

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des FA Bregenz vom 01.03.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuer 2011 wird festgesetzt mit 2.176,-- €.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, geb. 1925 und nachfolgend Bf abgekürzt, wohnt zu Hause. Sie ist Pensionistin und Bezieherin von Pflegegeld (Pflegestufe 1). In der Steuererklärung für 2011 machte sie als außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung den Betrag von 7.917 € steuermindernd geltend. Einer Beilage zur **Steuererklärung** ist zu entnehmen, dass in diesem Betrag die um die Haushaltsersparnis (327,86 €) gekürzten Kosten für "Essen auf Rädern" in Höhe von 1.112,30 € enthalten sind.

Das Finanzamt wich bei der **Veranlagung** von der Erklärung insoweit ab, als es den geltend gemachten Betrag (7.917) um die vollen Kosten für "Essen auf Rädern" (1.112,30) kürzte. Begründend führt es aus, Kosten für das Mittagessen stellten keine außergewöhnliche Belastung dar, sondern zählten zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung.

Die Bf erhob **Berufung**, die sie wie folgt begründete: Obwohl die Haushaltsersparnis abgezogen worden sei, seien die Kosten des vom Sozialzentrum organisierten und zugestellten Mittagessens abgezogen worden. Sie selbst sei nicht in der Lage einzukaufen und zu kochen. Nach einem Krankenhausaufenthalt habe man sie überzeugt, dass das Essen täglich zugestellt werden müsse. Ansonsten hätten Ernährungsdefizite gedroht.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung**, die es wie folgt begründete: Da "Essen auf Rädern" von jeder Person, egal ob behindert oder nicht, bestellt werden könne und da jede Person essen müsse, handle es sich bei Aufwendungen solcher Art um nichtabzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung.

Die Bf wandte sich gegen den Standpunkt der Abgabenbehörde mit **Vorlageantrag**, den sie sinngemäß wie folgt begründete: Selbst wenn der Standpunkt des Finanzamtes zuträfe, wäre der angefochtene Bescheid nicht richtig, weil die geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze nicht anerkannt bzw ausgeschieden worden seien, obwohl sie in der Erklärung um die Haushaltsersparnis gekürzt worden seien. Der angefochtene Bescheid sei aber auch dem Grunde nach verfehlt. Denn das Finanzamt übersehe, dass sie die Dienstleistung der Mittagsverpflegung in Anspruch nehme, weil sie dazu angehalten worden sei und weil ansonsten noch höhere Kosten für eine ständige Hausbetreuung oder für den Aufenthalt in einem Heim angefallen wären.

Über Befragen gab der Vertreter der Bf fernmündlich bekannt, was das BFG in seiner an die beiden Parteien gerichteten **E-Mail vom 17.12.2014** wie folgt festgehalten hat:

"Die Inanspruchnahme des Dienstes „Essen auf Rädern“ erfolgte, weil Fr. B von Sozialarbeitern bei Krankenhausaufenthalten dazu angehalten worden ist, weil sie ansonsten ganztätig in einer Pflegeeinrichtung untergebracht hätte werden müssen, letztlich also, weil sie pflegebedürftig ist, was durch den Bezug des Pflegegeldes nachgewiesen ist.

Berücksichtigt man die Haushaltsersparnis erklärungskgemäß, werden praktisch nur die „behinderungsbedingt“ notwendigen Dienstleistungen steuerlich berücksichtigt."

Mit **E-Mail vom 17.12.2014** nahm das Finanzamt wie folgt zur zuvor zitierten E-Mail Stellung:

"Mir war/ist bewusst, dass die Bf. Jahrgang 1925 ist und das gesamte Jahr 2011 Pflegegeld der Pflegestufe 1 bezog (EUR 1.770.- p.a.; monatlicher Betreuungsaufwand über 60 Stunden). Und in unserem Alter haben wir wohl alle Erfahrungen mit Mohi, Slowakinnen, Altersheimkosten udgl (bei mir als "Kronprinz" des "Alten Königs" sogar in der "Welt-"Literatur in mehr als 20 Sprachen nachlesbar beschrieben).

Ich wollte als Amtspartei nur darauf hinweisen, dass (bestätigt durch Aussagen des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer aus den Jahren 2010 und 2011, somit nach Ergehen der Wiener UFS-Entscheidung) Essen auf Rädern nicht als agB gewährt wird und dass bei den außergewöhnlichen Belastungen grundsätzlich auf die tatsächlichen Mehraufwendungen bzw. Kosten abgestellt wird bzw. abzustellen ist. Dies geht - würde ich meinen - sehr gut aus der VO zu §§ 34 und 35 über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 1996/303 idF BGBl I 2010/430) hervor, in welcher laufend von "Aufwendungen, Mehraufwendungen, tatsächlichen Kosten" gesprochen wird.

