). Weiters eröffnet § 184 BAO die Möglichkeit der Schätzung etwa dann, wenn der Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen bloß dem Grunde, nicht aber der Höhe nach beweisen kann (vgl. Reichel § 34, TZ 7). Um eine Schätzung zu erleichtern, habe ich bereits in meinen Schreiben entsprechende Unterlagen vorgelegt, welche Beträge an andere Agenturen für die Beistellung von Pflegerinnen zu bezahlen sind.

Zum Auftauchen des **Sparbuches der Mutter** nach ihrem Tode:

Laut RZ 832 Lohnsteuerrichtlinien kommt es darauf an, ob **der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können**. Aufgrund des Einkommens der Mutter durfte ich jedenfalls davon ausgehen, dass diese sich die Pflegekosten nicht leisten kann und ich daher verpflichtet war für diese Kosten auszukommen. Entgegen der Behauptung seitens des Finanzamtes, dass erst nach wiederholten Aufforderungen dieses Sparbuch vorgelegt wurde, möchte ich anführen,

dass ich dieses bereits nach der ersten Aufforderung übergeben habe und verweise im weiteren auf meine beim Finanzamt bereits aufliegenden Schreiben in dieser Angelegenheit.

Anm. des Referenten: Dieser Punkt (eigene Krankheitskosten des Bws.) betraf die Berufungseinschränkung v. 22.05.2013 und wird daher nicht mehr gesondert dargestellt.

Für das Jahr **2006** wurde **keine Berufungsvorentscheidung** erlassen.

Mit Schriftsatz vom 22.05.2013 wurde von der steuerlichen Vertretung die **Berufung auf den Punkt Pflegekosten** eingeschränkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Gemäß § 34 Abs. 1 leg. cit. muss die Belastung 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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 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 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aus der Rechtsprechung des VwGH bzw. Steuerrechts-Literatur lassen sich für den Pflegekostenbereich (am Beispiel einer Unterbringung in ein Altersheim//Pflegeheim) folgende Grundsätze ableiten:

Die Unterbringung in ein Alters- oder Pflegeheim stellt dann **keine außergewöhnliche Belastung** dar, wenn diese **lediglich aus Altersgründen** erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen **können jedoch** gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (vgl. Doralt, aaO, § 34 Tz 78, *Stichwort "Alters- und Pflegeheim" unter Zitierung der Rechtsprechung des VwGH*).

Im Erkenntnis vom *26.5.2010, 2007/13/0051*, stellte der VwGH fest, dass eine Verknüpfung der Anerkennung von Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Zuerkennung von Pflegegeld unzulässig ist, was jedoch bedeutet, dass im Umkehrschluss bei tatsächlichem Vorliegen von Pflegegeld [im Fall des VwGH war die Mutter des Bw. In der Stufe 2, **hier im**

konkreten Fall in der Pflegestufe 4 seit 23.06.2004] von einer über den normalen Alterszustand hinausgehende besonderen Pflegebedürftigkeit auszugehen ist.

Was für die *Unterbringung in ein Pflegeheim* gilt, muss nach Ansicht des Referenten **auch für den Fall der Hausbetreuung durch Pflegekräfte** gelten, um keine Diskriminierung zu begründen („Gleichwertigkeit von Pflegeformen“).

Die Abgabenbehörde I. Instanz lehnt den steuerlichen Abzug in Form einer außergewöhnlichen Belastung des Bws. ab, da die Zahlungen im Einzelnen nicht nachgewiesen worden seien.

Dazu wird vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates bemerkt:

Glaubhaftmachung von Ausgaben

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO *haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.*

In **freier Beweiswürdigung** geht der Referent davon aus, dass die beantragten Kosten des Bws. für die Pflege seiner Mutter auch tatsächlich angefallen sind, auch wenn nicht jede Einzelrechnung nachgewiesen werden kann:

Dank des medizinischen Fortschrittes kann heute ein höheres Lebensalter als früher erreicht werden. Dies bedeutet aber auch einen erhöhten Pflegebedarf. Dieser muss schließlich durch Pflege im familiären Kreis, bzw. Organisation einer Fremd- Pflege oder gar Unterbringung in ein Pflegeheim bewältigt werden. Pflege ist speziell für nahe Angehörige, die noch ihren beruflichen Verpflichtungen nachkommen müssen, herausfordernd und oft auch überfordernd.

Wenn - wie im konkreten Fall - **ausländische Pflegekräfte** organisiert werden, um nicht eine Verschlechterung des Krankheitsbildes seiner Mutter eintreten zu lassen, stellt dies einen typischen Geschehnisablauf (und nicht einen fiktiven Sachverhalt) dar.

