

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache A B, Adr, vertreten durch Stb GmbH, Adr1 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 17.06.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2012** vom 10.3.2013 erklärte der Abgabepflichtige - neben anderen nicht strittigen Punkten - außergewöhnliche Belastungen bei eigener Behinderung anstelle der pauschalen Freibeträge tatsächliche Kosten in Höhe von 9.712,08 €.

Im **Vorhalt vom 7.6.2013** ersuchte das Finanzamt den Abgabepflichtigen Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen - soweit beantragt - durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Aufstellung, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen) und Belege nachzuweisen. Falls er für beantragte Aufwendungen Kostenersatz erhalten habe, möge er diese anführen.

Als **Vorhaltsbeantwortung** wurde eine Auflistung übermittelt, in der 6.720 € für einen Reha-Aufenthalt, 1.004,84 € für Medikamente, 2.095,68 € für mobile Betreuung und 28,20 € für den Selbstbehalt für ein Rollmobil als außergewöhnliche Belastung beantragt wurde.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 17.6.2013** wurde eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 562,19 € vom Finanzamt berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus:

"Die Aufwendungen für die Nahrungsergänzungsmittel und Hautpflegeprodukte stellen keine ärztlich verordneten Medikamente dar und können keine Berücksichtigung finden. Die Kosten für die Pflege werden zur Gänze vom erhaltenen Pflegegeld abgedeckt. Gem. § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse erwächst, er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird. Aufwendungen für einen Rehabilitationsaufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ist die Vorlage eines vor Antritt der Rehabilitation ausgestelltes ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Da dies nicht gegeben ist, war Ihr Ansuchen diesbezüglich abzuweisen."

In der **Beschwerde vom 12.7.2013** führte der Beschwerdeführer (Bf) aus:

"Der Bescheid wird wegen der nicht anerkannten Krankheitskosten in Höhe von € 9.149,87 angefochten.

Wir beantragen den Bescheid zu berichtigen und neu auszustellen.

Begründung:

Herr B A hatte vor 9 Jahren einen Schlaganfall, seither ist er an dem Rollstuhl gebunden. Seine Bewegungsfreiheit ist dadurch so stark eingeschränkt, dass er 24 Stunden auf fremde Hilfe angewiesen ist. Während der Aufenthalte in der Reha-Klinik C bekommt er große Unterstützung durch ein individuell abgestimmtes therapeutisches Programm um mit den bestehenden Einschränkungen im Alltag umgehen bzw. die Folgen seiner Erkrankung verbessern zu können. Hierzu kann je nach Störungsbild auf verschiedenste Therapeuten und therapeutische Methoden wie auch auf den Einsatz modernster Technologien zurückgegriffen werden. Seit dem Jahr 2005 werden in C der Lokomat und ein Handroboter intensiv zur Erhaltung der Beweglichkeit eingesetzt. Täglich werden neun verschiedene Therapiemethoden angewendet. Diese Aufenthalte sind für Herrn A sehr intensiv und damit besonders wichtig, da er ständig an der Verbesserung seiner gesundheitlichen Situation durch wöchentliche Hausbesuche von Ergotherapeuten und Physiotherapeuten arbeitet. Der Rehabilitationsaufenthalt ist aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes immer zwangsläufig. Von einer besonderen Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld bereits ab der Stufe 1 ausgegangen werden. In seinem Fall liegt Pflegestufe 5 vor. Die Zwangsläufigkeit der Reha-Aufenthalte ist aus dem ärztlichen Attest von Dr. med. univ. D E ersichtlich (wird nachgereicht). Wir möchten auch darauf

hinweisen, dass erstmalig nach 9 Jahren betreffend Reha-Aufenthalte vom Finanzamt ein medizinisches Gutachten verlangt wird.

Die Hautpflegeprodukte und Nahrungsergänzungsmittel stellen für unseren Mandanten ergänzend eine Notwendigkeit für den Umgang mit seiner Behinderung im Alltag und für die Stärkung der Abwehrkräfte dar und sind daher medizinisch erforderlich."

Zum Nachweis wurde eine Bestätigung von Dr. D E über die Notwendigkeit eines Rehabilitationsaufenthaltes, der Abschlussberichtes des Rehabilitationszentrums C vom 29.3.2012 sowie eine Bestätigung der PVA über die Nichtzahlung von Pflegegeld während des Reha-Aufenthaltes vorgelegt.

Weiters wurde nach telefonischem Vorhalt der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel im Schreiben vom 18.9.2013 zugestimmt.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 25.9.2013** wurden Kosten auf Grund der Behinderung in Höhe von -6.293,65 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt.

