



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vom 4. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Dezember 2005 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

BW brachte mit Datum 28. September 2005 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 beim FA Salzburg-Land ein. In dieser Erklärung beantragte die BW unter anderem außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung ihrer unterhaltsberechtigten in Ungarn lebenden Mutter. Sie machte dazu als tatsächliche Kosten abzüglich allfälliger pflegebedingter Geldleistungen einen Betrag von HUF 1,831.513,00 geltend. In einem Schreiben beim FA eingelangt mit 15. Oktober 2005 erläuterte die BW diese Aufwendungen unter Verweis auf gleich lautende Anträge in den Jahren 1997 bis 2003 dahingehend, dass ihre Mutter seit Herbst 1996 an einer fortschreitenden Alzheimer- und Altersdemenzerkrankung gelitten habe, weswegen sie eine ständige Tag- und Nachtaufsicht und Pflege benötigt habe.

Die BW habe deswegen ab Herbst 1996 eine Pflegefrau für ihre Mutter organisiert diese Aufsicht und Pflege sei bis zum Tod der Mutter im Jahr 2004 erfolgt. Eine derartige Pflege sei in Ungarn Gang und Gebe eine Aufnahme in ein Altersheim in Ungarn sei daran gescheitert, dass ihre Mutter dies nicht habe tun wollen und darüber hinaus in den ungarischen Altersheimen

keine Aufsicht und Pflege für eine pflegebedürftige Patientin, wie ihre Mutter dies gewesen sei, erfolge. Weder die Eingabe bzw. die Überwachung der notwendigen Medikamente, Unterstützung beim An- und Ausziehen, Begleitung beim Spaziergehen, Windelwechseln, baden jeden Tag und dergleichen sei gewährleistet gewesen.

Obwohl dies vom Sozialamt in Ungarn genehmigt gewesen sei, sei es auch nicht möglich gewesen, eine spezielle Gallendiät, die ihre Mutter benötigt habe, zu bekommen. Private Pflegeheime seien letztendlich teurer gewesen als die Heimpflege durch eine rumänische Pflegerin was zudem den Vorteil mit sich gebracht habe, dass ihre Mutter in der eigenen Wohnung habe verbleiben können und damit das soziale Umfeld beibehalten habe können.

In Ungarn gebe es keine Pflegeversicherung und folglich auch kein Pflegegeld, daher könne ein ungarischer Arzt die Behinderung der Patientin in einem Prozentsatz in einem Attest nicht darstellen. Sie lege dazu jedoch ein Attest eines österreichischen Arztes vor, aus dem sich ergebe, dass der Grad der Behinderung ihrer Mutter mindestens 40 bis 60% betragen habe. Bei Zuerkennung von Pflegegeld sei von einer mindestens 25%igen Behinderung auszugehen, ab 25% werde bei einer außergewöhnlichen Belastung kein Selbstbehalt abgezogen. Es sollte kein Unterschied darin bestehen, wenn die zum Unterhalt verpflichtete Tochter die Pflegekosten an ein Pflegeheim in Budapest bezahle oder an eine Pflegerin im eigenen Heim der Mutter. Sie ersuche daher um Kenntnisnahme und Durchführung des vorliegenden Antrages für ihre außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Mit diesem Schreiben legte die BW für das Jahr 2004 folgende weitere Beilagen vor:

Protokoll der Nachlassverhandlung (Blg. A), Bescheid der Nachlassverhandlung (Blg. B), Erläuterungen zum Bescheid (Blg. C), Steuer- und Wertzeugnis – geschätzte Werte (Blg. D), Notariatsgebühr – Rechnung (Blg. E), Bestattungskosten (Blg. F), Kostenaufstellung für die ständige Pflege der Mutter für 2004 (Blg. G)

Zusammengestellt machte die Bw. für den Zeitraum Januar bis September 2004 (dem Sterbemonat der Mutter) folgende Kosten geltend:

