

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Hintere Zollamtsstr 15/1/30, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 23. September 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 vom 13.5.2019 beantragte die Beschwerdeführerin den Abzug eines Betrages von 16.770,42 Euro als tatsächliche Kosten der Behinderung.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27.8.2019 wurde die Beschwerdeführerin seitens der belangten Behörde aufgefordert, eine Aufstellung zur Nachvollziehbarkeit der beantragten Summen vorzulegen sowie Kostenersätze, Zuschüsse bzw. Pflegegeld anzuführen und abzuziehen, weiters bei stationären Aufenthalten eine Haushaltersparnis abzuziehen (€ 5,23 pro Tag bzw. € 156,96 monatlich).

Es solle auch der Zusammenhang mit der Art der Behinderung hervorgehen, somit sollten also Leiden laut Feststellung des Bundessozialamtes bzw. pflegebedingter Aufwand bei Pflegegeldbezug mitgeteilt werden.

Andere Krankheitskosten wären zu trennen bzw gesondert anzuführen und die Belege entsprechend der Aufstellung zu ordnen. Pflegeheime würden eine Jahresbestätigung für das Finanzamt ausstellen.

Mit Schreiben vom 10.9.2019 übermittelte die Beschwerdeführerin:

Eine Kostenaufstellung („Außergewöhnliche Belastungen 2018“), in der folgende Posten aufschienen:

„Pflegeheimkosten ***A*** ***B*** lt. Beilage	15.963,35 Euro
abzgl Haushaltsersparnis nur Frühstück“	235,44 Euro
Summe	15.727,91 Euro
Apothekerkosten - ***B*** Apotheke	916,51 Euro
Kosten für Heilbehelfe – Batterien für Hörgerät	126,00 Euro
Gesamtsumme	16.770,42 Euro

Zwei Erlagscheine der Neuroth AG über eine Versicherungsprämie von je 63,00 Euro für je ein Hörgerät

Eine Bestätigung des ***A*** ***B*** über Appartementkosten und Frühstückspension im Jahr 2018 über einen Gesamtbetrag von 15.963,35 Euro

Ein Kundenverkaufsnachweis der ***B*** Apotheke für das Jahr 2018

Mit Bescheid vom 23.9.2019 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2018 fest, wobei sie 1.042,51 Euro als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt – nicht aber die geltend gemachten Appartementkosten – berücksichtigte.

Damit ergab sich für die Beschwerdeführerin keine steuerliche Auswirkung, da die anerkannten Ausgaben unter dem Selbstbehalt lagen.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Es liegt weder die Feststellung eines Behinderungsgrades, noch Pflegegeldbezug vor.

Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sind keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Die Unterbringung führt nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.87, 86/13/984).

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.574,23 Euro.“

Mit Schreiben datiert vom 13.8.2018, eingelangt bei der belangten Behörde am 25.10.2019, bekämpfte die Beschwerdeführerin den Bescheid vom 23.9.2019:

„Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2018 wurden von den beantragten Krankheitskosten ein Selbstbehalt in Abzug gebracht und die als außergewöhnliche Belastung beantragten Heimunterbringungskosten gänzlich unberücksichtigt gelassen mit der Begründung, dass das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehle.

Rubr. Mandantin ist körperlich behindert und leidet an einer Vielzahl von gesundheitlichen Beeinträchtigungen, weswegen die Klientin den Entschluß gefaßt hat, in ein Pflegeheim zu gehen.

Der Bescheid des Sozialministerium Service über den festgestellten Grad der Behinderung ist knapp nach der Einkommensteuerveranlagung 2018 am 8. Oktober 2019 ausgefertigt worden. Darin wird die beidseitige Hypakusis mit Hörgeräteversorgung seit 4 Jahren (vgl. Hörgeräteversicherung; Beleg liegt vor) als Hauptbehinderungsgrund neben mehrfacher weiterer Beeinträchtigungen bescheinigt (vgl. beiliegendes Sachverständigengutachten.)

Bei Krankheitsgründen bzw Behinderung kommt weder ein Selbstbehalt zur Anwendung noch sind die Pflegeheimkosten altersbedingt. Da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, ist der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Ich ersuche um Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 vom 23. September 2019 und um neuerliche Veranlagung der Einkommensteuer 2018 unter Berücksichtigung der gesamten beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt.“

Mit der Beschwerde wurde ein Sachverständigengutachten (mit Untersuchung) nach der Einschätzungsverordnung (BGBl. II Nr. 261/2010) vom 8.10.2019 vorgelegt, dass der Beschwerdeführerin einen Grad der Behinderung von 30% bescheinigt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27.11.2019 wurde die Beschwerdeführerin seitens der belangten Behörde aufgefordert, eine Bestätigung der Heimleitung für 2018, dass im Kalenderjahr 2018 besondere Pflegemaßnahmen bei der Beschwerdeführerin erfolgten, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 8.1.2020 teilte die Beschwerdeführerin mit:

