

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache Erben als ***Bf1***, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Hintere Zollamtsstr 15/1/30, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. September 2014 betreffend
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013
zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Einkommensteuer wird mit Null festgesetzt.

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

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

Entscheidungsgründe

Das Beschwerdeverfahren betrifft die Arbeitnehmerveranlagung 2013 der am 13.1.2015 verstorbenen Beschwerdeführerin Dr.EW. Rechtsnachfolger der Beschwerdeführerin (idF Bf.) sind die mit Einantwortungsbeschluss des BG Meidling vom 15.4.2015 eingeworteten Erben Erben.

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (ANV) 2013 wurde am 2.7.2014 durch die Behörde als Eingang gescannt. Die Erklärung trug die eigenhändige Unterschrift von Frau Dr.EW. Die Bf. war Pensionistin (geb. Datum) und lebte lt. Aktenlage seit Ende 2011 in einem Pensionistenwohnheim.

In der Erklärung waren Sonderausgaben (Versicherungsprämien 2.571,00, Kirchenbeitrag

102,19 und Spenden 40 Euro) und als Außergewöhnliche Belastung Krankheitskosten iHv Euro 891 sowie weitere Kosten von Euro 617,08 angeführt.

Am 15.9.2014 erließ die Abgabenbehörde den **Einkommensteuerbescheid (ANV) für das Jahr 2013**. Die Einkommensteuer wurde aufgrund der steuerpflichtigen Bezüge iHv Euro 41.796,74 mit Euro 12.087,00 festgesetzt. Bei der Ermittlung des Einkommens wurden die beantragten Sonderausgaben (Topf-Sonderausgaben sowie Spenden und Kirchenbeitrag) in der entsprechenden Höhe berücksichtigt. Der beantragte Abzug der Aufwendungen aus dem Titel Außergewöhnliche Belastungen iHv Euro 1.508,00 unterblieb aufgrund des zu berücksichtigenden Selbstbehaltes.

Bei Bemessung der Einkommensteuer war die tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer laut Lohnzettel iHv Euro 381,96 zum Ansatz gebracht worden.

Dieser niedere Lohnsteuerbetrag resultierte aus der unterjährigen Berücksichtigung eines Freibetrags von Euro 30.460,08 durch die pensionsauszahlende Stelle.

Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte am **17.10.2014 Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15.9.2014 ein.

Im Zuge der Veranlagung sei es zu einer massiven Steuerfestsetzung gekommen. Der bisher unterjährig berücksichtigte Freibetrag im Zusammenhang mit Pflegeheimkosten sei bei der Veranlagung nicht steuermindernd berücksichtigt worden. Die Bf. sei im Jahr 2011 genötigt gewesen aus gesundheitlichen Gründen in ein Pflegeheim zu gehen. Zu den Herzbeschwerden kamen mehrere sonstige körperliche Beeinträchtigungen, die ihr die eigenständige Führung eines Haushalts nicht mehr ermöglichten. Die diesbezüglichen Bescheinigungen werden nachgereicht.

Es wurde beantragt, den Bescheid für 2013 aufzuheben und die Einkommensteuer unter steuermindernder Berücksichtigung der Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung neu zu veranlagern.

Mit den Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 27.4.2015 und 26.6.2015 wurden nachträglich Dokumente zum Nachweis der körperlichen Behinderung der Bf. beigebracht. Es handelte sich um die Bestätigung des Bundessozialamtes vom 29.1.2015 sowie um eine ärztliche Bestätigung des die Bf. seit dem Jahr 2000 betreuenden Facharztes für innere Medizin, Dr.H., vom 6.12.2014.

Das Bundessozialamt bestätigte für die Bf. nach erfolgter Begutachtung, aufgrund mehrerer seit Jahren vorliegender funktioneller Einschränkungen, einen „zumindest seit 2014“ bestehenden Behinderungsgrad von 80%. Das Krankheitsbild war als Dauerzustand bestätigt.

Die Kosten für das Pflegeheim im Jahr 2013 wurden am 17.8.2015 durch Vorlage der Monatsrechnungen belegt. Die Kosten betrugen demnach insgesamt Euro 35.954,05.

Am 18.12.2015 wurden der Einantwortungsbeschluss des BG Meidling als auch die Vollmachtsurkunde vom 25.11.2015 vorgelegt. Damit wurde die steuerliche Vertretung der Bf. durch die Erben der Bf. zur Vertretung vor den Abgabenbehörden bevollmächtigt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** samt zusätzlicher Begründung vom 27.1.2016 wurde die Beschwerde abgewiesen.