Position	Aufwandsarten	Geltend gemachte Beträge in HUF	in Euro
1	Verwaltungskosten	43.722,00	164,99
2	Erdgas	86.189,00	325,24
3	Elektrizität	34.442,00	129,97
4	Telefon	40.034,00	151,07

5	Kontoführung	6.904,00	26,05
6	Wohnungssteuer	4.500,00	16,98
7	Wohnungsversicherung	14.905,00	56,25
8	Kabel TV	22.376,00	84,44
9	Wasser	21.497,00	81,12
10	Medikamente	112.000,00	422,64
11	Windeln	28.000,00	105,66
12	Essen	400.000,00	1.509,43
13	Arzt	42.000,00	158,49
14	Pflegefrau 1	980.000,00	3.698,11
15	Pflegefrau 2	420.000,00	1.584,91
16	Fahrten nach Budapest	79.575,00	300,28

Mit 19. Dezember 2005 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 in dem das FA Sonderausgaben der Bw. berücksichtigte. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass Unterhaltszahlungen an die Mutter nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG absetzbar seien.

Binnen offener Frist erhob die BW gegen diesen Bescheid Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass sie keine Unterhaltszahlungen für ihre Mutter geleistet habe, sondern die Kosten für die Pflege und die Medikamente ihrer Mutter übernommen habe. Diese Pflegekosten und die anderen Kosten ergeben sich wegen der Behinderung der Mutter. Die Zuschusszahlungen an die Mutter hätten in keinem Bereich den Charakter von Unterhaltszahlungen gehabt sondern seien rein zur Abdeckung der Pflegekosten und Kosten für Medikamente, Windeln und Fahrtkosten für die Pflegerinnen angefallen. Weiters ersuchte die BW die Beerdigungskosten für ihre Mutter im Jahr 2004 in Höhe von HUF 339.398,- zu berücksichtigen. Sie habe diese in ihrer Aufstellung zur Gänze außer Acht gelassen und ersuche hiermit diese Kosten in voller Höhe zu berücksichtigen.

In einem am 5. Dezember 2007 abgehaltenen Erörterungsgespräch, in dem insbesondere die im Jahr 1999 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen diskutiert wurden, wurde von den Vertretern des FA die Außergewöhnlichkeit der Belastung der BW durch die von ihr bezahlten Krankheits- und Pflegekosten dies sind insbesondere die Pflegekosten für die

Pflegefrauen, Arztkosten, Diätkosten, Kosten für Medikamente und Windel, sowie ein 80%iger Anteil der Telefonkosten der Mutter akzeptiert und somit außer Streit gestellt.

Die Vertreter des FA verneinten die Außergewöhnlichkeit der Belastungen für die von der Bw. geleisteten sonstigen Zahlungen wie Verwaltungskosten, Erdgas, Elektrizität, Kontoführung, Wohnungssteuer, Wohnungsversicherung, Kabel TV, Wasser und Fahrtkosten nach Budapest. Die Bw. beantragte weiterhin die volle Absetzung der geltend gemachten Kosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der nachfolgend dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten zur Steuernummer der Bw. für das Jahr 2004 sowie weiters auf das Vorbringen der Bw. in den vor dem UFS bereits entschiedenen Berufungsverfahren für das Jahr 1999 (RV/0051-K/06) sowie das Berufungsverfahren betreffend die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 und 2003 (RV/0046-S/07). Aus diesen Akten sowie aus dem Vorbringen der BW in diesen Verfahren ergibt sich nach folgender, unstrittiger Sachverhalt.

