

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 16.12.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (*Bundesfinanzgericht*) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom *Bundesfinanzgericht* als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die im Jahr 1918 geborene Beschwerdeführerin ist Pensionistin mit einem vom Bundessozialamt bescheinigten Behinderungsgrad von 100 % und bezieht Pflegegeld der Stufe 7. Sie wird durch zwei ausländische Pflegerinnen auf selbständiger Basis häuslich betreut. Das Land Niederösterreich gewährt einen Pflegekostenzuschuss in Höhe von monatlich 550,00 €.

Die Beschwerdeführerin beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 den Abzug von behinderungsbedingten Kosten in Höhe von 19.676,14 € als außergewöhnliche Belastung.

Auf ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes (vom 7. November 2011) legte die Beschwerdeführerin folgende Aufstellung und die betreffenden Belege vor:

	€
Bezug pflegebedingter Geldleistungen:	

Pflegestufe 7: 1.655,80 €/Monat (1.1.-31.12.2010)	19.869,60
Zuschuss Land Niederösterreich: 550,00 €/ Monat (1.1.-31.12.2010)	6.600,00
	<b>26.469,60</b>
<b>Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung:</b>	
BVA-Behandlungsbeiträge	250,43
Rezeptgebühren	910,00
Wundtherapeut	582,00
Betreuung durch die Tochter kostenlos, Kilometergeldersatz:  52 x 160 Km à 0,42 € = 3.494,40 €	3.494,40
Pflegecremen EK:  12 Energetica groß à 55,00 €	660,00
24 Master Lin Goldcreme à 22,00 €	528,00
Sonstige Apothekenrechnungen	861,43
"H-Hilfe" (24-Stunden-Betreuung für Zuhause), Jahresbeitrag	175,00
183 Tage Pflegerin I (Tagessatz 60,00 €)	10.980,00
182 Tage Pflegerin II (Tagessatz 60,00 €)	10.920,00
2 x Weihnachtsgeld à 250,00 €	500,00
13 Fahrtkostenersätze à 100,00 €/Turnus	1.300,00
13 Fahrtkostenersätze à 110,00 €/Turnus	1.430,00
12 x 150,00 € SV-Beitrag/Monat für 2 Pflegerinnen	3.600,00
12 Monate Sachbezug à 196,20 €	2.354,40
Caritas	7.600,08
	<b>46.145,74</b>
<b>Außergewöhnliche Belastungen</b>	<b>19.676,14</b>

Nach zwei im Veranlagungsakt befindlichen Bestätigungen der Pflegerinnen haben diese über Vermittlung von " H-Hilfe " bei der Beschwerdeführerin die 24-Stunden-Betreuung als Diplompflegerinnen ausgeübt und dafür die jeweils gültigen Tagessätze (2010: 60,00 €), monatlichen Sozialabgaben (2010: 150,00 €) und das Fahrtkostenpauschale pro Turnus (2010: 100,00 € bzw. 110,00 €) erhalten. Unterkunft und Verpflegung waren während des durchschnittlich 2-wöchigen Pflegeturnusses frei.

Mit Vorhalt vom 7. Dezember 2011 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin um die Beantwortung folgender Fragen bzw. Vorlage von Unterlagen:

- Warum ist bei zwei Pflegerinnen noch die Hilfe der Tochter notwendig?
- Wie oft kam die Tochter zur Pflege?
- Vorlage einer Bestätigung oder eines Überweisungsbeleges, dass der betreffende Betrag tatsächlich bezahlt wurde.
- Bekanntgabe von Wohnort und Tätigkeit der Tochter.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2011 teilte die Tochter der Beschwerdeführerin dem Finanzamt Folgendes mit:

In Vertretung ihrer Mutter, Frau M, wohnhaft in O, beantwortete sie die gewünschten Ergänzungspunkte eidesstattlich wie folgt:

- Ihre Mutter sei seit Frühjahr 2008 bettlägerig und seit Winter 2009/2010 komplett bewegungsunfähig. Da sie nicht einmal ihre Hände und Finger bewegen könne, benötige sie Betreuung rund um die Uhr und habe seit dieser Zeit auch die höchste Pflegestufe zuerkannt bekommen.

Da die Betreuerinnen gemäß "H-Hilfe" Anspruch auf täglich zwei Stunden Freizeit hätten, hätten sie in ihrem Fall diese Vereinbarung dahingehend geändert, dass die Betreuerinnen täglich nur eine Stunde beanspruchten und sie einmal pro Woche für etwa sieben Stunden die Vertretung übernahm.

Dazu sei der zweifache Dekubitus ihrer Mutter gekommen, der die tägliche Wundpflege durch die Caritas und die Betreuung durch einen Wundtherapeuten erfordert hätte. Dies alles sei mit dem Hausarzt zu koordinieren und vor Ort zu kontrollieren gewesen.

Außerdem müssten die Betreuerinnen mit ausreichend Wirtschaftsgeld ausgestattet, bezahlt, ihre Arbeit und die Abrechnungen kontrolliert werden.

Ganz wesentlich sei auch die psychische Betreuung ihrer Mutter durch sie.

Diese Aufgaben habe sie vollkommen unentgeltlich übernommen und lediglich das amtliche Kilometergeld als Kostenersatz erhalten.

- Sie sei im Jahr 2010 insgesamt 56 mal bei ihrer Mutter gewesen. Davon seien 52 Besuche auf obige Tätigkeiten entfallen. Der Besuchstermin sei - in Absprache mit den Betreuerinnen - hauptsächlich am Mittwoch gewesen.

