

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, vertreten durch Dr Christian Leskoschek, Landstrasser Hauptstrasse 75-77/12, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer 024/4992 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob für den Beschwerdeführer (Bf) im Streitjahr 2015 Pflegebedürftigkeit zumindest im Ausmaß von Pflegestufe 1 (65 Stunden monatlich) gegeben war und die Aufwendungen für die Seniorenresidenz damit eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Dieser Frage ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Der Bf beantragte in seiner Erklärung zur Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung in der Höhe von 30.073,52 Euro. Diese Belastung ergab sich aus den Aufwendungen für den Aufenthalt in einer Seniorenresidenz abzüglich der Kosten für Haushaltsersparnis.

In einem handschriftlichen Schreiben stellte der Bf seine gesundheitliche Situation ausführlich dar. Weiter legte er einen ärztlichen Abschlussbericht über einen stationären Aufenthalt in einer Privatklinik im Dezember 2015, einen Arztbericht über einen Aufenthalt zur Abklärung in einem Krankenhaus im September und November 2016 und einen ärztlichen Abschlussbericht über einen stationären Aufenthalt in einer Privatklinik im November 2016 vor.

Das Finanzamt erließ den **Bescheid** ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für die Seniorenresidenz. Begründend führte es im Bescheid aus, dass die Kosten der Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Liege ein besonderer Betreuungsbedarf vor, so seien die Kosten für ein Pflegeheim als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Der Nachweis des Betreuungsbedarfes sei durch das Vorliegen einer Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 oder durch einen ärztlichen Attest über das Vorliegen des Betreuungsbedarfes oder durch den Bezug von Pflegegeld der Stufe 1 möglich. Für den Steuerpflichtigen liege weder ein ärztliches Gutachten vor noch werde Pflegegeld bezogen. Die geltend gemachten Aufwendungen hätten daher nicht anerkannt werden können.

Gegen diesen Bescheid wurde **Beschwerde** erhoben. Der Bf legte mit der Beschwerde ein Schreiben der Hausärztin vom Mai 2017 vor, in dem ausgeführt wurde, dass der Bf auf Grund der angeführten Diagnosen chronische Schmerzen, COPD, Schlafapnoe und Osteoporose einen erhöhten Pflegeaufwand habe. Er benötige vor allem bei der Körperpflege Hilfe. Er hätte Anspruch auf Pflegegeld, nur habe er es nicht beantragt, da er es finanziell nicht benötige.

Das Finanzamt richtete eine **Anfrage** an die Seniorenresidenz, welchen Apartmenttyp der Bf bewohne und ob der Bf neben den Grundleistungen noch zusätzliche Pflegeleistungen in Anspruch genommen habe, ob er auf die Möglichkeit der Antragstellung auf Pflegegeld hingewiesen worden sei und falls ja, warum er davon nicht Gebrauch gemacht habe.

Die Seniorenresidenz teilte mit, dass der Bf ein allgemeines Apartment des Typs B bewohne. Auf die Möglichkeit der Antragstellung sei er hingewiesen worden, er habe dies aber nicht in Anspruch nehmen wollen. Er habe im Jahr 2015 keine über die Grundbetreuung hinausgehenden Pflegeleistungen in Anspruch genommen. Der Bf halte sich überwiegend in der Seniorenresidenz auf.

Das Finanzamt entschied mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Unterbringung in einem Seniorenheim so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht würden. Mit den monatlichen Zahlungen an das Seniorenheim seien die Grundleistungen, das seien die Kosten für das Apartment, hauswirtschaftliche Leistungen, die Grundbetreuung und sonstige Grundleistungen, finanziert worden. Aus der Entgeltbestätigung sei ersichtlich, dass keine Kosten für Pflege und soziale Begleitung angefallen seien. Dies decke sich auch mit der Auskunft der Heimleitung, in denen ausgeführt worden sei, dass der Bf ein allgemeines Wohnapartment des Typs B bewohne und keine Pflegeleistungen in Anspruch genommen habe. Da somit weder Pflegegeld bezogen worden sei noch tatsächlich pflege- und betreuungsbedingte Aufwendungen angefallen seien, stellten die Heimkosten keine außergewöhnliche Belastung dar.

Der Bf beantragte die **Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Der Bf habe im Alter zwischen fünf und sechs Jahren eine lebensbedrohende Kinderlähmung mit schweren Lähmungen erlitten und leide seit mehr als einem Jahrzehnt unter ständigen Schmerzen mit zunehmender teilweiser Bewegungseinschränkung und Behinderung infolge des postpoliomyelitischen Syndroms. Der Bf müsse sich ständig Schmerztherapie und Physiotherapie unterziehen und bedürfe eines erhöhten Pflegeaufwandes. Das postpoliomyelitische Syndrom führe auch zu Krämpfen. Nur mit den Behandlungen und der ärztlichen Aufsicht im Seniorenheim sei es dem Bf möglich, die Physiotherapie samt Schwimmen in Anspruch zu nehmen. Infolge der eingeschränkten Mobilität bedürfe er gut ausgebildeter Hilfskräfte samt Geh- und Tragehilfen, was ihm zu Hause nicht zur Verfügung stünde. Ein Verbleib in der Ehwohnung mit der ebenfalls pflegebedürftigen Ehefrau sei mit gesundheitlichen Risiken verbunden und derzeit medizinisch nicht tragbar. Damit sei der Aufenthalt im Seniorenheim zwangsläufig.

