

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende ***1*** und die weiteren Senatsmitglieder Richter ***Ri***, ***2*** und ***3***, im Beisein der Schriftführerin ***4***, in der Beschwerdesache ***Bf1***, geb. ***5***, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***6***, Steuerberater in ***7***, vom 3. Juli 2020, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12. Juni 2020, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2019, nach der am 9. September 2021 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen betreffend Mehraufwendungen durch „Essen auf Rädern“ in den o.a. Streitjahren erfüllt sind.

Die Bf. brachte ihre Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung elektronisch ein und begehrte neben der Berücksichtigung von Sonderausgaben auch die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (ohne Selbstbehalt).

In den Einkommensteuerbescheiden vom 12. Juni 2020 folgte das Finanzamt im Wesentlichen den Anträgen der Bf. Lediglich die in den o.a. Streitjahren beantragten Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ wurden als typische Kosten der Lebensführung wie folgt nicht anerkannt (Frau H = ***8***; Frau S = ***9***; Frau N = ***10***):

2015	lt. Erkl. v. 24.3.2020	lt. berricht. Aufstellung v. 22.4.2020	lt. FA ESt-B v. 12.6.2020
SA Versich.prämien (KZ 455)	2.732,01	2.732,01	683,00 (= 25 % v. 2.732,01)
SA Kirchenbeitrag (KZ 458)	292,96	292,96	292,96
a.g.Bel.:			
Hauskrankenpflege Diakonie	10.378,84	10.378,84	10.378,84
Essen auf Rädern	2.700,00 (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)	1.433,85	-
minus HH-Ersparnis (3/10):	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
minus Pflegegeld (Stufe 4)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)
Summe a.g.Bel. (KZ 439):	4.400,92	3.134,77	2.407,24

2016	lt. Erkl. v. 24.3.2020	lt. berricht. Aufstellung v. 22.4.2020	lt. FA ESt-B v. 12.6.2020
SA Versich.prämien (KZ 455)	2.814,69	2.814,69	703,67 (= 25 % v. 2.814,69)
SA Kirchenbeitrag (KZ 458)	297,00	297,00	297,00
a.g.Bel.:			
Hauskrankenpflege Diakonie	13.831,07	13.831,07	13.831,07
Essen auf Rädern	2.700,00 (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)	1.473,20	-
minus HH-Ersparnis (3/10):	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
minus Pflegegeld (Stufe 4)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)
Summe a.g.Bel. (KZ 439):	7.853,15	6.626,35	5.699,87

2017	lt. Erkl. v. 23.2.2020	lt. bericht. Aufstellung v. 22.4.2020	lt. FA Est-B v. 12.6.2020
SA Versich.prämien (KZ 455)	2.897,37	2.897,37	724,34 (= 25 % v. 2.897,37)
SA Kirchenbeitrag (KZ 458)	303,93	303,93	303,93
Spenden			21,00
a.g.Bel.:			
Hauskrankenpflege Diakonie	14.877,97	14.877,97	14.877,97
Essen auf Rädern	2.700,00 (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)	1.507,50	-
minus HH-Ersparnis (3/10):	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
minus Pflegegeld (Stufe 4)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-7.971,60 (= 664,30 x 12 Mo)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)
Summe a.g.Bel. (KZ 439):	8.900,05	7.971,60	6.746,77

2018	lt. Erkl. v. 23.2.2020	lt. bericht. Aufstellung v. 22.4.2020	lt. FA ESt-B v. 12.6.2020
SA Versch.prämien (KZ 455)	3.009,93	3.009,93	730,00 (= 25 % v. max. 2.920)
SA Kirchenbeitrag (KZ 458)	303,93	303,93	303,93
Spenden			24,00
a.g.Bel.:			
Hauskrankenpflege Diakonie	8.680,94	8.680,94	8.680,94
Essen auf Rädern (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)	2.700,00	4.259,70 (Bf. + Pfl.)	-
+ Essen für Pflegekraft (= 7,50 x 30Tg x 8,5 Mo)	1.912,50		
minus HH-Ersparnis (3/10): (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
minus HH-Ersparnis Pflegekraft (3/10): (= 196,20 : 10 x 3 x 8,5 Mo)	-500,31	-500,31 (= 196,20 : 10 x 3 x 8,5 Mo)	-
Kosten für 24h-Pflege ab 16.4.2018 (Fr. H) (= 228 Tg à 40 €)	9.120,00		
Kosten für 24h-Pflege ab 3.4.2018 (Fr. H)		9.640,00 (= 241 Tg à 40 €)	9.640,00 (= 241 Tg à 40 €)
Kosten für 24h-Pflege ab 3.12.2018 (Fr. N) (= 28 Tg à 40 €)	1.120,00	1.120,00 (= 28 Tg à 40 €)	1.120,00 (= 28 Tg à 40 €)
Fahrtkosten Pflegerinnen (= 4 Fahrten à 70 €)	280,00	280,00 (= 4 Fahrten à 70 €)	280,00 (= 4 Fahrten à 70 €)