- Ihr Ehemann, Mag. E, sei von ihrer Mutter mit der Verwaltung ihrer Finanzen und ihrer steuerlichen Angelegenheiten betraut. Er habe ihr den in der Steuererklärung ihrer Mutter angeführten Kostenersatz in bar ausbezahlt.

- Sie wohne zusammen mit ihrem Ehemann in B und sei seit 1. Jänner 2009 in Pension.

Mit Bescheid vom 16. Dezember 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2010 fest, wobei die behinderungsbedingten Kosten nur in Höhe von 15.681,74 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden. Das Finanzamt führte in der

Begründung dazu aus, die Kosten für die Betreuung der Beschwerdeführerin durch ihre Tochter seien gestrichen worden, weil die Betreuung im Familienverband durch nahe Angehörige durch die persönliche Nahebeziehung veranlasst sei. Ebenso sei das Weihnachtsgeld für die Pflegerinnen gestrichen worden, da diese Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen seien und somit keine außergewöhnliche Belastung darstellten.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhobenen Berufung wird Folgendes ausgeführt:

- Es sei richtig, dass die zusätzlich zur 24-Stunden-Betreuung notwendige Betreuung durch die Tochter der Beschwerdeführerin tatsächlich aus persönlichen und moralischen Gründen unentgeltlich erfolgt sei. Allerdings sei der Tochter mit ihrer geringen Pension nicht zuzumuten, dafür auch die Fahrtkosten selbst zu tragen, welche die bettlägerige Mutter aus ihrem Einkommen zu tragen gewillt und imstande sei. Die Ablehnung dieser mit der Betreuung unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben sei sittenwidrig und wäre gegebenenfalls einer oberstgerichtlichen Entscheidung zuzuführen.
- Es sei unrichtig, dass die äußerst gering gehaltenen Weihnachtsaufwendungen für die Pflegerinnen in Höhe von lediglich 3 Tagessätzen/Pflegerin nicht zwangsläufig erwachsen seien. Es sei nach allgemeiner Übung und gelebter Praxis unzumutbar, Personen, die täglich in äußerst intimem Kontakt mit der Pflegebedürftigen stehen, von den Sitten und Gebräuchen einer österreichischen Familientradition auszuschließen. Die betreffenden Kosten seien bewusst extrem niedrig gehalten worden und seien ausschließlich durch die Situation der Pflegebedürftigen entstanden und begründet.

Mit Berufungsentscheidung vom 8.3.2013, RV/0492-W/12, gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung teilweise Folge. Der von der Beschwerdeführerin an ihre Tochter bezahlte Fahrtkostenersatz (Kilometergeld in Höhe von 3.494,40 Euro) wurde als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht. Nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurde das an die Pflegerinnen bezahlte Weihnachtsgeld in Höhe von 500,00 Euro.

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs erob gegen die Berufungsentscheidung vom 8.3.2013 wegen der Anerkennung des Fahrtkostenersatzes an die Tochter als außergewöhnliche Belastung Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 26.2.2015, 2013/15/0154, wurde die Berufungsentscheidung vom 8.3.2013 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Das Beschwerdeverfahren ist daher wieder offen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1.) Fahrtkostenersatz an die Tochter**

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.

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.

Nach den Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 26.2.2015, 2013/15/0154, kann aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht abgeleitet werden, dass die geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Betreuung durch ihre Tochter zwangsläufig erwachsen sind. Demnach erfolgte die Betreuung aus "persönlichen und moralischen Gründen" "kostenlos" bzw. "vollkommen unentgeltlich". Dass die Beschwerdeführerin insoweit "gewillt und imstande" war, die Fahrtkosten zu tragen, begründe keine Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen.

Die im Erkenntnis vom 26.2.2015 geäußerte Rechtsansicht des VwGH ist für das fortgesetzte Verfahren bindend.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

## **2.) Weihnachtsgeld an die Pflegerinnen**

Nach der Rechtsprechung sind Trinkgelder aus Anlass einer Heil- oder Kurbehandlung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. VwGH 14.3.1984, 82/13/0049; BFH 30.10.2003, III R 32/01, BStBl II 2004, 270; BFH 19.4.2012, VI R 74/10).

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis vom 14.3.1984, 82/13/0049 (betreffend Trinkgelder in Höhe von 2.390,00 S im Rahmen einer Heilbehandlung) aus, dass die Gewährung von Trinkgeldern dem Abgabepflichtigen nicht zwangsläufig erwächst, weil der Heilerfolg nicht von der Hingabe von Trinkgeldern abhängt.

Der Bundesfinanzhof führt in den Urteilen vom 30.10.2003, III R 32/01 und 19.4.2012, VI R 74/10 (betreffend Trinkgelder in Höhe von 255,79 DM bzw. 50 Euro im Rahmen von Kuraufenthalten) aus, dass Trinkgelder nicht zwangsläufig im Sinne des (dem § 34 EStG 1988 vergleichbaren) § 33 dEStG sind, unabhängig davon, ob die zu Grunde liegende Leistung selbst als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen ist. Trinkgeld wird zivilrechtlich nicht geschuldet. Vielmehr ist Trinkgeld das einem Arbeitnehmer oder sonstigen Dienstleistenden anlässlich einer Dienstleistung über die hierfür zu beanspruchende Vergütung hinaus freiwillig gewährte Entgelt.

Dies gilt aber in gleicher Weise für das im gegenständlichen Beschwerdefall an die Pflegerinnen bezahlte Weihnachtsgeld in Höhe von 500,00 Euro, da ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist.

Mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen sind nicht alle für den Abzug als außergewöhnliche Belastung im § 34 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen erfüllt.

Dem Beschwerdebegehren kann daher auch in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Wien, am 8. April 2015