

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Kotlik/Prokopp/Stadler GmbH St/Wp, 2353 Guntramsdorf, Klingerstraße 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 10.07.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Beschwerdefall hat Herr Dr. X., welcher am 2014 verstorben ist, im Jahr 2014 elf Monate die Kosten des Pflegeheimes für seine Gattin wegen deren geringen Einkommens getragen.

Die Verlassenschaft machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 diese Kosten (€ 30.025,20) als außergewöhnliche Belastung geltend.

Am 3. März 2015 erging der Einantwortungsbeschluss.

Das Finanzamt erließ am 10. Juli 2015 den Einkommensteuerbescheid 2014 und kürzte die Aufwendungen um eine Haushaltsersparnis von € 1.726,56.

Die steuerliche Vertretung brachte gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde ein und verweist darin zur Begründung auf die "BMF Seite außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt" (gemeint wohl: Steuerbuch 2015, Seite 81f), wo es heißt, dass, wenn das Einkommen inklusive Pflegegeld der pflegebedürftigen Person für die Kostentragung von Pflegekosten nicht ausreiche, die unterhaltsverpflichteten Personen (zB Ehepartner, in diesem Fall Hr Dr. X.) bei einer Verpflichtung zur Kostentragung ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen könnten. Eine Kürzung um Kostenersätze habe zu erfolgen, es sei aber keine Haushaltsersparnis abzuziehen. Dies treffe bei Herrn Dr. X. zu. Herr Dr. X. habe die Kosten für das Heim seiner Ehefrau getragen. Dies sei als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt und um die Kürzung

des Pflegegeldes von Frau X. steuerlich angesetzt worden. Die Haushaltsersparnis sei nicht in Abzug gebracht worden, was laut Aussage des BMF korrekt sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. November 2015 mit der Begründung ab, dass die Kosten der Unterbringung und Verpflegung in einem Pflegeheim eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Eine Kürzung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten habe vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen. Da das Einkommen der Pflegebedürftigen im Jahr 2014 unter € 11.000,-- gelegen sei, könnten die Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt vom Ehegatten geltend gemacht werden.

Ein Abzug der Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten habe bei der Pflegebedürftigen aufgrund des geringen Einkommens nicht erfolgen können. Daher sei diese beim Ehegatten in Abzug zu bringen gewesen.

Die steuerliche Vertretung stellte namens ihrer Mandantschaft einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. Die Begründung ist ident mit jener in der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Strittig ist, ob ein Abzug der Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten zu Recht erfolgt ist.

Folgender unstrittige Sachverhalt steht fest:

Der am 2014 verstorbene Dr. X. trug auf Grund des geringen Einkommens seiner Ehegattin deren Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim.

Das Einkommen der Ehegattin lag im Jahr 2014 unter € 11.000,00.

Die Pflegeheimkosten der Ehefrau betrugen € 30.025,20; darin enthalten sind Leistungen für Pflege, Betreuung, ärztliche Behandlung, Unterkunft und Verköstigung.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,
- zwangsweise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988).

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

Alle drei Voraussetzungen müssen erfüllt sein.

Gemäß § 34 Abs 7 Z 3 und 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe-)Partner (§ 106 Abs 3) grundsätzlich durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 94 Abs 1 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Gemäß Abs 2 hat der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind.

Der Ehegatte kann nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden, Arztkosten für seine Ehegattin zu bezahlen. Bezieht die Ehegattin eigene Einkünfte, so ist primär sie verpflichtet, diese Kosten abzudecken. Nur wenn die Ehegattin weniger als 40 % des Familieneinkommens (ohne Berücksichtigung von Kindern) bezieht, ist der Ehegatte insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen (Rechtssatz VwGH 28.4.1987, 85/14/0049).

Das Einkommen der Ehegattin des am 2014 verstorbenen Dr. X. lag im Jahr 2014 unter € 11.000,--.

Die Übernahme der Pflegeheimkosten durch den Ehegatten erfolgte daher grundsätzlich zwangsläufig, da sich die Ehefrau auf Grund des eigenen sehr geringen Einkommens den Pflegeheimaufenthalt nicht selbst finanzieren konnte und daher der Bf als unterhaltsverpflichteter Ehemann diese Kosten übernehmen musste (rechtliche Verpflichtung § 94 ABGB).

Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die der Ehefrau (und damit dem Bf, der diese Kosten getragen hat) auch ohne Pflegeheimaufenthalt entstanden wären. Ausgaben für Essen treffen jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen und sind grundsätzlich nicht steuerlich absetzbar.

Die steuerliche Vertretung vertritt die Auffassung, dass das Finanzamt im vorliegenden Beschwerdefall zu Unrecht die geltend gemachten Aufwendungen um die Haushaltsersparsnis gekürzt hat und verweist in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag auf die "BMF Seite außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt" (gemeint offenbar Steuerbuch 2015, Seite 83), wo es heißt:

"Reicht das Einkommen inkl. Pflegegeld der pflegebedürftigen Person für die Kostentragung von Pflegekosten nicht aus, können die unterhaltsverpflichteten Personen (z. B. Ehepartnerin/Ehepartner, Kinder) bei einer Verpflichtung zur Kostentragung ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Besteht ein konkreter Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung (z. B. Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor.

Eine Kürzung um Kostenersätze hat zu erfolgen, es ist aber keine Haushaltserparnis abzuziehen. Es erfolgt jedoch die Kürzung der Aufwendungen um den Selbstbehalt."

In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 idgF wird unter 12.8.4 Alters- und Pflegeheim, Rz 887, Folgendes ausgeführt:

"Die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung stellen grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 dar. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084).

