

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Vertreter, Adresse2, über die Beschwerde vom 24.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 04.09.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgeschehen:

Laut Beschluss des Bezirksgerichtes BG, GZ, eingelangt bei der belangten Behörde am 03.09.2014, wurde der Beschwerdeführerin (Bf) als erbliche Tochter der Frau Mutter der überschuldete Nachlass an Zahlungsstatt mit der Verpflichtung überlassen, die bevorrechteten Forderungen zu begleichen.

Die in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2013 zunächst geltend gemachte außergewöhnliche Belastung in Höhe von 8.833,49 € aus eigener Behinderung wurde mit Schreiben des gewillkürten Vertreters der Frau Mutter, vom 14.04.2014 auf 11.748,90 € korrigiert.

Zu Erklärung der Höhe der als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten von 11.748,90 führte er wörtlich aus:

"Für den Zeitraum 16.5. bis 30.6.2013 leistete Mutter ein Heimentgelt von € 4.016,26 (Beilage B). Darin enthalten ist 80% des Pflegegeldes für 46 Tage (= 543,26), welches abzuziehen ist. Vom Restbetrag von € 3.473,-- sind noch die Haushaltersparnis für 46 Tage a € 5,23, also € 240,58 sowie die noch nicht berücksichtigten restlichen 20% des Pflegegeldes für 46 Tage von € 135,82 abzuziehen, was € 3.096,60 ergibt.

Für den Zeitraum 1.7. bis 31.12.2013 hat Mutter an Heimkosten € 11.985,24 geleistet (Beilage E).

Darin enthalten ist 80% des Pflegegeldes für ein halbes Jahr von € 2.125,80, welches wiederum abzuziehen ist. Vom restlichen Betrag von € 9.859,44 ist noch die Haushaltsersparnis für sechs Monate von € 941,40 und diesmal nur 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 von monatlich € 44,29 für sechs Monate, also € 265,74 abzuziehen, weil der Anspruch auf darüber hinausgehendes Pflegegeld gemäß § 13 Abs. 5 vorletzter Satz BPGG dauerhaft ruht (Beilage F); dies ergibt für den zweitgenannten Zeitraum einen Betrag von € 8.652,30.

Damit ergibt sich ein Gesamtbetrag der außergewöhnlichen Belastung (tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung) für 2013 mit € 11.748,90."

Die belangte Behörde folgte den Ausführungen des gewillkürten Vertreters im Einkommensteuerbescheid 2013 nicht. Sie anerkannte als außergewöhnliche Belastung nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von 11.490,21 € anstatt wie beantragt in Höhe von 11.748,90 €.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass von den geltend gemachten pflegebedingten Aufwendungen neben dem steuerfreien Pflegegeld eine Haushaltsersparnis in Höhe von 1.182,40 € in Abzug gebracht worden sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Schriftsatz vom 24.09.2014 Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass die Differenz offenbar daraus resultiere, dass das gesamte Pflegegeld als belastungsmindernd angenommen worden sei. Tatsächlich wäre ihre Mutter der Bestimmung des §13 BPGG unterlegen. demzufolge wären 80% des Pflegegeldes auf den Sozialhilfeempfänger übergegangen, ihrer Mutter wären 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 ausbezahlt worden und der restliche Anspruch auf Pflegegeld hätte dauerhaft geruht, wobei auf die Eingabe vom 14.04.2014 hingewiesen werde. Ein ruhender Anspruch könne, da er mit keinerlei Geldleistung oder sonstigem Vorteil verbunden wäre, anders als Haushaltsersparnis und Pflegegeld, das tatsächlich dem Empfänger und/oder dem Legalzessionar ausbezahlt wird, nicht belastungsmindernd wirken.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.10.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte begründend aus:

"Gemäß Rz 899 LStR sind alle Kosten im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (Pflegegeld) zu kürzen. Weiters ist eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten anzusetzen (Rz 887 LStR). Dies wurde schon im Erstbescheid so erledigt, womit die Beschwerde abzuweisen war."