Die Mutter der BW litt seit spätestens Herbst 1996 an einer fortschreitenden Alzheimer- bzw. Altersdemenzerkrankung. Sie lebte in Budapest. Die BW unterstützte ihre Mutter im Jahr 2004 dadurch, dass sie ihrer Mutter die eine Pension von monatlich HUF 54.787,00 erhielt, Geldbeträge überwies um deren laufende Kosten zu decken. Dies betraf die Kosten für Medikamente in Höhe von HUF 112.000,00, die Kosten für Windeln in Höhe von HUF 28.000,00, die Kosten für Diätverpflegung in Höhe von HUF 400.000,00, sowie die Kosten für die ärztliche Betreuung in Höhe von HUF 42.000,00 und die Kosten für Pflegerinnen in Höhe von HUF 980.000,00 sowie HUF 420.000,00. Darüber hinaus leistete die BW auch Zahlungen zur Deckung der Telefonkosten der Mutter in Höhe von HUF 40.034,00 und Beiträge zu Deckung der Kosten der Lebensführung der Mutter. Die BW besuchte die Mutter in Budapest mehrmals wodurch ihr im Jahr 2004 Kosten in Höhe von HUF 79.575,00 entstanden.

Im September 2004 verstarb die Mutter der BW und die BW übernahm die Kosten der Beerdigung in Höhe von HUF 339.398,00. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung erhielt die BW Vermögenswerte aus dem Nachlass ihrer Mutter in Höhe von HUF 2.101.026,00 für den Anteil der BW an der Wohnung der Mutter in Budapest, einen Betrag von HUF 92.773,00 auf Grund eines Bankguthabens der Mutter der BW in Ungarn sowie ein Drittel einer Liegenschaft am Balatonszemes im Wert von HUF 12.906.000,00. Dem entgegen steht eine Verpflichtung zur Bezahlung der Hälfte eines Betrages von HUF 10.892.600,00 an ihren Schwager.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG sind Unterhaltsleistungen (z.B. für Eltern) nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern diese Belastungen außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und weder als Betriebsausgaben, Werbungskosten noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind. Gem. § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs. 5 EStG iVm § 2 Abs. 2 EStG beeinträchtigt eine Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen wesentlich, so weit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind.

Auf Grund der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass die Mutter der BW auf Grund einer dauernden chronischen Erkrankung neben den normalen Lebenshaltungskosten hohe Kosten für Ärzte, Medikamente und Pflegebedarf sowie Pflegerinnen gehabt hat. Diese Kosten konnten durch die Pension der Mutter der BW nicht gedeckt werden. Der UFS erachtet daher eine sittliche Verpflichtung der BW gegeben, ihre Mutter zu unterstützen um ihren Unterhalt zu gewährleisten.

Außer Streit steht weiters, dass Krankheitskosten außergewöhnliche Belastungen darstellen können, da sie alle drei Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung erfüllen.

Soweit die BW also die Kosten ihrer Mutter aus deren Erkrankung übernommen und abgedeckt hat, liegt aus Sicht des UFS eine außergewöhnliche Belastung der BW aus den geleisteten Zahlungen der Bw. an ihre Mutter in Budapest vor. Im gegenständlichen Verfahren strittig ist somit nur der Umfang der Leistungen, die die BW zur Abdeckung von Krankheitskosten an ihre Mutter geleistet hat. In diesem Bereich sieht der UFS – in Übereinstimmung mit der von den Vertretern des FA im Erörterungstermin vom 5. Dezember 2007 geäußerten Rechtsansicht – die geltend gemachten Kosten für Medikamente, Windeln, Diätverpflegung, Arztkosten, sowie die Kosten für die Pflegefrauen als durch die Krankheit der Mutter bedingt

an und sind derartige Zahlungen daher bei der Bemessung der außergewöhnlichen Belastung der BW im Jahr 2004 zu berücksichtigen.

