



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Kommerzialrat Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufung des X, vertreten durch Y, vom 21. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 14. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 und 2009 nach der am 24. Juli 2013 im Finanzamt Z durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Herr XY, der im Jahr 1913 geborene Großvater des Berufungswerbers (Bw.) bezog in den Streitjahren 2008 und 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist. Ab Juli 2008 erhielt Herr XY zusätzlich Pflegegeld der Stufe 2.

XY ist im Jahr 2011 verstorben und dem Mag. AB (Enkel des Verstorbenen) und seiner Schwester Frau B (Enkelin des Verstorbenen) wurde nach Abgabe von unbedingten Erbserklärungen der Nachlass je zur Hälfte am 30. Mai 2011 eingeantwortet.

In seiner Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2008 beantragte Herr XY die Berücksichtigung eines Betrages von € 8.921,95 als außergewöhnliche Belastung für Pflegekosten, da er ab Juni 2008 zwei 24 Stunden Pflegekräfte in Anspruch genommen hat.

Mag. AB teilte mit, dass die Pflegekosten im Jahr 2008 zur Gänze in Höhe von € 8.921,95 und im Jahr 2009 in Höhe von € 6.776,68 aus den Ersparnissen des Herrn XY bezahlt worden seien.

Die restlichen im Jahr 2009 angefallenen Pflegekosten in Höhe von € 6.371,72 seien von Mag. AB bezahlt worden.

Kosten	2008	2009
24 Stdnen Betreuung	10.515,00	16.560,00
Zuzahlung Sozvers. d.gew. Wirtschaft	47,35	
Pflegegeld	-1.640,40	-3.411,60
Bezahlt von XY.	8.921,95	6.776,68
Bezahlt von Mag. AB.		6.371,72

In der Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2009 beantragte Herr XY den Betrag von € 6.776,68 an Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Vorgelegt wurde ein Bescheid über die Anerkennung des Pflegegeldanspruches der Stufe 2 in Höhe von € 273,40 ab Juli 2008, sowie eine Aufstellung über die Höhe der Pflegekosten für die Jahre 2008 und 2009.

Am 14. Oktober 2011 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide betreffend Herrn XY, welche bereits Mag. AB als Erben zugestellt wurden.

In diesen Bescheiden betreffend die Jahre 2008 und 2009 wurden die beantragten Pflegekosten nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass laut Angaben die Pflegekosten für die 24 Stunden Betreuung aus den Ersparnissen des XY und teilweise von Mag. AB bezahlt worden seien und das Einkommen des XY nicht belastet gewesen sei.

Mag. AB als Erbe des XY erhaben Berufung und führte in Abänderung des bisherigen Vorbringens aus, dass die Pflegekosten inklusive Sozialversicherungsbeiträgen in den Jahren 2008 und 2009 in folgender Höhe angefallen seien:

Kosten	2008	2009
24 Std Betreuung	11.082,44	19.522,19
Zuzahlung	47,35	
Abzüglich Pflegegeld	-1.640,40	-3.411,60
Von XY bezahlt	9.489,39	6.776,68
Von Mag. AB bezahlt		9.333,91

Die Berufung führt aus, dass nach geltender Rechtslage und Verwaltungspraxis die Kosten im Zusammenhang mit der 24 Stunden Betreuung abzugsfähig seien. Laut *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke MSA EStG*, § 34 Anm 6 sei bei aus Eigenmitteln getragenen außergewöhnlichen Belastungen die Herkunft derselben unmaßgeblich (laufendes Einkommen, Ersparnisse, Veräußerung von Vermögenswerten), da in diesen Fällen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen beeinträchtigt sei.

Ebenso lehnen *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch § 34 Tz 9 und Doralt, EStG Kommentar, § 34 Tz 26 diese Unterscheidung zwischen Einkommen und Vermögen ab.

Auch der BFH habe diese Unterscheidung aufgegeben, die steuerliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen werde durch Einkommen und Vermögen begründet.

Die Berufung wurde am 3. Mai 2012 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der Bw. hat beim Verwaltungsgerichtshof am 17. Mai 2013 Säumnisbeschwerde eingebracht.