Die Behörde führte u.a. aus, dass Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim keine außergewöhnliche Belastung seien, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolge. Eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn aufgrund Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursacht werden. Die Mietkosten für die Unterbringung in der „Kursana“ Residenz konnten nicht berücksichtigt werden, da kein Nachweis der Voraussetzungen gelungen sei. Dem beigebrachten ärztlichen Schreiben sei zu entnehmen, dass lediglich eine barrierefreie Unterkunft notwendig gewesen sei bzw. „die Anforderungen des Alltags für die alleinstehende Dame ohne Lift nicht länger zu bewältigen waren“. Zu den beigebrachten Unterlagen hielt die Behörde fest, dass die „Behindertenbescheinigung“ eine Behinderung erst ab dem Jahr 2014 ausweise und daher nicht für das Jahr 2013 gelten könne. Eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei darin ebenfalls nicht angeführt. In den vorgelegten Rechnungen seien keine Leistungen angeführt, die auf eine Pflegebedürftigkeit hingewiesen hätten. Die ärztliche Bestätigung sei im Nachhinein ausgestellt worden und daher für die Beurteilung des Sachverhalts nicht maßgeblich.

Eine Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit, die eine Unterbringung in einer Pflegeanstalt erfordert hätte, sei nicht vorgelegen. Die Kosten für die Pflegeeinrichtung seien somit nicht zwangsläufig entstanden und stellten keine außergewöhnliche Belastung dar.

Mit Schriftsatz vom 1.3.2016 wurde durch die steuerliche Vertretung der Erben der Bf. ein **Vorlageantrag** nach der am 2.2.2016 zugestellten BVE eingebracht.

In der Begründung wurde u.a. auf die Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG und die Voraussetzungen für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung hingewiesen. Die Aufwendungen müssen außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Diese Voraussetzungen seien bei der Bf. kumulativ und vollinhaltlich erfüllt gewesen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Kosten der Unterbringung und der Verpflegung eine außergewöhnliche Belastung, wenn diese durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind. In der Entscheidung des VwGH vom 30.6.2010, 2008/13/0145 sei angeführt, dass eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit dann vorliegt, 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. Zum Krankheitsbild war angeführt:

Die Bf. hatte, zit. „... *einen mechanischen Aortenklappenersatz und litt nachweislich an Trikuspidalinsuffizienz, paroxysmales (= anfallartig) Vorhofflimmern, Subclaviastenose (= Strömungsumkehr des Blutes), Anämie, Dikusprolaps, Diskopathie (= bandscheibenbedingte Rückenschmerzen), Coxarthrose (= degenerative Erkrankung des Hüftgelenkes), Osteoporose, arterielle Hypertonie (= Bluthochdruck), chron. Niereninsuffizienz, Hyperuricaemie,*

pulmonalarterielle Hypertension mit einem pulmonalarteriellen Druck von 77mmHg bzw 80 mmHg. Die pulmonale Hypertonie ist durch eine Erhöhung des Gefäßwiderstandes und damit des Blutdruckes im Lungenkreislauf gekennzeichnet. Von pulmonaler Hypertonie betroffene Patienten weisen eine stark eingeschränkte körperliche Leistungsfähigkeit auf. Bei der Bf. zeigten sich die typischen Symptome wie: Dyspnoe (= Atemnot), reduzierter Allgemeinzustand (> 50%), Müdigkeit und Kreislaufstörungen (bis hin zur Synkope = Bewußtlosigkeit; passierte im Dezember 2014 aus der die Bf. nicht mehr aufgewacht ist). Ein Pulmonalarteriendruck ab 50 mmHg kann zum kompletten Herzversagen mit Todesfolge führen. Bei der Bf. wurde im November 2008 ein Pulmonalarteriendruck von 77mmHg und im Februar 2011 ein Pulmonalarteriendruck von 80 mmHg festgestellt. Im Zuge der Krankenhausaufnahme (Evangelisches Krankenhaus) wegen hypertoner Krisen im Juni 2013 wurde ein pulmonalarterieller Druck von 121 mmHg gemessen. Bei einem Pulmonalarteriendruck von über 50 mmHg liegt die Fünf-Jahres-Überlebensrate bei 10%."

Die Bf. war seit dem Kalenderjahr 2000 bei Dr.H. wegen ihrer Leiden in Behandlung. In seiner ärztlichen Bescheinigung bestätigt Herr Dr.H., dass die Bf. "aus zwingenden medizinischen Gründen und von ihm befürwortet" in ein Pflegeheim übersiedelt ist.

Damit sei evident, dass die Bf. aus Krankheitsgründen und aus Gründen eines erforderlichen Betreuungsbedarfes in ein Pflegeheim gegangen sei.