Der UFS vermag der BW im Bezug auf die geltend gemachten Telefonkosten darin nicht zu folgen, dass diese Kosten zur Gänze durch die Krankheit der Mutter bedingt waren, wiewohl zu berücksichtigen ist, dass bei einer schwerst erkrankten Patientin, die einer laufenden Pflege bedarf, weitaus höhere Telefonkosten anfallen, als dies im Normalfall der Fall wäre. Der UFS folgt daher im Ergebnis der Ansicht des FA im Erörterungstermin vom 5. Dezember 2007, wonach die durchaus hohen Telefonkosten zu 80% durch die Krankheit bedingt und damit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Der UFS kann der BW auch darin nicht folgen, dass die von der BW geltend gemachten Fahrtkosten zum Besuch der Mutter das Merkmal der Außergewöhnlichkeit erfüllen würden. Besuche bei erkrankten Angehörigen sind nach der Judikatur des VwGH (ZI 85/13/0091 vom 1. März 1989) aus dem familienhaften Verhältnis entspringen und nichts Außergewöhnliches sind.

Was die Übrigen, von der BW aufgelisteten Kosten für die Wohnung der Mutter betrifft, so kann der UFS in den Kosten für die normale Wohnung kein Merkmal einer außergewöhnlichen Belastung erkennen, wobei noch fest zu halten ist, dass diese Kosten ohnedies weitestgehend durch die monatliche Pension der Mutter abgedeckt waren und im Ergebnis auch von der BW in der Differenzrechnung somit nicht geltend gemacht worden sind.

Was die Geltendmachung der Begräbniskosten betrifft, so ist dazu auszuführen, dass Begräbniskosten dann eine außergewöhnliche Belastung im Sinn der obzitierten Gesetzesbestimmungen darstellen können, wenn und in soweit sie nicht durch das zu Verkehrswerten bewertete Nachlassvermögen gedeckt sind.

Aus den von der BW selbst vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass die BW Vermögenswerte in Höhe von ca. HUF 6,5 Mio. (HUF 2,102.026,00 sowie HUF 4,302.00,00 für Liegenschaftsanteile und HUF 92.773,00) übernommen hat. Selbst unter Berücksichtigung der ebenfalls übernommenen Nachlassschuld in Höhe von HUF 5.446.300,00. hat die BW sohin einen Reinnachlass von mehr als HUF 1 Mio. übernommen. Damit in Zusammenhang stehende Kosten für das Begräbnis der Mutter in Höhe von HUF 339.000,00 finden sohin im Vermögenswert des übernommenen Nachlasses Deckung und können damit nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Was die Überlegungen der BW anbelangt, wonach die von ihr geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen sind, ist auszuführen, dass zu berücksichtigende Unterhaltsleistungen an Angehörige nur bei Überschreiten des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

(Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 34, Rz. 60) und dem Begehren der BW diesbezüglich nicht stattzugeben war.

Somit verbleiben für die Umrechnung der Werte aus ungarischen Forint in Euro die folgenden Beträge, die nach den im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung verlautbarten Kassenwerten zum Dezember 2004 umgerechnet wurden. (1 € = 265,00 HUF)

Position	Aufwandsarten	Geltend gemachte Beträge in HUF	in Euro
1	Tel 80% v. 40.034,00	32.027,20	120,86
2	Medikamente	112.000,00	422,64
3	Windeln	28.000,00	105,66
4	Essen	400.000,00	1.509,43
5	Arzt	42.000,00	158,49
6	Pflegefrau 1	980.000,00	3.698,11
7	Pflegefrau 2	420.000,00	1.584,91
Summe			7.600,10

Das zu berücksichtigende Einkommen der BW im Jahr 2004 betrug:

Bruttobezüge lt. Lohnzettel	€ 38.030,95
- steuerfreie Bezüge	- € 4.662,14
- insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	- € 1.409,10
Zwischensumme	€ 31.959,71
- Sonderausgaben	- € 726,73
- Werbungskosten §§ 16 Abs.8 iVm 33 Abs.6	- € 0,00
Einkommen nach § 34 Abs. 5 EStG	€ 31.232,98
Davon 10% Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG)	€ 3.123,30
Außergewöhnl. Belastungen gesamt	€ 7.600,10
Ag. Belastungen nach Abzug Selbstbehalt	€ 4.476,80

Damit war der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 14. März 2008