„Wie aus dem Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice (das der Behörde vorliegt) hervorgeht leidet rubr. Klientin schon seit Jahren unter mehrfacher körperlicher Behinderung, welche auch mit einer Beeinträchtigung von 30% bescheinigt worden ist.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei behinderten Steuerpflichtigen auf den Bezug von Pflegegeld nicht an. Das impliziert, daß Behinderte durch Heilbehelfe oder durch Bezug von Leistungen wie der Unterbringung und Verpflegung in einem Senioren- bzw Pflegeheim den Alltag einigermaßen bewältigen können.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.1.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 25.10.2019 gegen den Bescheid vom 23.09.2019 als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Kosten für Beherbergung und Verpflegung sind nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn auch eine besondere Pflege und Betreuung erfolgt. Dies ist bei Bezug von Pflegegeld als gegeben anzunehmen. Pflegegeld wurde jedoch im Antragsjahr 2018 nicht gewährt. Nur auf Grund einer Feststellung von 30% Erwerbsminderung ab dem Kalenderjahr 2019 kann jedoch nicht geschlossen werden, ob eine besondere Pflege/Betreuung erforderlich war und auch tatsächlich erfolgte.

Der Nachweis, dass besondere Pflegemaßnahmen erfolgten, wurde trotz Ergänzungsersuchen nicht beigebracht (entsprechende Bestätigung der Heimleitung).

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“

Mit Schreiben vom 24.2.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerdeführerin zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

„Rubr. Klientin hat für das Kalenderjahr 2018 die steuerliche Berücksichtigung von Pflegeheimkosten sowie Kosten von Heilmittel- und Heilbeihilfe samt Kosten der Heilbehandlung beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Jänner 2020 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass die Steuerpflichtige im Kalenderjahr 2018 kein Pflegegeld bezogen hat und keine besonderen Pflegemaßnahmen erbracht worden seien.

Aufgrund der vorgelegten Krankenhausberichte hat der, das Sachverständigengutachten zeichnende Arzt, eine ausführliche Anamnese durchgeführt. Aus der Anamnese ist der Leidensweg der Klientin klar ersichtlich.

Rubr. Klientin leidet an einem chronischen Fatigue-Syndrom eine starke körperliche und geistige Erschöpfbarkeit, die zu ihrer Betreuungsbedürftigkeit und zur Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim geführt haben. Das Erschöpfungssyndrom geht mit einer Vielzahl von Beschwerden einher wie Konzentrationsschwäche, Merkstörungen, Kopfschmerzen (Migräne), Verwirrung, Sprachproblem Gedächtnisstörungen, Muskelschmerzen (Polymyalgia Rheumatica) und viele andere.

Hinzu kommt eine Erkrankung des peripheren Nervensystems (PNP/Polyneuropathie).

Außerdem leidet rubr. Klientin unter Bluthochdruck (arterielle Hypertonie) und Herzrhythmusstörungen (WPW-Syndrom).

Rubr. Klientin ist aus Krankheits- und Behinderungsgründen im Senioren- und Pflegeheim untergebracht, weil sie außerstande ist, einen Haushalt zu führen und für sich selber zu sorgen.

Dass der Zustand rubr. Klientin nicht erst seit der Antragstellung ihrer Behinderung besteht, geht aus den Befunden, die im Sachverständigengutacht festgehalten worden sind, zweifelsfrei hervor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung mehrfach darauf hingewiesen, dass eine außergewöhnliche Belastung dann gegeben ist, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Die Unterbringungs- und Verpflegungskosten im Senioren- und Pflegeheim sind krankheits- und behinderungsbedingt angefallen.

Der VwGH betont in seiner Rechtsprechung, daß eine besondere Betreuungsbedürftigkeit vorliegt, wenn der Steuerpflichtige krankheits- oder behinderungsbedingt unfähig ist den Haushalt selbst zu führen. Dieser Sachverhalt ist im vorliegende Fall gegeben.

Rubr. Klientin erfüllt alle Erfordernisse für die vollinhaltliche Anerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen Krankenhausbefunde können bei Bedarf nachgereicht werden.

Da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, ist der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Ich ersuche, dass das Gericht Ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit iS von Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen meiner Mandantin ausübt, dass Sie in Ihrer abschließenden Entscheidung über die Beschwerde dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 23. September 2019 unter steuermindernder Berücksichtigung aller beantragten außergewöhnlichen Belastungen abzuändern, stattgibt.“

Mit Schreiben vom hat die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt:

„Sachverhalt:

Mit 15.5.2019 wurde die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) für das Jahr 2015 [Anmerkung: gemeint ist 2018] samt Beilage für außergewöhnliche Belastungen (L1ab) eingereicht. Als außergewöhnliche Belastung wurden tatsächliche Kosten aus einer Behinderung (KZ 439) iHv 16.770,40 € geltend gemacht.