Zur Begründung wurde angeführt, das die Berücksichtigung der im Berufswege beantragten Kosten im Sinne der Vorhaltebeantwortung vom 18.9.2013 und des vorangegangenen Erörterungsgespräches erfolgt sei.

In seinem **Vorlageantrag vom 29.12.2013** bestand der Bf auf die Berücksichtigung folgender Ausgaben als außergewöhnliche Belastung:

Reha-Aufenthalt: € 6.573,56 anstatt € 6.293,65
mobile Betreuung durch das Rote Kreuz: € 2.095,68
Selbstbehalt für Rollmobil: € 28,20
Medikamente mit ärztlicher Verschreibung: € 544,03
Gesamtsumme: € 9.241 ,47

Mit **Vorlagebericht vom 21.3.2014** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Vorhalt vom 11. März 2015** wurde der Bf aufgefordert, Nachweise über die Vereinbarung mit seiner Gattin über die Durchführung der täglichen Pflegearbeiten sowie Nachweise über die tatsächliche Auszahlung des Pflegegeldes an seine Gattin vorzulegen.

In seiner am 20.3.2015 eingelangten **Vorhaltsbeantwortung** führte er im Wesentlichen aus, dass er von 2004 bis 2012 von seiner Gattin gepflegt worden sei. Seit 2013 werde er im Zwei-Wochen-Rhythmus von zwei ausländischen Pflegerinnen betreut. Seine Frau sei ab 2013 nicht mehr in der Lage ihn zu betreuen. Es gab mit seiner Frau nur eine mündliche Vereinbarung über die täglich notwendigen Pflegearbeiten und über die Weiterleitung des Pflegegeldes. Die Einnahmen und Ausgaben würden über ein gemeinsames Pensionskonto getätigt. Über das seiner Gattin gehörende Geld führe er handschriftliche Aufzeichnungen. Er habe diese Aufzeichnungen von 2004 bis April 2012 schon weggeworfen.

Dem Schreiben waren zwei handschriftlich erstellte Blätter mit Tabellen über verschiedene Ausgaben zwischen 31.7.12 bis 29.12.12 bzw. Tabellen über Auszahlungen an seine Gattin beigelegt.

Sachverhalt

Der Bf hatte im Jahr 2004 einen Schlaganfall und ist seither an den Rollstuhl gebunden. Seine Bewegungsfreiheit ist so stark eingeschränkt, dass er 24 Stunden pro Tag auf fremde Hilfe angewiesen ist. Der Grad der Behinderung beträgt laut Bescheinigung des Bundessozialamtes 70 %. Ein Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung liegt vor. Weiters wird die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt. Um den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers aufrecht zu erhalten, bedarf es nach dem Gutachten von Dr. D E vom 16.07.2003 jährlicher Rehabilitationsaufenthalte im Klinikum C.

Im Jahr 2012 stand der Steuerpflichtige vom 1. März bis einschließlich 29. März 2012 dort in Behandlung. Laut neurologischem Schlussbericht der Klinik C vom 29.03.2012 handelte es sich dabei bereits um den achten Aufenthalt dieser Art in der angeführten Klinik. Der Bf bekommt während der Aufenthalte in der Reha-Klinik C große Unterstützung durch ein individuell abgestimmtes therapeutisches Programm, um mit den bestehenden Einschränkungen im Alltag umzugehen bzw. die Folgen seiner Erkrankung verbessern zu können. Seit dem Jahr 2005 wurden im Klinikum C ein Lokomat und ein Handroboter intensiv zur Erhaltung der Beweglichkeit eingesetzt. Täglich sind neun verschiedene Therapiemethoden angewendet worden.

Der Bf erhielt im Jahr 2012 Pflegegeld in Höhe von 10.827,60 €. Während des Reha-Aufenthaltes wurde für die Zeit vom 1.3. bis 29.3.2012 davon 842,10 € von der Klinik C einbehalten.

Die Kosten des Reha-Aufenthaltes abzüglich des Pflegegeldes von 842,10 € betrugen: € 6.573,56. Die Aufwendungen für Medikamente mit ärztlicher Verschreibung betrugen 544,03 €. Der Selbstbehalt für das Rollmobil betrug 28,20 €. Die Kosten für mobile Betreuung durch das Rote Kreuz (1x wöchentlich baden in der Badewanne) betrug 2.095,68 €.