Die **Zu-Hause-Betreuung** der pflegebedürftigen Person - egal ob durch in- oder ausländische Pflegekräfte - wird immer öfter angenommen, da die zu betreuenden Personen dabei ihr gewohntes Umfeld nicht verlassen müssen. Die liebevolle und sachkundige Pflege sollte dabei im Vordergrund stehen. Dass alte, gebrechliche Menschen im hohen Ausmaß optimal gepflegt werden, ist - von Einzelfällen abgesehen - die Regel. Dies ist ein Zeichen eines funktionierenden Miteinanders. Heute junge Menschen erwarten auch für sich die gleiche Pflege (Solidaritätsgedanke). Es braucht nicht gesondert erwähnt werden, dass die Pflege auch Kosten verursacht, die oft das Einkommen erheblich belasten (besonders junge Pflegende leiden unter den hohen Kosten). Modelle einer Pflegeversicherung werden daher angedacht.

Je nach Alter **und** Leiden der Patienten kann aus einer *anfangs bloßen Kurzzeitpflege* auch eine *Langzeitpflege* werden, die auch 2 Pflegekräfte erfordern, die sich im 14 Tages-Rhythmus (auch über mehrere Jahre) abwechseln. Oft ist man dabei auf den „Import“ von entsprechenden Pflegekräften angewiesen, die nur ein bescheidenes Entgelt erhalten.

Vergleicht man die angefallenen Kosten mit jenen einer inländischen Pflegeorganisation (zB Austria-Pflegewerk), zeigt sich beinahe Kostenneutralität. Damit ist aber auch die Vermutung des Finanzamtes einer falschen (im Sinne einer erhöhten) Verrechnung hinsichtlich der erbrachten Pflegeleistungen nicht angebracht.

Einvernahme von namhaft gemachten Zeugen?

Überdies wurden vom Abgabepflichtigen mehrere *Zeugen* (§ 169 BAO) angeboten, deren Einvernahme (VwGH 27.06.1985, 84/16/0100) letztendlich tatsächliche Gewissheit über den erfolgten Zahlungsfluss gebracht hätte oder gar den Vorwurf begründen hätten können, dass „Scheinleistungen“ (wofür es im gegenständlichen Berufungspunkt lt. Aktenlage überhaupt keine Anhaltspunkte gab) vorgelegen wären. Die Vorladung und Einvernahme bzw. die schriftliche Befragung ist Aufgabe der Behörde (so Ritz im Kommentar, BAO, 4. Auflage, Tz 4 zu § 138 BAO, S. 426).

Derselbe führt in Tz 5 zu § 138 BAO, S. 427, weiters aus:

„Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (VwGH 30.04.2003, 98/13/0119) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (mit zahlreichen Hinweisen auf VwGH-Erkenntnisse). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150). Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027“).

Gemäß **§ 143 Abs. 1 ABGB** schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten. Gemäß Abs. 3 leg.cit. mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Elternteils insoweit, als *ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar* ist.

Finanzierungsmöglichkeit der Pflegekosten vom Sparbuch der Mutter?

Entscheidungswesentlich sind die gesamten Umstände des Einzelfalles:

Wenn der Abgabepflichtige glaubhaft versichert, nichts von der Existenz eines Sparbuches der Mutter gewusst zu haben, kann der Umstand, dass nachträglich ein Sparbuch der Mutter gefunden wurde (Verlassenschaftsverfahren), dem Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden: Für den Bw. stellte sich damals die finanzielle Lage seiner Mutter derart schlecht dar, dass er von einer Mittellosigkeit der Mutter (die in Wahrheit aber keine war) ausging. Wenn er - im

Unwissen über die tatsächliche Verfügbarkeit von Mitteln seiner Mutter - diese aus eigenem Vermögen finanziell unterstützte, handelte er in diesem Berufungspunkt durchaus rechtens. Denn nach der Verwaltungspraxis kommt es darauf an, ob **der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.** Dass der Bw. in einem solchen Glauben gehandelt hat, wird vom Referenten aufgrund des Vorbringens des Bws. als richtig angenommen.

Von den beantragten Pflege-Kosten wurden jene Kosten, die im vom Finanzamt durchgeführten Vorhalteverfahren **als nicht mit dem Pflegebereich der Mutter zusammenhängend angesehen wurden**, ausgeschieden. Überdies wurden die erhaltenen Pflegegeldleistungen in Abzug gebracht.

Es ergeben sich daher folgende anzuerkennende **Kosten als außergewöhnliche Belastung**, die dem **Selbstbehalt** gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen (vgl. auch *LStR 2002 Rz 887*):

| 2004 (vor Abzug des Selbstbehaltes) | € |
|--|----------|
| Pflegekosten Mutter (incl. Arztrechnung) | BETRAG |
| 2005 (vor Abzug des Selbstbehaltes) | |
| Pflegekosten Mutter (incl. Arztrechnung) | BETRAG |
| 2006 (vor Abzug des Selbstbehaltes) | |
| Pflegekosten Mutter | BETRAG |

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 28. Mai 2013