Seitens der Abgabenbehörde wurde im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens mittels Ergänzung vom 27.8.2019 um Vorlage einer Aufstellung zur Nachvollziehbarkeit der beantragten Summen inklusive Feststellung des Bundessozialamtes bzw. Nachweises des Pflegegeldbezugs ersucht.

*Mit Schreiben vom 10.9.2019 wurden die Kosten der Seniorenresidenz "****A*** ***B****" iHv 15.727,91 € sowie Apothekenkosten iHv 916,51 € und Heilbehelfskosten iHv 126 € aufgeschlüsselt und belegt. Im Rahmen der Veranlagung (Einkommensteuerbescheid 2015 [Anmerkung: gemeint ist 2018] vom 23.9.2019) wurden die Kosten für die Seniorenresidenz nicht berücksichtigt und die restlichen Kosten iHv 1.042,51 € als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt. Begründend wurde angeführt, dass weder eine Feststellung einer Behinderung noch ein Pflegegeldbezug vorläge und daher Betreuungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung in Ansatz gebracht werden könnten. Die restlichen Kosten wären aus gleichem Grund nur als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigungsfähig, wobei diese im Selbstbehalt Deckung fänden.*

Mit Schreiben vom 25.10.2020 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid Bescheidbeschwerde erhoben.

Begründend wurde angeführt, dass die Beschwerdeführerin körperlich behindert sei und an einer Vielzahl von gesundheitlichen Beeinträchtigungen leide, weswegen sie den Entschluss gefasst habe, in ein Pflegeheim zu gehen. Weiters wurde ausgeführt, dass der Bescheid des Sozialministerium Service über den festgestellten Grad der Behinderung (30 %) erst knapp nach der Einkommensteuerveranlagung 2018 am 8.10.2019 ausgefertigt worden wäre.

Seitens der Abgabenbehörde wurde im Rahmen eines weiteren Ermittlungsverfahrens mittels Ergänzung vom 27.11.2019 um Vorlage einer Bestätigung der Heimleitung für 2018 ersucht, aus der hervorgeht, dass im Kalenderjahr 2018 besondere Pflegemaßnahmen bei Frau ***j*** erfolgten.

Mit Schreiben vom 8.1.2020 wurden auf die Feststellung des Behinderungsgrades von 30 % verwiesen und weiters ausgeführt, dass es laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei behinderten Steuerpflichtigen auf den Bezug von Pflegegeld nicht ankomme.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2020 wurde die Bescheidbeschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass Kosten für Beherbergung und Verpflegung nur dann eine außergewöhnliche Belastung begründen, wenn auch eine besondere Pflege und Betreuung erfolge. Dies sei bei Bezug von Pflegegeld als gegeben anzunehmen. Pflegegeld wäre jedoch im Antragsjahr 2018 nicht gewährt worden. Nur auf Grund einer Feststellung von 30 % Erwerbsminderung ab dem Kalenderjahr 2019 könne jedoch nicht geschlossen werden, ob eine besondere Pflege/Betreuung erforderlich gewesen und auch tatsächlich erfolgt wäre.

Mit Schreiben vom 24.2.2020 wurde die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Begründend wird der Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin angeführt.

Beweismittel:

4, 24.02.2020, Vorlageantrag

6, 10.09.2019, Antwortschreiben zum Vorhalt vom 27.08.2019

8, 10.01.2020, Antwortschreiben zum Vorhalt vom 27.11.2019

Stellungnahme:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei folgende

Voraussetzungen erfüllen:

1. sie muss außergewöhnlich sein,
2. sie muss zwangsläufig erwachsen und
3. sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 geltend gemacht werden, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Freibetrag zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und weder er, noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen, in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist, der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente, die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern und in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Der Entscheidung der Abgabenbehörde sind die jeweils vorliegenden Daten zugrunde zu legen (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262). Eine rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist grundsätzlich nicht möglich. Ist die Behinderung aber die Folge eines Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt), gilt der festgestellte Grad der Behinderung auch für steuerliche Zwecke rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses, wenn das Bundesamt die Behinderung rückwirkend festgestellt hat (siehe zB BFG 5.4.2018, RV/7105950/2017; UFS 15.11.2012, RV/0582-I/11). Werden die Daten rückwirkend bescheinigt bzw. nachträglich geändert, kann der Einkommensteuerbescheid gemäß § 295a BAO geändert werden (UFS 27.2.12, RV/0438-I/11) (vgl. Peyerl in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 35, Rz 11).

Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung (dargelegt in Rz 839g LStR 2002 ist bei Zuerkennung von Pflegegeld, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

An Stelle des Freibetrags (nicht daneben, UFS 2.6.2008, RV/1514-W/08) können die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht werden. Darüber hinaus bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.88, 85/14/0150). Werden pflegebedingte Geldleistungen bezogen, können die übersteigenden Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden. Die Aufwendungen müssen mit der die Behinderung begründenden Krankheit allerdings in ursächlichem Zusammenhang stehen (andernfalls Selbstbehalt, VwGH 3.8.04, 99/13/0169) (vgl. Peyerl in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 35, Rz 13).