SV-Beiträge für die Pflegerinnen:	1.061,42	1.061,42	1.061,42
Kosten der freien Station der Pflegerinnen: (= 196,20 x 8,5 Mo)	1.667,70	1.667,70 (= 196,20 x 8,5 Mo)	1.667,70 (= 196,20 x 8,5 Mo)
minus Pflegezuschuss (5-12/2018): (= 275 € x 8 Mo)	2.200	2.200 (= 275 € x 8 Mo)	2.200 (= 275 € x 8 Mo)
minus Pflegegeld (Stufe 4) (= 677,60 x 12 Mo)	-8.131,20	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)
Summe a.g.Bel. (KZ 439):	15.004,73	15.171,93	12.118,86

2019	lt. Erkl. v. 24.3.2020	lt. bericht. Aufstellung v. 22.4.2020	lt. FA E St-B v. 12.6.2020
SA Versich.prämien (KZ 455)	3.136,23	3.009,93	730,00 (= 25 % v. max. 2.920)
SA Kirchenbeitrag (KZ 458)	120,00	120,00	120,00
Spenden			24,00
a.g.Bel.:			
Hauskrankenpflege Diakonie	6.828,51	6.828,51	6.828,51
Essen auf Rädern	2.700,00 (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)	5.452,50 (Bf.+Pfl)	-
+ Essen für Pflegekraft	2.700,00 (= 7,50 x 30Tg x 12 Mo)		
minus HH-Ersparnis (3/10):	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
minus HH-Ersparnis Pflegekraft (3/10):	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-706,32 (= 196,20 : 10 x 3 x 12 Mo)	-
Kosten für 24h-Pflege (Fr. S)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)
Kosten für 24h-Pflege (Fr. N)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)	7.300,00 (= 182,5 Tg á 40 €)
Fahrtkosten Pflegerinnen	3.640,00 (= 26 Fahrten á 70 € x 2 Pers.)	3.640,00 (= 26 Fahrten á 70 € x 2 Pers.)	3.640,00 (= 26 Fahrten á 70 € x 2 Pers.)
SV-Beiträge für die Pflegerinnen:	1.235,34	1.235,34	1.235,34

Kosten der freien Station der Pflegerinnen:	2.354,40 (= 196,20 x 12 Mo)	2.354,40 (= 196,20 x 12 Mo)	2.354,40 (= 196,20 x 12 Mo)
minus Pflegezuschuss (1-12/2019):	3.300 (= 275 € x 12 Mo)	3.300 (= 275 € x 12 Mo)	3.300 (= 275 € x 12 Mo)
minus Pflegegeld (Stufe 4)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)	-8.131,20 (= 677,60 x 12 Mo)
Summe a.g.Bel. (KZ 439):	21.214,41	21.266,91	17.227,05

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 3. Juli 2020 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Bf. sei Pensionistin und benötige seit einem Sturz im Jahre 2018 eine 24-Stunden-Betreuung in ihrem eigenen Haus.

Die Pflegeleistungen durch die Hauskrankenpflege und die Versorgung mit Mittagessen erfolge seit Jahren durch die „Diakonie Burgenland“.

Die Bf. sei schwer dement und habe schon jahrelang die Pflegestufe 4.

Seit dem o.a. Sturz seien seit 3. April 2018 rund um die Uhr in einem 14-tägigen Wechseldienst Betreuerinnen bei der Bf.