Mit Schriftsatz vom 07.11.2014 stellte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin führte sie aus:

Die Beschwerdeverentscheidung gehe auf die in der Beschwerde aufgeworfene Rechtsfrage nicht ein: § 13 Abs. 1 BPGG, dem ihre verstorbene Mutter unterlegen wäre, normiere neben einer Legalzession hinsichtlich 80% des Pflegegeldes und der Zuerkennung eines Taschengeldes von 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 an den

Betroffenen ein Ruhen der darüber hinausgehenden Ansprüche auf Pflegegeld (also bezüglich 10% des Pflegegeldes der aktuellen Stufe und bezüglich einer allfälligen Differenz von 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 (Taschengeld) auf 10% des Pflegegeldes einer aktuell höheren Stufe).

Gemäß Rz 887 LStR wären Aufwendungen um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken.

die Bf vertrete die Rechtsauffassung, dass ruhende Ansprüche bzw. Anspruchsteile nicht in der Lage wären, irgendwelche Aufwendungen abzudecken, da mit ihnen keinerlei Geldzuweisung oder sonstiger Vorteil einhergehe.

Mit Beschwerdevorlage vom 18.12.2014 kam die belangte Behörde dem Antrag der Bf auf Vorlage der Beschwerde nach und legte die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt, Beweiswürdigung:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt wurde aufgrund des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes und der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten ergänzenden Erhebung festgestellt:

Im die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ergänzenden Schriftsatz vom 14.04.2014 legte der bevollmächtigte Vertreter der Verstorbenen, der, wie aus dem Akteninhalt der belangten Behörde hervorgeht, nunmehr auch der Vertreter der Bf ist, die aufgrund der eigenen Behinderung der Frau Mutter entstandenen Kosten ausführlich dar. Diese Kosten belegte er durch die Vorlage entsprechender Bescheide und Kostenbestätigungen.

- Somit ist der Entscheidungsfindung folgender Sachverhalt zugrunde zu legen:

Frau Mutter hatte ab 01.05.2013 Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 3 in Höhe von monatlich 442,90 €, dies 12x im Jahr; nachgewiesen durch die vorgelegte, als Beilage A bezeichnete Kopie des Bescheides, Zahl 000 vom 26.07.2013, der Versicherungsanstalt.

- Vom 16.05. bis 30.06.2013 war Frau Mutter auf eigene Kosten im Seniorenheim XYZ untergebracht; belegt durch die als Beilage D bezeichnete vorgelegte Heimentgeltsbestätigung des "Verbandes" vom 03.03.2014.

- In diesem Schreiben wird bestätigt, dass Frau Mutter in der Zeit von 16.05.2013 bis 30.06.2013 an das Seniorenheim BG an Heimentgelt 3.473 € plus 543,26 € Pflegegeld Stufe 3, gesamt somit 4.016,26 € bezahlt hat.

- Ab 01.07.2013 erhielt sie soziale Hilfe durch die Übernahme der Heimunterbringungskosten gegen teilweisen Rückersatz. Dies ist nachgewiesen durch den ebenfalls in Kopie vorgelegten Bescheid der Bezirkshauptmannschaft BG, Hilfe in stationären Einrichtungen, vom 22.05.2013 bezeichnet als Beilage C.

Im Spruch dieses Bescheides ist zum Kostenrückersatz ausgeführt:

"Der Rückersatz des Heimentgeltes beträgt 80% der Pension und sonstiger Einkünfte (z.B. Leibrente), und bei Gewährung von Pflegegeld 80% des jeweiligen Pflegegeldes.

Bei Vorliegen der Pflegestufe 1 umfasst der Kostenrückerersatz das Pflegegeld dieser Stufe vermindert um den Betrag von 10% des Pflegegeldes der Stufe 3."