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen.

Für zu Hause ersparte Verpflegungskosten ist eine Haushaltserparnis in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBI. II Nr. 416/2001 von 156,96 Euro anzusetzen.

Werden die Aufwendungen auch zum Teil von einem Unterhaltsverpflichteten oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen (siehe Rz 832) getragen, hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltserparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen. Bezahlte ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; Rz 823 ist anzuwenden.

Die Aufwendungen sind jedenfalls weiters um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage; vgl. Rz 822).

Liegt eine Behinderung vor, so können die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden (kein Selbstbehalt). Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen (zB von Kindern) oder nahen Angehörigen (zB auch von der Lebensgefährtin oder dem Lebensgefährten) getragen, so ist hingegen eine außergewöhnliche Belastung

mit Berücksichtigung des Selbstbehalts gegeben. Eigene Aufwendungen der pflegebedürftigen Person dürfen in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden. Übernimmt ein Alleinverdiener oder ein Steuerpflichtiger, dessen Ehepartner oder eingetragener Partner Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt, die Kosten des Pflege- oder Altersheims für seinen behinderten (Ehe-)Partner, so hat die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt zu erfolgen (siehe Rz 841 ff)....

887a

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt (siehe Rz 823 und Rz 869), ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung) dann möglich, wenn das Einkommen der im Pflegeheim betreuten Person nicht ausreicht.

Vorrangig ist immer eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung; erst wenn eine solche rechtliche Verpflichtung nicht besteht, kommt eine sittliche Verpflichtung in Betracht. Gibt es Angehörige, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet sind, fehlt es bei Kostentragung durch andere Personen an der Zwangsläufigkeit und es liegt keine außergewöhnliche Belastung vor.

Pflegebedingte Geldleistungen sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der Pflegeheimkosten heranzuziehen. Außerdem ist die Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten zu Hause (8/10 des Wertes der vollen freien Station; siehe Rz 887) vom Gesamtbetrag der Pflegeheimkosten in Abzug zu bringen.

Vom Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 - vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen - muss dem Steuerpflichtigen je nach Pflegeform/-aufwand und Unterhaltsverpflichtung ein Teil zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben.

Laut den Lohnsteuerrichtlinien hat eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis, und zwar vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst, zu erfolgen.

Davon abweichend wird im Steuerjahrbuch 2015, S 83, ausgeführt, dass eine Kürzung um Kostenersätze zu erfolgen hat, es sei keine Haushaltsersparnis abzuziehen. Es erfolge jedoch die Kürzung der Aufwendungen um den Selbstbehalt.

Das Finanzamt hat für seine Entscheidung die Lohnsteuerrichtlinien herangezogen. Die Kürzung der ag Belastung um eine Haushaltsersparnis hat demnach zwar "vorrangig" beim Pflegebedürftigen selbst zu erfolgen.

Wenn dies, wie im ggstdl Fall, aG des geringen Einkommens nicht möglich ist, muss der Abzug bei der Person erfolgen, die die Kosten inklusive Verpflegung trägt, weil die Kosten für Verpflegung auch zu Hause angefallen wären und somit nicht außergewöhnlich iSd § 34 EStG sind.

Daher vertritt das BFG ebenfalls die Ansicht, dass die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für die Heimunterbringung um die Haushaltsersparnis zu kürzen sind.

Diese Ansicht wird auch in der Entscheidung des UFS vom 27.11.2012, RV/3175-W/09, vertreten. Demnach seien als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG die Aufwendungen nicht abzugsfähig, die der Ehefrau (und damit dem Berufungswerber, der diese Kosten trägt) auch ohne Pflegeheimaufenthalt entstanden seien. Ausgaben für Verpflegung würden jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen und seien grundsätzlich nicht steuerlich absetzbar.

Die Höhe der Haushaltsersparnis ist mangels anderer Möglichkeiten im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln. Dabei bieten sich als Vergleichswerte die Beträge laut Sachbezugswerte-Verordnung BGBl II 2001/416 idGf an (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, Kommentar EStG 1988, § 34 Tz 78, Stichwort Krankheitskosten und Kurkosten).

§ 1 Abs 1 der Sachbezugswerte-VO setzt den Wert der freien Station mit monatlich € 196,20 an, worin enthalten sind: die Wohnung (ohne Beheizung und Beleuchtung) mit 1/10, die Beheizung und Beleuchtung mit 1/10, das erste und zweite Frühstück mit je 1/10, das Mittagessen mit 3/10, die Jause mit 1/10 sowie das Abendessen mit 2/10.

Im vorliegenden Fall war daher bei Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung die Haushaltsersparnis (der Ehefrau) während des Aufenthalts im Pflegeheim für die Ernährung - somit erstes und zweites Frühstück, Mittagessen, Jause und Abendessen, zusammen mit 8/10 des Wertes der Sachbezugswerte-VO - in Abzug zu bringen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht bei Ermittlung der Dr. X. treffenden außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2014 für 11 Monate (Dr. X. verstarb am 2014) die Haushaltsersparnis (des Ehegatten) für den Aufenthalt der Gattin im Pflegeheim für die Ernährung, somit erstes und zweites Frühstück, Mittagessen, Jause und Abendessen, zusammen mit 8/10 des Wertes der Sachbezugswerte-VO (8/10 von € 196,00 = € 156,96 monatlich) in Abzug gebracht.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Da Ausgaben für Verpflegung jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen und daher schon nach der gesetzlichen Definition des § 34 Abs 2 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung darstellen, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 21. März 2016