Mit seinem Gesundheitszustand und seinem Alter sei der Bf auf rasche Unterstützung bei der Koordination ärztlicher Hilfe angewiesen. All dies stehe dem Bf in seiner privaten Umgebung nicht zur Verfügung. Der Bf sei auf diese Unterstützung angewiesen, da seine Gattin selbst schwer krank sei, zwei Kinder verstorben seien und der lebende Sohn in Salzburg sei, wodurch eine Unterstützung auf Grund der Entfernung nicht möglich sei.

Auf Grund dieser Umstände liege die Notwendigkeit für eine Heimunterbringung vor. Der Bf lebe nicht aus Jux und Tollerei im Seniorenheim. Diese Aufwendungen sind daher außergewöhnlich und auf Grund der Situation des Bf alternativlos. Der Bf sei dem Staat bspw nicht durch Pflegegeld zur Last gefallen, weil derartige Sozialleistungen nach Ansicht des Bf bedürftigeren Personen zugutekommen sollten.

Der Bezug von Pflegegeld stelle jedenfalls keine Voraussetzung für außergewöhnliche Belastungen dar. Es werde daher beantragt, diese Kosten oder zumindest einen angemessenen Teil dieser Kosten für das Seniorenheim, allenfalls unter Berücksichtigung einer entsprechenden Haushaltsersparnis steuerlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

In einem ergänzenden Schreiben zum Vorlageantrag (Schreiben vom 24.11.2017) legte der Bf den ärztlichen Abschlussbericht vom 13.1.2017 betreffend einen stationären Aufenthalt in einer Privatklinik vom 14.11.2016 bis 23.11.2016 vor.

Mit einem weiteren ergänzenden Schreiben zum Vorlageantrag (Schreiben vom 1.12.2017) legte der Bf den Pflegeentlassungsbrief zu einem stationären Aufenthalt bis 23.10.2017 vor, in dem auch angeführt wurde, welcher Unterstützung der Bf bedurfte und wie es um seine Mobilität bestellt war.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte den Bf zwecks Klärung des Sachverhaltes für das Streitjahr 2015 den Betreuungsbedarf im Streitjahr und ob eine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 vorlag, bekanntzugeben und einen Nachweis vorzulegen.

Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hielt sich im Streitjahr 2015 in einer Seniorenresidenz auf. Der Bf vollendete in diesem Jahr sein 83. Lebensjahr.

Der Bf leidet an chronischen Schmerzen, COPD, Schlafapnoe und Osteoporose. Aufgrund einer in der Kindheit erlittenen Kinderlähmung leidet er an einem postpoliomyelitischen Syndrom und einer damit einhergehenden zunehmenden Bewegungseinschränkung.

Der Bf hat in der Seniorenresidenz ein allgemeines Wohnappartement bewohnt und keine Pflegeleistungen in Anspruch genommen.

Pflegegeld wurde vom Bf nicht beantragt und eine Pflegestufe nicht festgestellt.

Die im Akt aufliegenden ärztlichen Bescheinigungen betreffen bis auf einen Bericht nicht das Streitjahr. Der ärztliche Abschlussbericht über einen stationären Aufenthalt in einer Privatklinik im Dezember 2015 trifft keine Aussage zu einem etwaigen Pflegebedarf.

Dem Ersuchen um Nachweis eines erhöhten Pflegebedarfes oder einer Behinderung ist der Bf nicht nachgekommen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist insoweit nicht strittig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akt auch nicht ersichtlich. Aus diesem Grunde durfte das Bundesfinanzgericht diesen Sachverhalt im Sinne des [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zu Grunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der festgestellte Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu würdigen:

Rechtsgrundlagen:

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

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

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

Die Belastung beeinträchtigt nach [§ 34 Abs 4 EStG 1988](#) wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Damit Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, müssen die Aufwendungen alle drei der genannten Merkmale (außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigend) aufweisen. Fehlt nur eine der drei Voraussetzungen, so ist eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