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).

Im gegenständlichen Fall liegt für das Kalenderjahr 2018 weder die Feststellung des Grades einer Behinderung (§ 35 Abs. 2 EStG 1988) noch der Bezug von Pflegegeld vor.

Aus Sicht der Abgabenbehörde liegt somit eindeutig keine Behinderung im Kalenderjahr 2018 vor. Aus der Feststellung der Behinderung im September 2019 kann kein Rückschluss auf das Jahr 2018 gezogen werden.

Eine Berücksichtigung der Kosten für die Seniorenresidenz als behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 35 Abs. 5 EStG 1988 ist daher nicht möglich.

Weiters hat der VwGH (vgl. 16.12.1987, 86/13/0084) erkannt, dass außergewöhnliche Belastungen gegeben sein können, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen, die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung grundsätzlich jedoch keine außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 darstellen.

*Die Beschwerdeführerin bewohnt eine Wohneinheit in der Seniorenresidenz ***A*** **B***. Laut vorgelegten Abrechnungen werden ausschließlich die Kosten der Wohnung sowie eines Frühstücks verrechnet. Pflege- und/oder Betreuungsleistungen werden nicht in Anspruch genommen.*

Seitens der Beschwerdeführerin wurde auch trotz Aufforderung kein Nachweis über einen Pflege- und/oder Betreuungsbedarf erbracht.

Aus Sicht der Abgabenbehörde liegen daher auch keine außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 vor, die unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Abzug gebracht werden könnten.

Die Abgabenbehörde beantragt somit die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Mit Beschluss vom 4.11.2020 hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin die Möglichkeit eingeräumt, zu den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 30.9.2020 Stellung zu nehmen sowie allfällig vorhandene Krankenhausberichte, die ihren Standpunkt im gegenständlichen Verfahren stützen, vorzulegen.

Diesbezüglich wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass sich die belangte Behörde – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag – hinsichtlich der Nichtanerkennung der beschwerdegegenständlichen Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt nicht darauf gestützt habe, dass die Beschwerdeführerin kein Pflegegeld bezogen hätte, sondern argumentiert habe, dass Kosten für Beherbergung und Verpflegung nur als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären, wenn auch eine besondere Pflege und Betreuung erfolge und dies bei Bezug von Pflegegeld als gegeben anzunehmen sei. Da Pflegegeld jedoch im Antragsjahr 2018 nicht gewährt worden

wäre und auch eine Bescheinigung des SMS für das Jahr 2018 fehle, wären außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt im Beschwerdefall nicht gegeben.

Die Einräumung der Möglichkeit zur Vorlage weiterer Krankenhausberichte war dem Umstand geschuldet, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Vorlageantrag vom 24.2.2020 ausgeführt hatte, dass Krankenhausbefunde „*bei Bedarf*“ nachgereicht werden könnten.

Daneben erging an die Beschwerdeführerin die Aufforderung den im beschwerdegegenständlichen Zeitraum gültigen Beherbergungsvertrag mit dem ***A*** ***B*** und eine Bestätigung des ***A*** ***B*** über die Erbringung besonderer Pflege- und Betreuungsleistungen an die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 vorzulegen. Dazu wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass die von ihr im Verfahren vorgelegten Abrechnungen über „Appartementkosten“ mit „Frühstückspension“, schon auf Grund der verwendeten Bezeichnungen den Anschein einer Unterbringung - wie sie auch im Vermietungsbereich und im Beherbergungsgewerbe üblich sei - begründen würden, was aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes gegen die Erbringung besonderer Pflege- und Betreuungsleistungen sprechen würde

Weiters wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, eine ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit der Unterbringung der Beschwerdeführerin im Jahr 2018 in einem Alten- und Pflegeheim wegen Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit vorzulegen, um zu klären ob bereits ab Beginn bzw im Lauf des Jahres 2018 bei der Beschwerdeführerin nicht mehr die Fähigkeit bestand, den Haushalt selbst zu führen.

Mit Schreiben vom 30.11.2020 nahm die Beschwerdeführerin zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 4.11.2020 Stellung:

Die vom Bundesfinanzgericht angeregte Vorlage des für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum gültigen Beherbergungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und dem ***A*** ***B*** sowie die Vorlage einer Bestätigung des ***A*** ***B***, welche die Erbringung besonderer Pflege- und Betreuungsleistungen an die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 enthalte, sei insofern nicht zielführend, als sowohl der Beherbergungsvertrag als auch die jährliche Kostenbestätigung betreffend der Senioren- und Pflegeheimkosten für alle Senioren einheitlich konzipiert wären.

Aus der Vorlage der Jahresbestätigung über die entrichteten Pflegeheimkosten, worin Appartementkosten mit Frühstückspension abgerechnet wären, vermeine das Bundesfinanzgericht den Anschein einer Unterbringung wie sie auch im Vermietungsbereich und im Beherbergungsbereich üblich sei zu vermuten und schlussfolgere daraus, dass dies gegen die Erbringung von besonderer Pflege- und Betreuungsleistungen spreche.