Die Aufwendungen für Hauskrankenpflege und die Betreuerinnen seien vom Finanzamt alle als pflegebedingte außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden.

Strittig seien somit nur noch die Aufwendungen für „Essen auf Rädern“.

Diesbezüglich würden jedoch nur die „Mehraufwendungen“ aus der Verköstigung durch „Essen auf Rädern“ beantragt (und nicht die gesamten Verköstigungskosten).

Diese Berücksichtigung erfolge durch Abzug der Haushaltsersparnis i.H.v. 3/10.

Lt. Bf. sei daher vom monatlichen amtlichen Sachbezug i.H.v. 196,20 € die 3/10 (= 58,86 €) als Lebensmittelerparnis pro Mahlzeit abgezogen worden.

Die Differenz stelle lt. Bf. einen Mehraufwand dar, da sie sich pflegebedingt nicht mehr selbst verpflegen könne.

Auch ein täglicher Gasthausbesuch sei für die Bf. aufgrund ihrer sehr kleinen Pension mit einem Jahresnettoeinkommen von rd. 11.000 € (Streitjahr 2019) nicht mehr möglich gewesen.

Seit 2018 seien die Kosten für „Essen auf Rädern“ angestiegen, weil auch für die Betreuerin eine zweite Essensportion von der „Diakonie Burgenland“ geliefert worden sei.

Die Betreuerinnen hätten Anspruch auf die volle freie Station.

Seit 3. April 2018 seien die Anteile der Essenskosten Personalkosten in Form von Sachbezug, den die Bf. tragen müsse.

Die Bf. beantrage daher, dass die zwangsweisen Mehraufwendungen durch „Essen auf Rädern“ als außergewöhnlich iSd § 34 EStG 1988 anerkannt werden.

Weiters möge bei der beantragten mündlichen Senatsverhandlung mindestens einer der Laienrichter aus dem Kreis der Behinderten- oder Seniorenvertreter ausgewählt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Dezember 2020 wurde vom Finanzamt die Beschwerde vom 3. Juli 2020 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009, vertrete das Finanzamt weiterhin die Rechtsansicht, dass Kosten für „Essen auf Rädern“ keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen.

Weiters sei es lt. diesem VwGH-Erkenntnis nicht außergewöhnlich außer Haus zubereitete Speisen zu konsumieren.

Das arithmetische Mittel der Äquivalenzeinkommen betrage lt. Statistik Austria („Monatliche Verbrauchsausgaben nach Quartilen und Äquivalenzeinkommen) im Jahre 2015 2.200 €. Das bei der Bf. ermittelte Nettoeinkommen betrage hingegen 2.703,07 €, weshalb auch keine Außergewöhnlichkeit aufgrund der Einkommensverhältnisse der Bf. bei den Mehraufwendungen für Essenszustellungen vorliege.

Die Bf. stellte daraufhin am 11. Jänner 2021 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr Beschwerdevorbringen wie folgt:

Bei dem Nettoeinkommen der Bf. könne man nicht davon ausgehen, dass diese auch ohne Behinderung üblicherweise täglich sich in einem Gasthaus verpflegen würde. Bei einem Mittagsmenüpreis von rd. 10 € wären dies jährliche Verpflegungskosten i.H.v. 3.650 € (allein nur für das Mittagessen).

Seit 3. April 2018 habe die Bf. eine 24-Stunden-Betreuung, die auch das Mittagessen von der Diakonie Burgenland erhalte. Die Kosten für „Essen auf Rädern“ hätten sich dadurch erhöht.

Die Bf. habe für die selbständigen Pflegerinnen für den Wohnplatz, das Essen, die Transferkosten und die Entlohnung aufzukommen.

Die Kostenanteile an „Essen auf Rädern“ für die Pflegerinnen seien Teile der Pflegekosten.

Nach Aufstellung der Bf. verbleibe ihr nach Bedeckung der Pflegekosten und der Essenskosten der Pflegerinnen netto pro Monat 2.708 € (2015), 2.847 € (2016), 2.863 € (2017), 1.715 € (2018) und 1.276 € (2019).

Das verfügbare Nettoeinkommen der Jahre mit 24-Stunden-Betreuung sei unter dem 1. Einkommensquartil (lt. Tabelle der BVE vom 9. Dezember 2020).