[Außergewöhnliche Belastungen](#) sind gegeben, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16. 12. 1987, [86/13/0084](#); BFH 18. 4. 2002, [III R 15/00](#)). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Bei der Betreuung von betreuungsbedürftigen Personen in deren Privathaushalten sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung zur Gänze als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn ein StPfl nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist wie bei der Heimbetreuung durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen (dh ab Pflegestufe 1 gegeben). Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zB Kosten für das Pflegepersonal und eventuelle Aufwendungen für eine Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen sind um die

erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Landeszuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Die Kosten der Unterbringung und Verpflegung in einem Seniorenheim sind dann keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung nicht aus gesundheitlichen Gründen, sondern „lediglich aus Altersgründen“ erfolgt (VwGH 16. 12. 1987, [86/13/0084](#); VwGH 27. 4. 2003, [97/14/0102](#)). Unter „Altersgründen“ idS ist zu verstehen, dass die üblicherweise mit dem Aufenthalt in der eigenen Wohnung zu verrichtenden Arbeiten altersbedingt zu mühsam werden, sodass der „Hotelkomfort“ eines Altersheims genutzt wird, obwohl der StPfl weiter zur Führung eines eigenen Haushalts in der Lage wäre. Ist mit einem besonders hohen Alter typischerweise auch eine besondere Betreuungsbedürftigkeit verbunden (zB idR 95jähriger, s Kühbacher, SWK 2010 S 765), liegen keine „Altersgründe“ vor, sondern sind die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Ein ursprünglich aus Altersgründen gewählter Aufenthalt kann infolge später eingetretener Pflegebedürftigkeit ab diesem – nachzuweisenden – Zeitpunkt zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Kann ein iSd § 35 behinderter StPfl behinderungsbedingt nicht mehr den Haushalt selbst führen, kann er die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch hins über die Haushaltersparnis hinausgehender Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung) als außergewöhnliche Belastung geltend machen, wenn eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist; auf den Bezug von Pflegegeld kommt es nicht an (VwGH 30. 6. 2010, [2008/13/0145](#) [ebenso: VwGH 30. 6. 2010, [2008/13/0126](#) nv]; VwGH 25. 9. 2012, [2008/13/0185](#); VwGH 25. 9. 2012, [2008/13/0186](#); VwGH 25. 9. 2012, [2008/13/0236](#); VwGH 25. 9. 2012, [2009/13/0003](#)).

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35) ist nach [LStR 2002 Rz 887](#) durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen, ein amtsärztliches Gutachten ist nicht erforderlich (vgl BFH 9. 12. 2010, [VI R 14/09](#)). Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit kann bei einem Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim bei Anspruch auf das Pflegegeld somit ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden, der Selbstbehalt kommt in diesen Fällen nicht zum Tragen (Lohnsteuerprotokoll 2001). Eine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung von Heimkosten mit einem Bezug von Pflegegeld besteht freilich nicht, insb keine Bindung an die bescheidmäßige Zuerkennung von Pflegegeld (vgl VwGH 26. 5. 2010, [2007/13/0051](#); Kühbacher, SWK 2010 S 765). Bei entsprechenden Befunden kann durch die AbgBeh ein Pflegebedarf auch vor Zuerkennung von Pflegegeld festgestellt werden (vgl UFS Linz 23. 4. 2013, [RV/0131-L/12](#)).

Würdigung:

Auf Grund dieser Rechtslage und der dazu ergangenen Judikatur gelangt das Bundesfinanzgericht daher zu der Rechtsansicht, dass die dem Bf erwachsenen Kosten der Seniorenresidenz dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, wenn

im Jahr 2015 ein Betreuungsbedarf im Ausmaß der Pflegestufe 1 (65 Stunden monatlich) gegeben war. Dies kann durch ärztliche Gutachten nachgewiesen werden, es bedarf dazu nicht der Zuerkennung von Pflegegeld durch die Behörde.

Die vorliegenden ärztlichen Schreiben betreffen bis auf den ärztlichen Abschlussbericht unter Punkt 1. jeweils Zeiträume nach dem gegenständlichen Beschwerdejahr 2015 und vermögen somit keine Aussage über den Pflegebedarf im Jahr 2015 zu treffen.

Aus dem ärztlichen Abschlussbericht unter Punkt 1. lässt sich ein Pflegeaufwand im Ausmaß der Pflegestufe 1 nicht ableiten. Dazu kommt die Auskunft der Seniorenresidenz, dass der Bf im Jahr 2015 keine über die Grundbetreuung hinausgehenden Pflegeleistungen in Anspruch genommen hat. Ein Betreuungsbedarf im Ausmaß der Pflegestufe 1 von zumindest 65 Stunden monatlich konnte dadurch nicht festgestellt werden.

Die Aufwendungen des Bf für die Seniorenresidenz stellen daher im Jahr 2015 keine außergewöhnliche Belastung dar, die steuerliche Berücksichtigung finden kann.

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.

Im vorliegenden Fall erfolgte nach Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage (Stellen Kosten der Seniorenresidenz eine außergewöhnliche Belastung dar?) anhand der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. 12. 1987, 86/13/0084; VwGH 27. 4. 2003, 97/14/0102; VwGH 30. 6. 2010, 2008/13/0145, ebenso: VwGH 30. 6. 2010, 2008/13/0126; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0185; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0186; VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0236; VwGH 25. 9. 2012, 2009/13/0003 und VwGH 26. 5. 2010, 2007/13/0051). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor,

Aus diesem Grund wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Wien, am 16. März 2021