Die Wohnpark ***A*** ***B*** biete derzeit 339 Appartements und 33 Pflegebetten auf der Bettenstation an. Im überwiegenden Teil der Appartements wohnten Senioren, die Pflegegeld beziehen würden. Die jährlichen Kostenbestätigungen würden unabhängig vom Bezug oder Nichtbezug von Pflegegeld einheitlich ausgestellt, also Appartementkosten und

Frühstückspension. Die Unterschiede beträfen die Abrechnung von Garage, von Kabelfernsehen, ev. Strom-Zusatzkosten. Die Verabreichung von Mittagessen werde über die wienwork integr. Betriebe u. AusbildungsgmbH abgerechnet. Diese Abrechnungsmodalitäten seien auch der belangten Behörde bekannt, zumal diese ja jährlich hunderte derartige Anträge bearbeite.

Der Verwaltung des Senioren- und Pflegeheimes sei von den in den Appartements wohnenden Senioren der Bezug von Pflegegeld nur fallweise bekannt.

Gemäß § 34 EStG 1988 wäre bei einem Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen. Der Beschwerdeführerin sei ein Behindertengrad von 30% bescheinigt worden.

Dem der Behindertenbescheinigung zugrundeliegenden Sachverständigengutachten wäre zu entnehmen, dass die mehrheitlichen Beschwerden schon vor dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum bestanden hätten. Der bescheinigte Behindertengrad von 30%, welcher in Übereinstimmung mit der Pflegestufe 1 sei, belege, dass die Beschwerdeführerin nicht mehr in der Lage wäre, selbst einen Haushalt zu führen.

Hinsichtlich weiterer Befunde habe die Beschwerdeführerin offenbar Originale weitergegeben, sodaß diese nicht mehr in ihrem Bestand wären. Unabhängig davon reichten die im Sachverständigengutachten erfassten Diagnosen als Nachweis für die bestehenden Krankheiten.

Wie schon in der Beschwerde und in der Vorlage an das BFG erwähnt, sei die Beschwerdeführerin aufgrund sämtlicher organischer und neurologischer Erkrankungen im ***A*** ***B*** untergebracht.

Gemäß § 34 EStG 1988 stellten die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung außergewöhnliche Belastungen dar, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen würde.

Bei Krankheit handle es sich um einen Zustand verminderter Leistungsfähigkeit, der auf Funktionsstörungen von einem oder mehreren Organen, der Psyche oder des gesamten Organismus beruhe. Die WHO definiere nicht die Krankheit, sondern den Gegenbegriff der Gesundheit. Dabei handle es sich um einen Zustand des umfassenden körperlichen, geistigen und sozialen Wohlbefindens. Krankheit werde auch als jede Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit definiert.

„Die Beschwerdeführerin leidet an einer sehr schmerzhaften Ischialgie, welche mit Infusionen behandelt wird aber immer wieder unvorhergesehen ausbricht. Hinzu gesellt sich der Weichteilrheumatismus, das ist die schmerzhafteste Erkrankung von „weichem“ Gewebe wie Muskeln, Sehnen, Bändern und Bindegewebe. Schmerzhaft ist auch die beidseitige Omalgie, akute und chronische Schmerzzustände der Schulter, wodurch es zu Bewegungseinschränkungen kommt.“

Die beidseitige Rhizarthrose macht sich in Form von Schmerzen, verminderter Kraft beim Greifen sowie Einschränkungen in der Bewegung bemerkbar. Ebenfalls sehr schmerzhaft ist die Foramenstenose, eine Erkrankung, bei der eine Nervenkanalverengung vorliegt. Ohne Regelmäßige Schmerzmittel wäre die Mobilität extremst eingeschränkt. Die Herzerkrankung wird ebenfalls medikamentös behandelt.

Neben den organischen Erkrankungen liegt auch eine neurologische Erkrankung vor. Heftige Migräneanfälle und Angstzustände bis zu Depressionen treten wiederholt auf, gelindert durch Schmerzmedikamente und Psychopharmaka.“

Diese Erkrankungen, welche durch Ärzte diagnostiziert worden seien, erfüllten sowohl den medizinischen Begriff von Krankheit als auch jenen von der WHO definierten Krankheitsbegriff. Die aufgelisteten Krankheiten stellten die Abwesenheit von Gesundheit dar. Die dadurch bedingten Aufwendungen wie die Kosten der Unterbringung im Senioren- und Pflegeheim wären außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988.

Die im Sachverständigengutachten erfolgte Anamnese, welche die gesundheitliche Vorgeschichte und Dispositionen, die Lebensumstände und das genetische Risiko der Beschwerdeführerin zum Gegenstand gehabt hätten und mit einer dauerhaften Behinderung von 30% diagnostiziert worden wären, ergebe eindeutig, dass schon vor dem Kalenderjahr 2018 die Beschwerdeführerin nicht mehr imstande gewesen sei, die Alltagspflichten wahrzunehmen.