Ergänzend werde angeführt, dass lt. Statistik Austria ältere weibliche Personen (über 60 Jahre) auch nur mehr 4,5 % für Café und Restaurant ausgeben würden, aufgrund der nun höheren gesundheitlichen Aufwendungen.

Die Bf. habe im Jahre 2019 ca. viermal so viel für „Essen auf Rädern“ aufwenden müssen, wie gleichaltrige Damen für Café und Restaurantbesuche ausgeben würden.

Bei einer gegenständlichen Nettopension von monatlich rd. 1.200 € bis 1.700 € könne man sich kein tägliches Mittagessengehen leisten, da ja auch Miete, Strom, Gas, Medikamente, sonstige Lebensmittel und Bekleidung abzudecken seien.

Beantragt werde ohnehin nur der Mehraufwand, da die Lebensmittelkosten, die jeder zu tragen hat, bereits mit der Haushaltsersparnis berücksichtigt worden seien.

Auch würde es bei Nichtanerkennung des Mehraufwandes zu einer Diskriminierung bzw. Ungleichbehandlung von ambulanter (Pflege zu Hause) und stationärer Pflege (im Pflegeheim) kommen, da bei Unterbringung in einem Pflegeheim alle Kosten bei pflegebedingter Notwendigkeit (abzüglich einer Haushaltsersparnis) anerkannt werden würden.

Beantragt werde auch neben der Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung auch die Stellung von zumindest einem Laienrichter aus dem Kreis der Behinderten- oder Seniorenvertreter.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 4. März 2021 hielt dieses ergänzend fest, dass es bei der Darstellung der jährlichen Einkommensverwendung der Bf. es insbesondere in den Jahren 2018 und 2019 zu einer doppelten Erfassung des Essenaufwandes kommen würde, da bei den bereits anerkannten Pflegekosten der Betrag der vollen freien Station schon inkludiert sei.

Im Schreiben vom 16. März 2021 hält dazu die Bf. ergänzend fest:

Begehrt werden die Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ mit einer Kürzung um die Haushaltsersparnis (d.s. 3/10 für das Mittagessen).

Verwiesen werde auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040, wonach auch Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ außergewöhnliche Belastungen darstellen können, sofern es sich nicht um eine bloß gelegentliche, sondern um eine behinderungsbedingte laufende Verpflegung mittels fremd hergestellter und nach Hause zugestellter Hauptmahlzeiten handle (= Kriterium der Außergewöhnlichkeit).

Zusammenfassend werde somit festgehalten:

- Die Bf. sei pflegebedürftig und beziehe daher nicht freiwillig „Essen auf Rädern“.
- Die Bf. beziehe fortlaufend „Essen auf Rädern“.

- Die Bf. müsse für „Essen auf Rädern“ deutlich mehr für Café- und Restaurantbesuche aufwenden, als Personen mit gleichem Alters- und Einkommensverhältnis.

Nach BFG-Vorhalt vom 9. August 2021 (Stellungnahme zum VwGH-Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040) brachte das Finanzamt mit Schreiben vom 24. August 2021 noch ergänzend vor:

Dem Argument, dass das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllt sei, wenn „Essen auf Rädern“ behinderungsbedingt laufend beansprucht werde, könne sich das Finanzamt nicht anschließen, da auch die Vermögensverhältnisse der Bf. zu berücksichtigen seien.

Lt. Lohnzettel habe die Bf. über folgende steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) verfügt:

Jahr	KZ 245
2015	33.208,23
2016	33.606,84
2017	33.875,52
2018	34.417,68
2019	35.144,64

Aufgrund der Höhe der Einkünfte sei in den Ausgaben für „Essen auf Rädern“ (7,50 € pro Mittagessen) in der Höhe des Preises der „gekauften Mahlzeit“ keine Außergewöhnlichkeit zu erkennen.

Denn einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse stehe für die Zubereitung ihrer Mahlzeit ein ähnlich hoher Betrag zur Verfügung.

Die Ausgaben für die Pflegekraft sei seitens des Finanzamtes durch den Ansatz der vollen freien Station berücksichtigt worden.