In der Bescheidebegründung werden diese Ausführungen wiederholt und hinsichtlich Taschengeld präzisiert:

"Zur teilweisen Deckung des Heimentgeltes sind 80% der Pension und sonstiger Einkünfte (z.B. Leibrente), bei Gewährung von Pflegegeld 80% des Pflegegeldes bzw. in der Stufe 1 abzüglich 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 abzutreten. 20% der Pension und die Sonderzahlungen, bei Gewährung von Pflegegeld 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 verbleiben als Taschengeld zur Deckung der durch die Heimunterbringung nicht befriedigten Bedürfnisse."

- Zum Nachweis der für den Zeitraum 01.07. bis 31.12.2013 von Frau Mutter für ihre Unterbringung im Seniorenheim an den "Verband" erbrachten Sozialhilferückersatzleistungen legte der Vertreter der Frau Mutter die von der Geschäftsstelle Bezirkshauptmannschaft BG mit 04.03.2014 ausgestellte Bestätigung zur Vorlage beim Wohnsitzfinanzamt seiner Ergänzung zum Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung bei.

Aus dieser geht hervor:

Amt der Land Landesregierung	€ 6.230,40
Ärzttekammer für Land (Pension)	€ 3.629,04
Versicherungsanstalt Versicherung (Pflegegeld)	€ 2.125,80
gesamt	€ 11.985,24

- Um endgültig zu klären, welcher Teil des Pflegegeldes der Stufe 3 für Frau Mutter vom Land Land tatsächlich geleistet wurde, also zur Auszahlung gelangte, wurde vom Bundesfinanzgericht mit dem "Verband" telefonisch Kontakt aufgenommen. Die zuständige Sachbearbeiterin, Frau ABC, teilte der erkennenden Richterin mit, dass tatsächlich nur 90% des Pflegegeldes der Stufe 3 - bestehend aus 80% als Sozialhilferückersatzleistung für die Heimunterbringung und 10% Taschengeld der Pflegestufe 3 zur Auszahlung gelangten. Der restliche monatliche Betrag in Höhe von 44,29 € wurde aufgrund der in § 13 Abs. 1 Z 5 Bundespflegegeldgesetz (BPGG) normierten Ruhensbestimmung nicht ausgezahlt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Rechtliche Beurteilung:

a) Rechtsgrundlagen:

Außergewöhnliche Belastung:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** müssen außergewöhnliche Belastungen 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.

Nach **§ 34 Abs. 2 leg. cit.** ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Bestimmung des **§ 34 Abs. 3 EStG 1988** normiert, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß **§ 34 Abs. 6 Teilstrich 5 leg. cit.** können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Ersatzansprüche des Trägers der Sozialhilfe:

Gemäß **§ 13 Abs. 1 Z 1. Bundespflegegeldgesetz (BPGG)** geht, wenn eine pflegebedürftige Person auf Kosten oder unter Kostenbeteiligung eines Landes, einer Gemeinde oder eines Sozialhilfeträgers in einem Pflege-, Wohn-, Alten oder Erziehungsheim stationär gepflegt wird, für die Zeit dieser Pflege der Anspruch auf Pflegegeld bis zur Höhe der Verpflegungskosten, höchstens jedoch bis zu 80 vH, auf den jeweiligen Kostenträger über. Die genannten Kostenträger sind verpflichtet, den jeweiligen Entscheidungsträger (§ 22) über eine solche stationäre Pflege von amts wegen unverzüglich zu verständigen. Im Falle der Z 5... .