In der am 24. Juli 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass die Finanzierung der Pflege des Großvaters deswegen über das Sparbuch erfolgt sei, weil dieser selbst noch seine Kontoauszüge überprüft habe. Der Großvater habe erst nach langen Überlegungen der Pflege zugestimmt. Mit den Eingängen auf dem Bankkonto sei der Lebensunterhalt finanziert worden. Der Großvater sei in den Streitjahren noch in der Lage gewesen selbst den ihm gehörenden PKW zu fahren und sei selbst einkaufen gefahren.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Lohnsteuerrichtlinien und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine außergewöhnliche Belastung voraussetze, dass das Einkommen belastet werde, was bei der vorliegenden Finanzierung durch ein Sparbuch nicht der Fall sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob und wenn ja in welcher Höhe in den Jahren 2008 und 2009 die von XY vertreten durch den Erben Mag. AB geltend gemachten Aufwendungen für Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen berücksichtigt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der im Jahr 1913 geborene XY bezog in den Jahren 2008 und 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist und ab Juli 2008 Pflegegeld der Stufe 2.

XY wohnte unentgeltlich in einem seinen beiden Enkeln gehörenden Haus.

Ab Juni 2008 wurde XY im Rahmen der 24 Stunden Pflege von zwei Pflegekräften betreut. Für diese Pflege fielen nachgewiesenermaßen folgende Kosten an:

	2008	2009
Pflegekräfte	11.082,44	19.522,19
Zuzahlung Sozialvers.	47,35	
Pflegegeld	-1.640,40	-3.411,60
Bezahlt XY.	9.489,39	6.776,68

Die von XY bestrittenen Kosten wurden aus seinem vorhandenen Sparguthaben in folgender Höhe entnommen: € 9.489,39 im Jahr 2008 und € 6.776,68 im Jahr 2009.

In den Jahren 2008 und 2009 wurden die Kosten des Lebensunterhalts von XY aus den Eingängen am Bankkonto finanziert.

Als Nachweise der Bezahlung werden die Bestätigungen der Pflegekräfte, sowie die Angaben des Enkels Mag. AB in der mündlichen Verhandlung angesehen.

Im Jahr 2011 verstarb XY und nach Abgabe von unbedingten Erbserklärungen wurde der Nachlass seinem Enkel Mag. AB und seiner Enkelin Frau B. eingeantwortet.

In rechtlicher Hinsicht wird erwogen:

Nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die außergewöhnliche Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllen.

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen.

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Gemäß [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist, als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und 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).

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 5 EStG 1988](#) übersteigt.

Aufwendungen, welche durch die Pflegebedürftigkeit eines Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichem Grund zwangsläufig.

Wenn an Stelle einer Heimunterbringung eine kostenpflichtige häusliche Pflege organisiert wurde, stellen die Kosten hierfür beim Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. etwa UFS 12.2.2013, RV/0004-W/13).

Verfügt der Steuerpflichtige selbst über eigene Einkünfte, wird der Teil, der seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht, ihm als außergewöhnliche Belastung im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung anerkannt.

Die Besonderheit des vorliegenden Falles ist, dass im Verfahren erklärt wurde, die Aufwendungen für die Pflege seien aus Abhebungen von einem Sparbuch des Bw getragen worden, während der laufende Lebensunterhalt durch Abhebungen vom Pensionskonto des Bw finanziert worden sei.

Das Finanzamt sieht keine Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) gegeben, da zwar Geldausgaben des Steuerpflichtigen vorliegen, von diesen aber nur sein Vermögen (Sparguthaben), und nicht sein laufendes Einkommen betroffen sei und verweist auf LStR 2002 Rz 821.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine „Belastung“ iSd § 34 EStG zwar grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraussetzt und der Eintritt eines Vermögensschadens allein noch keine außergewöhnliche Belastung darstellt, im gegenständlichen Fall aber kein Vermögensschaden vorliegt, sondern die Ausgaben für die 24-Stunden-Pflege (soweit diese nicht später vom Enkel übernommen werden musste) vom Bw selbst (bzw. in dessen Vertretung vom Enkel aus den finanziellen Mitteln des Bw) gezahlt wurden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob angesichts des [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) („gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse ...“) tatsächlich Aufwendungen, die „nur die Vermögensphäre belasten“, im Rahmen des [§ 34 EStG 1988](#) nicht berücksichtigt werden können (so *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 Abs 1 Rz 8 mit Hinweisen auf die Judikatur des VwGH), da die Aufwendungen für die 24-Stunden-Pflege sehr wohl die Einkommensphäre des Bw belastet haben: Der Bw musste aus seinen laufenden Pensionseinkünften seinen Lebensunterhalt finanzieren und konnte diese Einkünfte nur sehr eingeschränkt anderweitig, etwa für größere Anschaffungen oder zur Bildung von Rücklagen (etwa für Reparaturen oder sein Begräbnis) verwenden; auf das Sparbuch konnte er wegen der Pflege für den Lebensunterhalt im Ergebnis nicht zugreifen.