Damit sei geklärt und evident, dass für die Beschwerdeführerin die steuerlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen eindeutig erfüllt wären.

Eine Vorlage der seitens des Bundesfinanzgerichtes mit Beschluss vom 4.11.2020 angeforderten Unterlagen durch die Beschwerdeführerin erfolgte nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Streitgegenstand ist die Anerkennung der Ausgaben für Unterbringung und Frühstück im Wohnpark ***B*** als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt bzw als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Einsichtnahme in die von der belangten Behörde mit dem Vorlagebericht übermittelten Unterlagen, und zwar die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018, das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 27.8.2019, die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 10.9.2019 einschließlich der angeschlossenen Unterlagen, den Bescheid der belangten Behörde vom 23.9.2019, die Beschwerde vom 25.10.2019, das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 27.11.2019, die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 8.1.2020, die

Beschwerdevorentscheidung vom 23.1.2020, den Vorlageantrag vom 24.2.2020, den Vorlagebericht vom 30.3.2020, die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 30.11.2020.

Die Beschwerdeführerin hatte im Jahr 2018 ihren Wohnsitz im Wohnpark ***B*** und bezahlte für die Beherbergung mit Frühstückspension für das gesamte Jahre 15.963,35 Euro. Aufwendungen für besondere Pflege- oder Betreuungsleistungen sind in diesem Betrag nicht enthalten.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum, das Kalenderjahr 2018, liegt ein Nachweis über das Vorliegen einer Behinderung bzw das Ausmaß einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) hinsichtlich der Beschwerdeführerin durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle, also des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, nicht vor.

Die Beschwerdeführerin bezog im Jahr 2018 unstrittig kein Pflegegeld.

Dass die Beschwerdeführerin wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit nicht mehr in der Lage war, den Haushalt selbst führen, und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen war, konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

2. Beweiswürdigung

Dass an die Beschwerdeführerin keine besonderen Pflege- oder Betreuungsleistungen erbracht wurden, ist aus der vorgelegten und vom ***A*** ***B*** ausgestellten Bestätigung ersichtlich, in welcher von „Appartementkosten“ und „Frühstückspension“ die Rede ist. Diesen Begriffen ist ein nach der Lebenserfahrung üblicher Inhalt, also im Sinne einer Beherbergung bzw Vermietung, beizulegen.

Von der Möglichkeit, durch Vorlage der vertraglichen Leistungsbeschreibung oder einer Bestätigung des ***A*** ***B*** über tatsächlich darüber hinaus erbrachte Leistungen diese Indizien zu widerlegen, hat die Beschwerdeführerin keinen Gebrauch gemacht. Der Vertrag der Beschwerdeführerin mit dem ***A*** ***B*** wurde – trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht – nicht vorgelegt. Auch dem Ersuchen der belangten Behörde um Vorlage einer Bestätigung über die Erbringung solcher Leistungen ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen.

Im Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, mit Datum vom 8.10.2019, wird der Beschwerdeführerin ein Gesamtgrad der Behinderung im Ausmaß von 30% attestiert.

Ein Grad der Behinderung von mehr als 20%, nämlich 30% wurde konkret beim Leiden Presbyakusis (Altersschwerhörigkeit) festgestellt.

Der Gutachter bescheinigt den Allgemeinzustand der Beschwerdeführerin als „*normal*“ und merkt zur Mobilität „*frei, noch erstaunlich flottes Gangbild, ausreichend sicher, kein Hilfsmittel in Verwendung!*“ an.

In dem vorgelegten Sachverständigengutachten ist keine rückwirkende Feststellung einer Behinderung vermerkt. Dass der Gutachter eine solche rückwirkende Feststellung getroffen hätte, wurde auch von der Beschwerdeführerin weder behauptet noch belegt.

Daher hatte das Bundesfinanzgericht davon auszugehen, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Bestätigung einer Behinderung vorliegt, woraus auch der Schluss zu ziehen war, dass es sich bei den strittigen Aufwendungen nicht um behinderungsbedingte Mehraufwendungen handeln konnte.

Im Gutachten wurden im Zusammenhang mit der fast zwei Jahre nach Beginn des beschwerdegegenständlichen Zeitraums festgestellten Erwerbsminderung auch keine Aussagen getroffen, wonach die Beschwerdeführerin nicht mehr in der Lage gewesen wäre, den Haushalt selbst zu führen.

Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, dass ihre Unterbringung im Wohnpark ***B*** bereits im Jahr 2018 krankheitsbedingt erfolgt wäre, weil sie nicht mehr in der Lage gewesen sei, den Haushalt selbst zu führen. Um dies zu untermauern, führt die Beschwerdeführerin zahlreiche gesundheitliche Beeinträchtigungen an, die eine Unterbringung im Wohnpark ***B*** notwendig gemacht hätten (siehe dazu im Einzelnen die Darstellung im Vorlageantrag vom 24.2.2020 sowie in der Stellungnahme vom 30.11.2020 unter Punkt I. Verfahrensgang).

