

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. GSW in der Beschwerdesache XXX, vertreten durch Heinrich Othmar Gadner, Dr-Richard-Hartmann-Str 8, 5082 Grödig , gegen den Bescheid des Finanzamt Salzburg-Land vom 15.07.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Spruchs.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Bei der Bf (Verlassenschaft nach dem im Juni 2015 verstorbenen LL ) wurden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2013 von den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Pflegekosten in Höhe von € 5.470,97 (bereinigt um Zuschüsse und Pflegegeld) Pflegekosten in Höhe von € 2.145,- nicht anerkannt. Bei diesen Kosten handelt es sich um Aufwandsentschädigungen für die beiden Töchter des Verstorbenen für den Zeitraum 2011 bis zum Todestag im Juni 2013 für KM-Geld und Pflege, wobei für eine Tochter € 645,- für die zweite Tochter € 1.500,- geltend gemacht wurden.

Die Abgabenbehörde begründete die Nichtanerkennung dieser Pflegekosten wie folgt:

*Die Abgeltung für entstandenen Pflegeaufwand an die beiden Töchter iHv € 2.145,- konnte nicht anerkannt werden. Derlei Ausgaben zählen zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung gem § 20 EStG .*

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wird ausgeführt, dass die als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten Aufwandsentschädigungen für

entstandene Fahrtkosten für 3 Jahre darstellen. Diese Vergütungen entsprechen dem Sinn und Zweck des Pflegegeldes und kürzen daher den erforderlichen Abzug bei den nachgewiesenen Fremdleistungskosten. In der Bescheidbeschwerde werde auf § 20 EStG verwiesen. Nach Absatz 3 letzter Satz dieser Bestimmung könne man die beantragten Aufwendungen bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung abziehen.

Die Bf nahm zu einem Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

Von den 4 Töchtern des Verstorbenen haben sich zwei um die Organisation der 24 Stunden Pflege, den Einkauf von Lebensmitteln, Haushaltsartikel, Pflegehilfsmittel und Medikamente gekümmert sowie im Bedarfsfall die Pflege selbst übernommen.

Eine Tochter sei für Organisation, Einkauf und Arztbesuche zuständig gewesen, die Pflege während der Freistunden des Fremdpflegepersonals sei von beiden Töchtern abwechselnd wahrgenommen worden.

Jene Tochter, die für Organisation, Einkauf und Arztbesuche zuständig war, habe für ihre Fahrten eine Abgeltung in Höhe von € 645,- erhalten, was einer Kilometerleistung von ca 1535 km entspricht.

Die zweite Tochter legte jeden 2. Tag ca 9 km Fahrstrecke von ihrer Wohnung zur Wohnung des verstorbenen Vaters zurück, was einer Kilometerleistung von 4.860 entspricht. Ein Fahrtenbuch könne nicht vorgelegt werden. Der Nachweis des entstandenen Aufwandes sei aber durch diese Ausführungen glaubhaft und daher erbracht.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde als unbegründet ab, da die Fahrten der beiden Töchter als übliche Fahrten zum Besuch naher Angehöriger (die sich mit zunehmendem Alter durchaus erhöhen können) einzustufen seien. Sie erwachsen aus der persönlichen Nahebeziehung sowie aus der sittlichen Verpflichtung zum Besuch und der Betreuung naher Angehöriger, erfüllen aber nicht die Kriterien der Außergewöhnlichkeit.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde folgendes vorgebracht:

Aus den Einkommensteuerrichtlinien lasse sich ableiten, dass nahen Angehörigen bei einer Betreuung regelmäßig Aufwendungen entstehen können und eine Weitergabe von Pflegegeld möglich sei. Im streitgegenständlichen Fall gehe es lediglich um die Vergütung für Fahrtkosten, die aus der sittlichen Verpflichtung zur Betreuung des pflegebedürftigen Vaters erwachsen sind. Diese Aufwendungen seien Bestandteil des Pflegeaufwandes. Es sei eine außergewöhnliche Bürde, pflegebedürftige Angehörige zu betreuen. Es sei keinesfalls sittliche Verpflichtung über Jahre den Vater jeden 2.ten Tag zu besuchen.