Die Pflegeleistungen wurden von seiner Gattin auf Grund der ehelichen Beistandspflicht durchgeführt. Eine Feststellung über eine fremdübliche Vereinbarung mit seiner Gattin über die Durchführung der Pflegeleistungen bzw. die Höhe eines allfälliges Entgelt dafür kann nicht getroffen werden. Eine Feststellung über die tatsächliche Auszahlung eines Entgeltes in Höhe des Pflegegeldes kann nicht getroffen werden.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich des Rehabilitationsaufenthaltes im Klinikum C ergeben sich aus dem vorgelegten Attest von Dr. E und dem Schlussbericht des Klinikums C. Die medizinisch indizierte Notwendigkeit des Reha-Aufenthaltes im Jahr 2012 ergibt sich aus dem ärztlichen Attest von Dr. E.

Die Höhe des bezogenen Pflegegeldes ergibt sich aus der Bestätigung der PVA. Dass während des Klinikaufenthaltes kein Pflegegeldbezug erfolgte, wird vom Finanzamt nicht bestritten.

Die Höhe der Kosten des Klinikaufenthaltes, der Kosten der Medikamente mit ärztlicher Verschreibung, des Selbstbehaltes für das Rollmobil und die Kosten für mobile Betreuung durch das Rote Kreuz sind unbestritten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (wie im vorliegenden Fall zwischen Ehegatten) für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.

Im vorliegenden Fall gibt es keine schriftliche Vereinbarung über die durchzuführende Tätigkeit und keine schriftliche Vereinbarung über die Höhe des Entgeltes.

Auch die Fremdüblichkeit des Inhaltes der Vereinbarung kann im Hinblick darauf, dass für die gleiche Pflegetätigkeit ab 2013 **zwei Pflegekräfte** erforderlich sind, nicht als erwiesen angenommen werden.

Darüber hinaus kann eine Auszahlung bei den gegebenen Umständen (gemeinsames Pensionskonto) zum einen nicht als fremdüblich angesehen werden und zum anderen - da letztlich kein Zahlungsfluss nachgewiesen werden konnte - auch die tatsächliche Durchführung der Zahlungen nicht als erwiesen angenommen werden.

Eine Feststellung dahingehend, dass eine entsprechende Vereinbarung über die Pflege gegen Auszahlung eines Entgeltes in Höhe des Pflegegeldes abgeschlossen wurde, konnte daher nicht getroffen werden.

Rechtslage

Gemäß § 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.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Nach Absatz 6 dieser Gesetzesstelle können unter anderem folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. In diesem Sinn wurde in § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91, festgelegt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Erwägungen

Das die Aufwendungen für den Klinikaufenthalt, der Selbstbehalt für das Rollmobil und die Kosten für die Medikamente mit ärztlicher Verschreibung außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sind, ist nicht strittig und wird vom Finanzamt die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Vorlagebericht ausdrücklich beantragt.

Diese Aufwendungen betragen:

Rollmobil:	28,20 €
Medikamente:	544,03 €
Reha Aufenthalt:	6.573,56 €
Summe:	7.145,79 €

Das Bundesfinanzgericht schließt sich hinsichtlich dieser Aufwendungen der Ansicht des Finanzamtes an, dass diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen anzusehen sind und in Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage diese Aufwendungen als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel bzw. als Kosten der Heilbehandlung ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Diesbezüglich ist daher der Beschwerde Folge zu geben.

Hinsichtlich der Aufwendungen für mobile Betreuung durch das Rote Kreuz (2.095,65 €) ist zu sagen, dass die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit dieser Ausgaben grundsätzlich vorliegt. Es handelt sich bei diesen Aufwendungen jedoch nicht um solche, welche in der oben genannten Verordnung als nicht regelmäßig anfallende

Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß aufgezählt sind.

Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen kann jedoch nur dann insoweit erfolgen, als diese Kosten nicht durch pflegebedingten Geldleistungen (z.B. Pflegegeld) gedeckt sind.

Der Bf erhielt im Jahr 2012 Pflegegeld in Höhe von 10.827,60 €.

Da entgegen seinem Beschwerdevorbringen keine Feststellung getroffen wurde, dass dieses Geld für Pflegeleistungen durch seine Gattin verbraucht worden sei, hat eine Gegenrechnung der Aufwendungen für mobile Betreuung durch das Rote Kreuz (2.095,65 €) mit dem erhaltenen Pflegegeld zu erfolgen. Da diese Aufwendungen zur Gänze von dem erhaltenen Pflegegeld gedeckt sind kann eine **Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen.**

Der Beschwerde konnte daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Alle entscheidungswesentlichen Fragen waren **im Wege der Beweiswürdigung zu klären**. Es waren keine Rechtsfrage zu klären, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden wäre.

Linz, am 31. März 2015