Für die Dauer des Anspruchsüberganges gebührt der pflegebedürftigen Person ein Taschengeld in Höhe von 10 vH des Pflegegeldes der Stufe 3; **im Übrigen ruht der Anspruch auf Pflegegeld.** Übersteigt.....

b) Erwägungen:

Gegenständlich ist strittig, ob bei Berechnung der Höhe der anzusetzenden außergewöhnlichen Belastung aufgrund eigener Behinderung der Mutter der Bf im Zusammenhang mit deren Heimunterbringung 100% des Pflegegeldes der Stufe 3 in Abzug zu bringen sind oder, ob entsprechend der Bestimmung des § 13 des BPGG nur 80% plus 10% Taschengeld - insgesamt daher 90% - neben der Haushaltsersparnis kostenvermindernd zu berücksichtigen sind.

Nicht streitgegenständlich ist nach Ansicht des Gerichtes die Frage, ob in der Zeit in der von der Mutter der Bf kein eigener Haushalt mehr geführt wurde bzw. werden konnte, eine Haushaltsersparnis in Höhe von täglich 5,23 € die außergewöhnliche Belastung mindernd zu berücksichtigen ist.

Dies deshalb, da aus dem vom Vertreter der Verstorbenen, der nunmehr auch der gewillkürte Vertreter der Bf ist, eingebrachten ergänzenden Schriftsatz vom 14.04.2014 unzweifelhaft hervorgeht, dass er bei der Berechnung der zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 11.748,90 sehr wohl für den gesamten Zeitraum die Haushaltsersparnis von täglich 5, 23 € in Abzug gebracht hat. Ein Widerspruch zur Rechtsansicht der belangten Behörde besteht somit nicht. Aus diesem Grunde erübrigt es sich für das erkennende Gericht weiter auf diese Frage einzugehen.

Zur Frage der Höhe des die außergewöhnliche Belastung mindernd zu berücksichtigen Pflegegeldes ist Folgendes auszuführen:

Die belangte Behörde vertritt in der Beschwerdevorentscheidung - so die Argumentation - unter Berufung auf die Rz 899 der Lohnsteuerrichtlinien die Rechtsauffassung, dass alle Kosten im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege- wörtlich: **"um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (Pflegegeld) zu kürzen sind"**.

Zum Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien ist vom Bundesfinanzgericht Folgendes fest zu halten:

Den Lohnsteuerrichtlinien selbst ist der untenstehende Absatz vorangestellt:

*"Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Lohnsteuerrichtlinien sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und somit als **Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis** und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf den Lohnsteuerrichtlinien 1999."*

Wie in diesem Absatz richtig ausgeführt ist, entfalten Richtlinien eine Bindungswirkung für Verwaltungsbehörden.

Nicht jedoch für das Bundesfinanzgericht, das als Gericht nur an die geltenden Gesetze, nicht aber an einen Auslegungsbehelf für die Finanzämter gebunden ist.

Wenn es nun in Rz 899 der LStR zur Pflege- und Hilfsbedürftigkeit heißt:

"....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).", so deckt sich diese Aussage auch mit der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes, zumal entsprechend § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 das Pflegegeld, so ist es in § 21 Bundespflegegeldgesetz normiert, von der Einkommensteuer befreit ist.

Würde erhaltenes Pflegegeld bei der Berechnung der Höhe der aufgrund von Behinderung zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastung nicht in Abzug gebracht werden,

so wären die zugeflossenen öffentlichen Mittel neben der Steuerfreiheit zusätzlich einkommensmindernd wirksam, was mit den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes in Widerspruch stünde.

Ebenso widerspricht es den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes, Teile des Pflegegeldes, die nachweislich- so ergaben es die Erhebungen - nicht zur Auszahlung gelangten, bei der zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastung diese mindernd anzusetzen.

Entsprechend den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes ist der Beschwerde der Bf Folge zu leisten und eine außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 11.748,90 € zum Ansatz zu bringen.

Aus den obenstehend ausgeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 der Verwaltungsgerichtshof bereits in Erkenntnissen (VwGH 24.3.1972, 0867/70, betr. Hilflosenzuschuss; VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, betr. Blindenzulage;) zu öffentlichen Zuschüssen entschieden hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb gegenständlich eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 17. Juli 2017