Von der Bf wurden über Vorhalt des BFG folgende Ausführungen nachgereicht:

Der Geldfluss zwischen dem Vater und den Töchtern sei über dessen Bankkonto abgewickelt worden. Aus den dem BFG vorgelegten Kontoauszügen sieht man, dass dieser höhere als die geltend gemachten Beträge den Töchtern ausbezahlt hat.

Der pflegebedürftige Vater habe unter Demenz gelitten. Als Pflegestufe sei 4 festgestellt worden. Eine Erhöhung habe man aufgrund seiner Bettlägerigkeit nicht genehmigt, da keine Sturzgefahr bestanden habe. Schriftliche Verträge iBa die 24 Stundenpflege gebe es nicht mehr. Laut Vermittlungsbüro sei die Gewährung von zwei Freistunden (oder mehr) pro Tag bei der 24 Stundenpflege üblich.

### **Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:**

Der verstorbene LL wurde zu Hause im Rahmen einer 24 Stunden Pflege (Fremdpflegepersonal) betreut. Durch den Bezug von Pflegegeld (Stufe 4) ist ein besonderer Pflege- und Betreuungsbedarf nachgewiesen, sodass bei der Ermittlung des Einkommens unstrittig außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. Im gegenständlichen Fall sind geltend gemachte Kosten für KM-Geld und Pflege, im Schätzungswege ermittelt und die Töchter des Verstorbenen betreffend, strittig. Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wohnt jene Tochter, für die € 645,- als Aufwandsentschädigung geltend gemacht wurde in unmittelbarer Nähe des pflegebedürftigen Vaters, während die andere Tochter für die € 1.500,- als Aufwandsentschädigung geltend gemacht wurde, ca 9 km vom Wohnsitz des pflegebedürftigen Vaters entfernt lebt. Die Abrechnung dieser Kosten erfolgte über das Bankkonto LL. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erfüllen diese Kosten, im Gegensatz zu den anerkannten Heilmittelkosten und Fremdpflegekosten, nicht die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung.

### **Beweiswürdigung:**

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde sowie durch das Bundesfinanzgericht aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

### **Rechtslage und Erwägungen:**

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs 1 EStG setzt grundsätzlich voraus:

- Unbeschränkte Steuerpflicht sowie
- eine Belastung des Einkommens.

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben darstellen,
- muss außergewöhnlich sein (Abs 2)
- muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs 3).

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein. Schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Behörde ist davon entoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen erfüllt sind oder nicht (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 1*).

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs 2 EStG bedeutet außergewöhnlich, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss.

Die Definition der Außergewöhnlichkeit ist typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln darf. Dieses Tatbestandsmerkmal dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung (vgl. *Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, § 34 Abs 2bis 5 EStG 1988 Rz 2*).

Eine Belastung ist damit nur dann außergewöhnlich, wenn die Aufwendungen nicht nur ihrer Höhe nach, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die typischen Aufwendungen der Lebensführung sind folge dessen aus dem Anwendungsbereich des § 34 EStG ungeachtet ihrer Höhe im Einzelfall ausgeschlossen.

Bei der Beantwortung der Frage, ob zu beurteilende Aufwendungen außergewöhnlich sind oder nicht, kommt es nicht darauf an, dass das Ereignis, das den Aufwand auslöst außergewöhnlich ist, sondern darauf ob sich der Aufwand als außergewöhnlich darstellt, d.h. über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebensführung hinausgeht (vgl. *VwGH 16.12.1955, 3118753; VwGH 24.2.2000, 96/15/0197; Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz11*).

Bei einer Betreuung im Rahmen einer 24 Stunden Pflege in der eigenen Wohnung fallen die damit verbundenen Aufwendungen, nicht anders als bei einer Heimbetreuung aus Krankheitsgründen, Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit, in den Anwendungsbereich des § 34 EStG.