Maßgeblich für die Frage, ob die Unterbringung der Beschwerdeführerin krankheitsbedingt erfolgte, ist nicht, ob gesundheitliche Beeinträchtigungen vorlagen, sondern ob sich daraus – und zwar im Beschwerdezeitraum – eine Notwendigkeit dieser Unterbringung ergab.

Das oben angeführte Sachverständigengutachten, welches von Seiten der Beschwerdeführerin wiederholt als Nachweis für das Bestehen eines solchen Zusammenhanges herangezogen wird trifft aber keinerlei Feststellung, dass die Beschwerdeführerin auf Grund bestehender Leiden nicht mehr in der Lage wäre, selbst einen Haushalt zu führen. Im Gegenteil wird darin zB der gesundheitliche Zustand der Beschwerdeführerin als „*normal*“ diagnostiziert.

Wie bereits erwähnt, trifft der Sachverständige auch keine Aussagen hinsichtlich einer Feststellung einer Behinderung für frühere Zeiträume.

Weitere ärztliche Unterlagen hat die Beschwerdeführerin – trotz ausdrücklicher Aufforderung dazu im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 4.11.2020 – nicht vorgelegt. Die Notwendigkeit einer krankheitsbedingten Unterbringung ist aber durch Ärzte, die dazu fachlich qualifiziert sind, festzustellen.

Aus dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Umstand, dass die angeführten Erkrankungen, welche durch Ärzte diagnostiziert worden seien, sowohl den medizinischen Begriff von Krankheit als auch jenen von der WHO definierten Krankheitsbegriff erfüllen und

eine Abwesenheit von Gesundheit darstellen würden, lässt sich nicht der Schluss ziehen, dass sich daraus – im Beschwerdezeitraum – eine medizinisch indizierte Notwendigkeit der Unterbringung im Wohnpark ***B*** ergeben hätte.

Vom Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, eine ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit ihrer Unterbringung im Jahr 2018 in einem Alten- und Pflegeheim wegen Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit vorzulegen, um zu klären, ob bereits ab Beginn bzw im Lauf des Jahres 2018 bei der Beschwerdeführerin nicht mehr die Fähigkeit bestand, den Haushalt selbst zu führen.

Dieser Aufforderung hat die Beschwerdeführerin nicht entsprochen und auch von der Möglichkeit zur Vorlage weiterer Krankenhausbefunde – die sie „*bei Bedarf*“ im Vorlageantrag vom 24.2.2020 in Aussicht gestellt hatte – Gebrauch gemacht.

Der neuerliche Verweis der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 30.11.2020, wonach die im Sachverständigengutachten erfassten Diagnosen als Nachweis für die bestehenden Krankheiten ausreichen würden, ist nicht geeignet die Notwendigkeit der Unterbringung wegen Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit nachzuweisen oder auch nur glaubhaft zu machen, da – wie erwähnt – das Sachverständigengutachten eine solche Aussage nicht enthält. Gleiches gilt hinsichtlich der Anführung weiterer Befunde im Gutachten, aus denen eine solche ärztliche Feststellung ebenso wenig zu ersehen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg. cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2 leg. cit.).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3 leg. cit.).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 leg. cit.).

Die Belastung darf weiters weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

[§ 34 Abs. 5 EStG 1988](#) setzt das Ausmaß des vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehaltes fest, bei dessen Überschreitung davon auszugehen ist, dass die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt.

[§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) sieht vor, dass folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 leg. cit.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9 leg. cit.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35 leg. cit., die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 leg. cit. vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

[§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) sieht vor, dass dem Steuerpflichtigen, wenn er außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 leg. cit.),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 leg. cit. von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 leg. cit.), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

hat und weder der Steuerpflichtige selbst noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zusteht

Nach [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

[§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) regelt - in Abhängigkeit vom prozentuellen Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit - die betragsmäßige Höhe des Freibetrages.

Anstelle des Freibetrages können nach [§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 leg. cit).

§ 1 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 303/1996 bestimmt, dass wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

hat, die in den §§ 2 bis 4 leg. cit. genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 1 Abs. 3 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 leg. cit. nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 4 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in der Form der Unterkunft und Verpflegung) können, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen als außergewöhnliche Belastung geltend werden, allerdings erfordert eine solche Berücksichtigung behinderungsbedingter Mehraufwendungen einen unmittelbaren (spezifischen) Zusammenhang der Mehraufwendungen mit einem notwendigen Pflege- oder Betreuungsbedarf (weswegen die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten ist), wobei ein solcher Zusammenhang bei allein mit Rücksicht auf eine Behinderung erfolgter (allgemeiner) Wohnsitznahme noch nicht gegeben (VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063; *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 34 Rz 33/3).