Mit den beim Mailschreiben schnell kalkulierten Kosten für Essen auf Rädern (EUR 1.112 : 280 Tage) lag ich falsch, wie beiliegende Zusammenstellung zeigt: Es fallen ca. 6 - 9 Euro pro Essen auf Rädern an.

Normalerweise sind Kostenreduktionen bei geringem Einkommen ebenso möglich wie eine Zustellung des Essens in der von WT beschriebenen (unluxuriösen) Form. Da die Essenszubereitung meistens in den lokalen Sozialdienste-Zentren/Altersheimküchen erfolgt und die Zustellung durch die Sozialdienste/Mohi udgl. geschieht, tragen die Gemeinden meistens sehr wohl einen Teil der Kosten (Personal-/Fuhrparkkosten oder den Abgang; so etwa in Feldkirch EUR 60.000 p.a.

Wie WT schreibt, kann die pauschalierte Haushaltsersparnis mE. für einen Kostenvergleich eigentlich nicht herangezogen werden, da EUR 6,54 pro Tag ebenso unrealistisch sind wie drei Zehntel (EUR 1,96.-) Haushaltsersparnis für das – in unserem Fall üblicherweise „dreigängigen“ Mittagessen.

Dass die Finanzverwaltung bei den Pflegeheimkosten den Monatsbetrag von EUR 196,20 in Abzug bringt, geschieht aus Vereinfachungsgründen. Tatsächliche Kosten würden österreichweit gravierend differieren und sind auch bei den Heimkosten nicht gekoppelt mit dem tatsächlichen "Appetit".

Anmerkung: Der gestern veröffentlichte Bericht der Steuerreformkommission 2014 geht sogar soweit, dass im Bereich Seite 58 ff wegen der teilweise vorhandenen Doppelgleisigkeiten vorgeschlagen wird, auf die pauschalen Behindertenfreibeträge zu verzichten und nur auf die tatsächlichen Kosten abzustellen (oder umgekehrt) bzw. neben Freibeträgen keine Kosten für Heil- und Hilfsmittel mehr zuzulassen. Bei den Freibeträgen für Krankendiätverpflegung wird eine Streichung angedacht, da in der Regel keine Mehraufwendungen vorliegen."

Mit E-Mail vom 18.12.2014 replizierte der Vertreter der Bf wie folgt auf die Stellungnahme des Finanzamtes:

"Im Rahmen des Gespräches mit der Sozialabteilung des Pflegeheims (Nachsorgestation) in Dornbirn wurde mir erklärt, dass Fr B unbedingt regelmäßig zur Nahrungsaufnahme angehalten werden sollte. In der Folge wurden dann die Essenslieferungen im Jahre 2011 von 2-tägig auf täglich umgestellt. Auf Anraten des Pflegeheims Dornbirn wurden dann auch eine Höherreihung in der Pflegestufe veranlasst. Diese Höherreihung wurde im Anschluss an den Nachsorgeaufenthalt im Sozialzentrum Bezau auf Grund von Untersuchungen des dortigen Gemeindearztes durchgeführt.

Leider geht aus der Krankenakte des Pflegeheims Dornbirn nur hervor, dass die Pflegeleistungen zu intensivieren sind. Ansonsten wäre die Unterbringungen in einer 24 Stundenbetreuung zuhause oder in einer Pflegeeinrichtung ratsam. Diese Informationen werden im Regelfall von den Pflegeeinrichtungen telefonisch an die Mobilen Hilfsdienste weitergeleitet. Über den Mobilen Hilfsdienst Vorderwald wurden daher die Leistungen inklusive der Essenszulieferung auf täglich umgestellt.

Pflegebedürftig ist Frau B ohne Zweifel. Sonst würde Fr B auch kein Pflegegeld bekommen.

Zu entscheiden ist ob die Mehrkosten durch die Inanspruchnahme der externen Essenslieferungen (Essenszubereitungen) als Verpflegungsaufwand im Sinne des § 20 EStG zu sehen sind, oder ob der korrigierte Aufwand aus der Haushaltsersparnis diesen Posten abdeckt. Die Haushaltsersparnis hat der Gesetzgeber als Kostenregulativ zu den Kosten der Lebensführung „erfunden“. Das hat auch seine Richtigkeit und ist auch rechtens. Das heißt aber auch, dass diese Haushaltsersparnis den Kosten der Lebensführung entspricht, und der darüber hinausgehende Teil entweder – wenn ich selbst aus freien Stücken entscheiden kann – meinem Hang zum Luxusleben entspricht (Motto: das leiste ich mir eben) oder zwangsläufig zur Bestreitung des Überlebens dient.