Eine besondere Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG vor, wenn er nicht mehr fähig ist, den Haushalt zu führen. Der besondere Pflege- und Betreuungsbedarf ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch den Bezug von Pflegegeld nachzuweisen.

Im streitgegenständlichen Fall ist der besondere Pflege- und Betreuungsbedarf des verstorbenen LL durch den Bezug von Pflegegeld nachgewiesen, mit der Folge, dass Kosten der Heilbehandlung sowie sämtliche Fremdpflegekosten nach Abzug steuerfreier Zuschüsse, eine außergewöhnliche Belastung darstellen und bei der Ermittlung des Einkommens von der Abgabenbehörde so auch in Abzug gebracht wurden.

Ad Aufwandsentschädigung in Höhe von € 1.500,-:

Die Fahrtkosten in Höhe von € 1.500, die anlässlich der häuslichen Besuche der 9 km entfernt wohnenden Tochter dieser erwachsen sind und ihr vom pflegebedürftigen Vater nachweislich ersetzt wurden, erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 34 EStG. Fahrtkostenzuschüsse für häusliche Besuche sind auch im Verhältnis betagter Eltern zu Kindern nicht unüblich und somit der gewöhnlichen Lebensführung zuzuordnen. Eine allfällige Übernahme ist besuchsbedingt und nicht pflegebedingt, auch aus dem Umstand heraus, dass der besondere Pflege- und Betreuungsbedarf durch eine 24 Stunden Pflege abgedeckt war. Dass Kinder unterstützend bei der Entlastung der zu pflegenden Eltern mitwirken, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist keineswegs atypisch. So wird selbst in der Beschwerdeschrift auf die zwischen Eltern und Kindern bestehende sittliche Verpflichtung hingewiesen.

Ad Aufwandsentschädigung von € 645,-:

Aufwendungen die nachweislich durch eine Krankheit verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden, sind außergewöhnlich und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.5.1956, 359/56).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist es allerdings erforderlich, dass nachweislich - hier unstrittig - eine Krankheit vorliegt.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass einer pflegebedürftigen Person Kosten in Zusammenhang mit der Organisation der 24 Stunden Pflege, in der Beschaffung von Pflegehilfsmitteln und Medikamenten sowie für Fahrten zum Arzt entstehen. Unstrittig ist, dass diese Kosten typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw Heilbetreuung einhergehen. Sie gehen bei pflegebedürftigen betagten Personen über die regelmäßig widerkehrenden Kosten der Lebensführung hinaus, da sie jedenfalls anfallen. Im Gegensatz zu gesunden betagten Personen, die diese Leistungen noch selbst erbringen können, müssen pflegebedürftige Personen für diese Leistungen Geld in die Hand nehmen. Im streitgegenständlichen Fall konnte die in unmittelbarer Nähe zum pflegebedürftigen Vater lebende Tochter diese Aufgaben übernehmen und nicht eine fremde Person. Die geltend gemachten geschätzten Fahrtkosten in Höhe von € 645,- sind bezogen auf den ländlichen Bereich (Salzburg Umgebung) für einen Zeitraum von 2,5 Jahren (60 Monate) in Höhe von etwa € 21,- pro Monat bzw ca 51 zurückgelegter Kilometer pro Monat jedenfalls angemessen.

Nach Ansicht des BFG handelt es sich bei den € 645,- um atypische Aufwendungen der Lebensführung. Sie fallen nicht besuchsbedingt, sondern ausschließlich krankheitsbedingt an. Damit ist auch nicht entscheidend wer diesen Aufgaben nachkommt. Wenn, wie im gegenständlichen Fall, angemessene Gelder nachweislich geflossen sind, kann ihnen der Abzug als außergewöhnliche Belastung nicht aberkannt werden.

**Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision zulässig, da sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 6. Oktober 2015