Die verstorbene Bf. habe nicht nur die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen erfüllt, sondern sei auch den Empfehlungen der Rechtsprechung durch den Verwaltungsgerichtshof gefolgt (Einholung einer ärztlichen Bestätigung).

Die Behindertenbescheinigung sei zu einem Zeitpunkt ausgestellt worden, als die Bf. bereits tot war. Ein Einspruch gegen die unrichtige Zeitangabe hinsichtlich der Leiden der Bf. sei zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen. Im Übrigen werde festgestellt, dass das Bundessozialamt nunmehr Sozialministerium Service in den Behindertenbestätigungen den Zeitpunkt der bestehenden Behinderung immer mit dem Jahr der Antragstellung bescheinigt, was überwiegend unrichtig ist, so auch im vorliegenden Fall.

Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gemäß §§ 34 und 35 stehe der Bf. bzw. den Erben der Bf. die steuerliche Begünstigung der Unterbringungs- und Verpflegungskosten sowie der Heilbehandlungskosten aufgrund der Krankheit und Behinderung der Bf. in einem Senioren- und Pflegeheim zu.

Es wurde ersucht dem in der Beschwerde gestellten Antrag stattzugeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig war im gegenständlichen Fall die Anerkennung von Aufwendungen der Bf. für den Aufenthalt in einem Pflegewohnheim im Jahr 2013 als außergewöhnliche Belastung.

Unstrittig war, dass die Bf., Jahrgang 1925 seit 2011 bis zu ihrem Ableben im Jänner 2015 im Pensionisten- und Pflegeheim wohnte.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen muss: sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2); sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3); sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 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.

Gemäß § 34 Abs. 3 leg cit erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 TS 5 leg cit können Aufwendungen iSd § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) und gemäß § 34 Abs. 6 TS 6 leg cit Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung so steht ihm gemäß [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) ein Freibetrag zu (Abs. 3 leg cit). Der ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigende Freibetrag erfordert einen Grad der Behinderung von zumindest 25%. Anstelle des Freibetrages können gemäß [§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich aus der Bestimmung des § 35 EStG 1988, dass aus dem Titel der Behinderung entstehende Kosten entweder in Form eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 leg cit oder (wahlweise) in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Kosten einer Behinderung können bereits im Zusammenhang mit einer Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entstehen, wenn jemand – behinderungsbedingt – nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist. In diesem Fall steht es dem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 auch frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen. Dies auch in Form der Unterkunft und Verpflegung soweit diese Kosten die Haushaltsersparnis übersteigen. Der Bezug von Pflegegeld ist dabei keine Voraussetzung (vgl. VwGH 26.5.2010, [2007/13/0051](#); VwGH 30.6.2010, [2008/13/0145](#); 25.9.2012, 2008/13/0185).

Kosten im Zusammenhang mit einer Unterbringung in einem Altersheim nur aus Altersgründen, wären nicht als außergewöhnliche Belastung zu werten; anders jedoch wenn Aufwendungen zu decken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit

verursacht werden (vgl. Jakom EStG, 7. Auflage, Tz. 90 zu § 34, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Altersheim“). Es genügt, wenn jemand nicht mehr in der Lage ist selbst den Haushalt zu führen. Davon kann bei Vorliegen einer ärztlichen Bescheinigung ausgegangen werden. Der Bezug von Pflegegeld stellt keine diesbezügliche Voraussetzung dar. Auch ein amtsärztliches Gutachten ist nicht erforderlich. Kosten für eine behinderungsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim sind auch dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn nur Miete und Verpflegung und keine gesonderten Pflegekosten in Rechnung gestellt werden.

Das Finanzamt ging in der BVE davon aus, dass im Jahr 2013 keine Krankheit, Pflegebedürftigkeit und besondere Betreuungsbedürftigkeit der Bf. vorgelegen seien. Es seien kein Pflegegeld bezogen oder Pflegeleistungen verrechnet worden und sei daher die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung zu versagen gewesen. Im angefochtenen Bescheid war keine Begründung zur Versagung der außergewöhnlichen Belastung aus dem Titel Kosten für das Pflegeheim enthalten.

Infolge der unterlassenen Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung bei der Veranlagung des Jahres 2013 durch das Finanzamt wurde mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid beantragt die tatsächlichen Kosten für das Pensionistenwohnheim bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Auf die in den Erklärungsgründen angeführten Ausführungen, insbesondere im Vorlageantrag wird hingewiesen.