Der Bw hat die 24-Stunden-Pflege auch nicht durch Hingabe eines Vermögensgegenstandes (eines Sparbuches) beglichen, sondern durch Abhebungen vom Sparbuch die Pflegerinnen bezahlt.

Es kann keinen Unterschied machen, ob die Pflege durch Abhebungen vom Pensionsgirokonto, durch Abhebungen von einem auf dem Einkommen dotierten eigenen Sparbuch oder durch Entnahme von Geld aus dem Einkommen stammenden, zu Hause aufbewahrten Bargelds finanziert wird. In all diesen Fällen ist der Steuerpflichtige gegenüber anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse iSd [§ 34 EStG 1988](#) belastet.

Ob die Eigenmittel zur Bestreitung einer außergewöhnlichen Belastung unmittelbar aus dem laufenden Einkommen, aus angesammelten Ersparnissen oder der Veräußerung von Vermögenswerten herrühren, ist daher nach der nahezu einheitlichen Lehre unmaßgeblich (vgl. *Werner/Schuch*, Kommentar zur Lohnsteuer [EStG 1988], Abschn 8 Tz 34; gegen „überspitzte Betrachtungen“ auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 9 mwN; *Jakom/Baldauf*, EStG [2013], § 34 Tz 28; *Doralt*, EStG, § 34 Tz 26: „Geld hat kein Mascherl“; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 15. EL § 34 Anm. 6).

Auch der Bundesfinanzhof verweist in seinem Urteil BFH 6.5.1994, III R 27/92 darauf, dass eine Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung im Rahmen des § 33

EStG (entspricht § 34 EStG in Österreich) sich mit dem Wortlaut und Zweck der Regelung nicht vereinbaren lässt.

Der Einwand, wonach eine Beziehung zum laufenden Einkommen vorauszusetzen ist, ist entgegen zu halten, dass Sachleistungen, die auch steuerlich anzuerkennende Aufwendungen darstellen können, auch aus dem Vermögen getragen werden können. Es ist dem System des Einkommensteuerrechts fremd bei Aufwendungen (z.B. Betriebsausgaben, Werbungskosten) zu unterscheiden, ob sie aus dem Einkommen oder Vermögen getragen werden. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird durch das Einkommen und Vermögen des Steuerpflichtigen begründet.

Auch im Zusammenhang mit der Umschreibung der Außergewöhnlichkeit wird die Bedeutung der Vermögensverhältnisse neben den Einkommensverhältnissen im [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) hervorgehoben.

Der Ausschluss der Vermögensbelastung führt zu einer Benachteiligung sozial schwächerer Steuerpflichtiger, die Ausgaben, die andere Steuerpflichtige noch aus dem Einkommen finanzieren, bereits aus dem Vermögen bestreiten.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wiederholt die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung abgelehnt hat, wenn die Zahlung nicht aus dem laufenden Einkommen erfolgt ist (VwGH 22.3.2010, [2010/15/0005](#); VwGH 21.10.19999, 98/15/0201; VwGH 15.3.88, [87/14/0071](#)).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann jedenfalls dann von einer außergewöhnlichen Belastung gesprochen werden, wenn - wie im vorliegenden Fall - die aus dem Sparbuch bestrittenen Ausgaben im laufenden Einkommen des gepflegten Steuerpflichtigen XY der Höhe nach Deckung finden. Es bleibt dem Steuerpflichtigen unbenommen die Lebenshaltungskosten aus dem laufenden Einkommen (Bankkonto) zu decken und die Pflegekosten aus dem Sparbuch (Vermögen) oder umgekehrt. Bei Bargeld ist nicht feststellbar, welcher Euro die Ausgabe deckt. Die konkrete Vorgangsweise im vorliegenden Fall wurde vom Enkel des XY in der mündlichen Berufungsverhandlung nachvollziehbar begründet.

Aus den oben angeführten Gründen werden die von XY vertreten durch seinen Erben Mag. AB beantragten außergewöhnlichen Belastungen durch Pflegekosten in den Jahren 2008 und 2009 gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) berücksichtigt.

Von der Berücksichtigung eines Selbstbehaltes gem. [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) ist abzusehen, da bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen ist.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 war Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 14. August 2013