Möglicherweise ist die Haushaltsersparnis ein Wert der nicht mehr tauglich ist, weil diese Sätze (wie die meisten Fixpositionen im Steuerrecht – auch Pflegegeldleistungen) nur sporadisch und im Regelfall vor Wahlen angepasst werden. Ich könnte mir hier auch vorstellen, dass von der bisherigen Haushaltsersparnis abgegangen wird, und die Haushaltsersparnis beispielsweise in Höhe von 50 % angesetzt wird. Das würde einem Rohaufschlag auf den Wareneinsatz von 100 % entsprechen, was wiederum in etwa der Kalkulation für Mittagsmenüs im Gastgewerbe nahekommt. Nach Rücksprache mit der Leiterin des MOHI Vorderwald, Fr L werden die Kosten für die Essenslieferung immer in der gesamten Höhe an die Betroffenen direkt verrechnet. Das ist auch bei Frau B der Fall. Die Kosten für den Mittagstisch werden direkt an den jeweiligen Lieferanten bezahlt – ohne dass diese Kosten durch die öffentliche Hand gestützt würden. Die Behauptung, dass hier bereits ein durch die öffentliche Hand gestützter und geförderter Preis vorliegt stimmt nicht. Der Mehraufwand ist bestimmt im Schätzungswege aus den Gastrokalkulationen abzuleiten.

Von der öffentlichen Hand bekommen diese Lieferanten keine zusätzliche Abgeltung, weil von den Betroffenen der volle Einheitspreis - idR von den Krankenpflegevereinen mit den Wirten ausgehandelt - bezahlt wird. In Fällen, in denen die Kosten für den Mittagstisch auf Grund der Einkommenssituation nicht bezahlt werden können, sind die Sozialeinrichtungen der öffentlichen Hand für die Kostenübernahme vom Gesetz her bestimmt.

Hier werden aber auch die Betriebskosten des Wohnens und die Mieten übernommen. Diese Kostenersätze werden aber nicht auf Grund eines gesundheitlichen Gebrechens oder einer Behinderung geleistet, sondern auf Grund der armutsbedingten finanziellen Situation des Menschen.

Es ist mM zu unterscheiden, ob ein Mensch die Möglichkeit hat zu entscheiden, ob er in einem Gasthaus seine Speisen zu sich nehmen will, ob er mit der Familie in einem Gasthaus feiert, oder ob ein Mensch auf Grund seines Gesundheitszustandes/ Behinderung nicht in der Lage ist, sein Bedürfnis nach Nahrungsaufnahme selbst zu stillen. Dieser Mensch ist darauf angewiesen sein Bedürfnis nach Nahrung durch

fremde Dienste zu stillen. Für diese Menschen ist es auch nicht möglich den Weg der gemütlichen Atmosphäre eines Gasthauses zu gehen. Die Atmosphäre der Nahrungseinnahme entspricht im Falle der Belieferung durch einen mobilen Hilfsdienst nicht dem Ambiente eines Gasthauses, weil einerseits das Essen in der funktionalen unästhetischen Warmhaltebox, und andererseits die Mittagsverpflegung ebenfalls in funktionsgerechtem Geschirr geliefert wird (Menüteller – Unterteilung Fleisch/ Beilage Sauce - mit verschließbarem Deckel – ALU Geschirr). Man darf diese Art der Nahrungsaufnahme auch nicht mit einem Pizzaservice oder Catering vergleichen. Der Kunde hat hier die Möglichkeit der Wahl welcher Service gewählt wird oder welcher gemieden wird. Das ist im Falle des Essens auf Rädern nicht möglich – und auch nicht notwendig.

Frau B ist im 89. Lebensjahr und war in Ihrem Leben – sie war Hauptschullehrerin – immer gewohnt eigenständig und immer eigeninitiativ zu agieren. Das schlimmste was ihr aber passiert ist, so meinte sie, sind die Leiden des Alters und das Wissen, täglich auf fremde Menschen angewiesen zu sein und ihre Dienste in Anspruch nehmen zu müssen."