Für die Anerkennung der beschwerdegegenständlichen Ausgaben als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt ist jedenfalls das Vorliegen einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von mindestens 25% (nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996) erforderlich.

Unerheblich ist dagegen, ob die Beschwerdeführerin Pflegegeld bezogen hat. Nach der Rechtsprechung sind zwar Unterbringungskosten in einem Alters- oder Pflegeheim so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden, eine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit einem Bezug von Pflegegeld ergibt sich daraus aber nicht (VwGH 26.5.2010, [2007/13/0051](#); VwGH 25.9.2012, [2008/13/0185](#)). Auch eine Aufspaltung des Entgelts, also eine gesonderte Verrechnung vom Pflege- und Betreuungsleistungen durch die Pflegeeinrichtung ist keine Voraussetzung für die Anerkennung (VwGH 25.9.2012, 2009/13/0003).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) der Beschwerdeführerin sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle, also des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen nachzuweisen. Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum hat die Beschwerdeführerin – wie unter Punkt II.2. erörtert – einen solchen Nachweis nicht erbracht.

Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG 1988 zugrunde zu legen (VwGH 21.12.1999, [99/14/0262](#); *Peyerl* in Jakom

ESTG¹³, § 35 Rz 11). weiter). Der amtlichen Bescheinigung kommt eine die Abgabenbehörde bindende Wirkung zu (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, ESTG²¹ § 35 Rz 7 mwN).

Im Beschwerdefall wurde – trotz Aufforderung durch die belangte Behörde - eine entsprechende Bescheinigung für das Jahr 2018 weder vorgelegt noch wurde deren Bestehen behauptet. Die Vorlage eines Sachverständigengutachtens des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, datiert vom 8.10.2019 (also fast zwei Jahre nach Beginn des Zeitraumes, für den Ausgaben geltend gemacht werden) ist diesbezüglich nicht ausreichend. Im vorgelegten Gutachten wird auch keine rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung vermerkt.

Damit ist aber die Frage nach der Abzugsfähigkeit der beschwerdegegenständlichen Ausgaben als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt schon entschieden, da im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmungen die Feststellung einer Behinderung (im Ausmaß von zumindest 25%) für einen vor dem Jahr 2019 liegenden Zeitraum weder vom der belangten Behörden vorgenommen werden konnte noch durch das Bundesfinanzgericht vorgenommen werden kann und einer rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung durch das Sozialministeriumservice nicht ersichtlich ist und seitens der Beschwerdeführerin auch nicht gar nicht behauptet wurde.

Einer Geltendmachung der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt für einen späteren Zeitraum steht dies im Übrigen nicht entgegen (VwGH 30.6.2010, [2008/13/0145](#)).

Ist jemand wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit nicht mehr in der Lage, den Haushalt selbst zu führen, und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen, können die Kosten der Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen können so lange keine außergewöhnliche Belastung sein, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 16.12.1987, [86/13/0084](#)).

Unterbringungskosten in einem Alters- oder Pflegeheim sind so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 29.6.2016, [Ro 2014/15/0013](#), mwN; VwGH 26.5.2010, [2007/13/0051](#), mwN).

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit

(oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig sind (VwGH 5.3.2020, [Ra 2019/15/0159](#)).

Der Anfall von Kosten für die Beherbergung und Verpflegung im Seniorenheim ist nicht ausreichend, um von der Pflegebedürftigkeit auszugehen, sodass die Unterbringung in einem Pensionistenheim keine außergewöhnliche Belastung darstellt, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt (BFG vom 03.06.2016, RV/7102409/2016).

Werden Heilkosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, so hat der Antragsteller sein Begehren im Rahmen des ihm Zumutbaren derart zu konkretisieren, daß eine Diagnose beigebracht und die Zweckmäßigkeit jener Therapie bzw jenes operativen Eingriffes durch entsprechende ärztliche Bescheinigung dargelegt wird, von der bzw von dem ein Heilerfolg erwartet oder zumindest erhofft werden kann. Eine Pflicht zur amtswegigen (ergänzenden) Beweisaufnahme besteht für die Behörde allenfalls dann, wenn sie am Wahrheitsgehalt eines ausreichend konkreten Vorbringens zweifelt, sodaß es erforderlich wäre, die Zweifel entweder zu beseitigen oder zu erhärten (VwGH 31.3.1998, [93/13/0192](#)).

Es liegt mit dem vorgelegten Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, datiert vom 8.10.2019 keine ärztliche (fachärztliche) Bescheinigung vor, dass die Bf. krankheitsbedingt ab 1.1.2018 nicht mehr in der Lage gewesen wäre, ihr Leben in ihrem bisherigen häuslichen Milieu selbstständig zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen gewesen sei.

Die Ausführungen der Beschwerdevertreterin und die daraus gezogene Schlussfolgerung auf die Notwendigkeit der Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim können die angeführte ärztliche Bescheinigung nicht ersetzen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 4. Dezember 2020