Aus dem hier vorliegenden Akt ging hervor, dass die im Jahr 2015 verstorbene Bf. bei ihrer Umsiedlung in das Pensionistenwohnheim im Jahr 2011 86 Jahre alt war; im beschwerdegegenständlichen Jahr 2013 daher 88 Jahre.

Zur Beurteilung ob die Voraussetzungen für das Vorliegen der außergewöhnlichen Belastung gegeben waren, lagen dem BFG u.a. folgende Unterlagen vor: die Rechnungen der Seniorenresidenz über die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung im Jahr 2013; die Bestätigung des Bundessozialamtes vom 29.1.2015 zu einem Antrag aus dem Jahr 2014 sowie eine ärztliche Bestätigung des die Bf. seit dem Jahr 2000 betreuenden Facharztes für innere Medizin, Dr.H., vom 6.12.2014.

Der Bestätigung des Facharztes für innere Medizin war zu entnehmen, dass die Bf. nach einer Herzoperation u.a. unter Vorhofflimmern und pulmonalerterieller Hypertonie litt. Der Arzt hielt fest, dass aufgrund der fortschreitenden Reduktion der körperlichen Belastbarkeit infolge Atemnot, Herzrhythmusstörungen und Lungenstauung der Bf. die Bewältigung der Anforderungen des Alltags nicht mehr möglich war. Der Wohnsitzwechsel in das Pensionistenwohnheim erfolgte im Jahr 2011 aus zwingenden medizinischen Gründen.

Das Bundessozialamt bestätigte nach erfolgter Begutachtung, aufgrund der im Detail beschriebenen vorliegenden funktionellen Einschränkungen (höhergradige Herz- und Lungenerkrankungen, sowie degenerative Veränderungen der Wirbelsäule), einen „zumindest seit 2014“ bestehenden Behinderungsgrad von 80%. Das Krankheitsbild wurde als Dauerzustand beurteilt. Die seitens des Bundessozialamtes beschriebenen Funktionseinschränkungen deckten sich im Wesentlichen mit den Angaben des Facharztes.

Richtig war, dass der Grad der Behinderung von 80% durch das Bundessozialamt nicht dezidiert für das Jahr 2013 festgestellt worden war. Daraus war jedoch nicht zu schließen, dass im Jahr 2013 keine Behinderung gegeben war. Denn es war für das BFG festzustellen, dass das Bundessozialamt den Grad der Behinderung von 80% mit „zumindest ab dem Jahr 2014“ als bestehend bestätigt hatte.

Im Zusammenhang mit der Bestätigung des Facharztes für Innere Medizin und dem im Detail im Vorlageantrag glaubhaft geschilderten Krankheitsbild der Bf. für die Jahre vor 2013 sowie den angeführten Krankenhausaufenthalten im Jahr 2013, die das gleiche Krankheitsbild widerspiegeln wie es in den vorliegenden Bestätigungen dargelegt war, konnte das BFG in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass ein hoher Behinderungsgrad jedenfalls auch im Jahr 2013 bestanden hatte. Aufgrund der seit Jahren vorliegenden chronischen Erkrankungen der Bf. war nicht von einer erst im Jahr 2014 akut entstandenen Behinderung auszugehen. Dies ließ sich auch aus der Beurteilung des Bundessozialamtes schließen, das den Grad der Behinderung als „zumindest ab dem Jahr 2014“ vorliegend beurteilt hatte.

Es war daher für das BFG glaubhaft, dass die Bf. nicht mehr in der Lage war die Führung eines Haushaltes zu bewältigen. Die Unterbringung im Pflegeheim infolge der vorliegenden Krankheit der Bf. war aus Gründen der Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit notwendig gewesen. Auch wenn die Bf. keine Sonderleistungen in Anspruch genommen hatte, waren die im Jahr 2013 erbrachten Leistungen des Pflegeheims, nämlich u.a. Versorgung mit Essen, Reinigung der Wohnung und Versorgung im Krankheitsfall durch hauseigene Pflegedienste, jedenfalls ausreichend um die Abzugsfähigkeit der außergewöhnlichen Belastung zu begründen.

Es waren daher die der Bf. im Jahr 2013 entstandenen Kosten aus der Unterbringung im Pflegewohnheim iHv Euro 35.954,05 abzüglich einer Haushaltsersparnis iHv Euro 1.883,52, d.h. insgesamt iHv Euro 34.070,53, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und bei Ermittlung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Es war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Zur vorliegenden Rechtsfrage liegen Entscheidungen des VwGH vor (vgl. VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145; 25.9.2012, 2008/13/0185) in denen diese mehrmals einheitlich beantwortet wurde.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 1. Dezember 2020