Das Bundesfinanzgericht hat zur Sache erwogen:

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden:

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Sachverhaltsbezogen steht im Beschwerdefall fest: Die Bf hat den Dienst "Essen auf Rädern" allein bedingt durch ihre Behinderung und auf dringende fachliche Empfehlung hin in Anspruch genommen.

Diese Feststellung gründet vor allem auf dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf bzw ihres Vertreters und dem Umstand, dass die Bf Pflegegeld bezogen hat (was einen behinderungsbedingten Pflegebedarf voraussetzt). Sie wird abgerundet durch das Alter der Bf (Jahrgang 1925), die geltend gemachten und auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen sonstigen Aufwendungen (Behandlungsbeiträge, Rufhilfe, Mobiler Hilfsdienst, Betreuungsaufwendungen, Medikamente) und die Lebenserfahrungen.

Damit aber hat sich die Beschwerde dem Grunde nach für berechtigt erwiesen (vgl. auch UFS vom 27.2.2009, RV/0296-W/09; Jakom/Baldauf EStG 2014, § 34, Anm 90 Stichwort „Essen auf Rädern“; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78, Stichwort "Essenszustellung").

Dem Finanzamt ist aber beizupflichten, dass nur die behinderungsbedingten **Mehraufwendungen**, nicht aber die (üblichen) Kosten der privaten Lebenshaltung abzugsfähig sind. Diesem Umstand trägt auch die letztangeführte Quelle mit dem dort verwendeten Stichwort "**Essenszustellung**" sehr deutlich Rechnung. Der Höhe nach dürfen also nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Bf

behinderungsbedingt dadurch erwachsen sind, dass ihr Essen außer Haus und von bezahlten Kräften zubereitet und in weiterer Folge warm zugestellt worden ist.

Das BFG stimmt dem Finanzamt zu, dass ein Vorteilsausgleich, bei dem lediglich die auf Basis der Sachbezugsverordnung ermittelte Haushaltersparnis ausgeschieden wird, tendenziell unzureichend ist. Das wird auch von der Bf eingeräumt. Sie kann sich im Hinblick darauf, dass die endsprechenden Pauschalsätze zu Unrecht oft längere Zeit nicht valorisiert werden, vorstellen, die Haushaltersparnis mit 50 % der Kosten zu berücksichtigen. Dies würde einem Rohaufschlag auf den Wareneinsatz von 100 % entsprechen, was wiederum in etwa der Kalkulation für Mittagsmenüs im Gastgewerbe nahekommt. Das BFG schließt sich diesen Überlegungen an (vgl. auch UFS 20.5.2010, RV/3744-W/09). Dies bedeutet im Ergebnis, dass je gelieferte Mahlzeit 3,3 € auf das Essen im engeren Sinn und 3,3 € auf behinderungsbedingt in Anspruch genommene Dienstleistungen entfallen, was in dem Zusatz "auf Rädern" zum Ausdruck kommt. Setzt man diesen Betrag (3,30 €) in Relation zur (nach Überzeugung des Gerichts an sich zu niedrigen) Haushaltersparnis von 5,23 €, die nach Judikatur des UFS (UFS 16.4.2007, RV/0331-L/07) und den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 902) bei Pflegeheimunterbringung für volle Verpflegung anzusetzen ist, so erweist sich der Ansatz auch aus diesem Blickwinkel noch als angemessen und innerhalb einer realistischen Schätzungsbandbreite gelegen. Denn die Kosten eines idR dreigängigen Mittagsmenüs können durchaus 62 % der Kosten für die Tagesverpflegung ausmachen, zumal die Berücksichtigung eines zweiten Frühstücks und einer Nachmittagsjause nicht notwendig, weil realitätsfern ist (SWK 31/2011, T 186).

Rein rechnerisch bedeutet dies für die Besteuerungsgrundlagen: Die von der Bf berücksichtigte Haushaltersparnis von 327,86 € ist zu stornieren bzw dem Betrag von 6.804,70 € hinzuzurechnen. Dieser Betrag erhöht sich sodann noch um 556,15 €, das sind die um die reinen Verpflegungskosten gekürzten Kosten für "Essen **auf Rädern**" ($6.804,70 + 327,86 + 556,15 = 7.688,71$). Die zu berücksichtigenden tatsächlichen Kosten aus der eigenen Behinderung betragen 7.688,71 €.

Der Beschwerde war teilweise stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision: Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur gegenständlich entschiedenen Frage, ob und inwieweit behinderungsbedingt entstandene Kosten für "Essen auf Rädern" als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, fehlt.

Feldkirch, am 22. Dezember 2014