Informativ werde mitgeteilt, dass bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2020 keine außergewöhnliche Belastung für das „Essen auf Rädern“ beantragt worden sei, da die Pflegekraft nunmehr selbst koche.

Es sei der Sachbezugswert für die volle freie Station berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 3. September 2021 hält die Bf. ergänzend fest:

Es sei eine verzerrende Darstellung des Finanzamtes, wenn dieses den Preis für ein Mittagessen i.H.v. 7,50 € einem Jahrespensionsbezug lt. Lohnzettel i.H.v. 35.154 € (2019) gegenüberstelle.

Sachlich korrekt wäre eine Gegenüberstellung von einem notwendigen Monatsaufwand gegenüber dem Monatsnettoeinkommen.

Die Essenskosten würden 450 € pro Monat und Person betragen (15 € pro Tag x 30 Tage).

Das Nettoeinkommen pro Monat betrage im Jahre 2019 1.276,22 € (= Brutto minus Sozialversicherung minus Lohnsteuer minus Pflegekosten und Essen der Pflegerin; ohne Krankenzusatzversicherung und ohne Kirchenbeitrag).

Die Behauptung des Finanzamtes, dass einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse für die Zubereitung ihrer Mahlzeiten ein ähnlich hoher Betrag zur Verfügung stehe, sei eine Behauptung ohne Beweise bzw. Glaubhaftmachung.

Auch der steuerliche Vertreter gebe in einem Doppelakademikerhaushalt keine 900 € im Monat für Essen aus und gehe auch nicht täglich auswärts essen.

Lt. Verwaltungsgerichtshof sei nur dann keine Außergewöhnlichkeit anzunehmen, wenn jemand Zeit seines Lebens so reich gewesen ist, dass er in einem Haushalt mit Personal leben konnte. Ein pflegebedingter Mehraufwand würde dann in so einem Fall nicht außergewöhnlich sein.

Dieser Fall könne bei der Bf. ausgeschlossen werden.

Pflege zu Hause gegenüber Pflege im Heim wäre bei Nichtanerkennung der Verpflegungskosten diskriminierend, da bei einer Heimunterbringung für Wohnen und Essen die Haushaltsersparnis (= Sachbezug) i.H.v. 156,96 € pro Monat abgezogen werde.

Vorgelegt werden auch die Pflegegeldbescheide vom 21.8.2014 (Stufe 4), 6.1.2018 (Stufe 4), 6.1.2019 (Stufe 4), 10.4.2020 (Stufe 5), 9.1.2021 (Stufe 4) und 24.8.2021 (Stufe 5).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter wie folgt:

Die Bf. gehe aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040, davon aus, dass sie die gesamten Kosten von „Essen auf Rädern“ als außergewöhnliche Belastung zu gewähren seien, insbesondere, wenn dieses Essen fortlaufend und pflegebedingt bezogen werde.

Bei höheren Einkommen sei eine Trennung in Kosten für die Mahlzeit und in Kosten betreffend Zustellung vorzunehmen.

Im gegenständlichen Fall sei aber dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt, wie sich der Essenspreis (i.H.v. 7,50 €) zusammensetze. Es dürfte sich dabei um einen reinen Essenspreis

gehandelt haben, da die Zustellung glaublich ehrenamtlich von der „Diakonie Burgenland“ vorgenommen werde.

Die Lohnsteuer-Rückerstattung für die einzelnen Streitjahre sei der Bf. erst im Jahre 2020 (= Erklärungsabgabe und Antrag auf Lohnsteuer-Rückerstattung) zur Verfügung gestanden und könne nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht bei der Berechnung der zur Verfügung stehenden Jahresnettopension berücksichtigt werden.

Auch müsse bei der „Außergewöhnlichkeit“ die Ausgaben für Frühstück und Abendessen miteinbezogen werden, was eine Verdopplung von 7,50 € bedeute.

Auch sehe die Bf. eine unsachliche Ungleichbehandlung zwischen einer Pflege zu Hause und in einem Heim (siehe auch Hinweis auf die Ausführungen im Steuerbuch des Finanzministeriums).

Die Bf. habe nicht 11.000 € (= steuerfreies Existenzminimum) zur Verfügung gehabt.

Die Pflegerin sei eine Dienstnehmerin und der Dienstgeber habe ihr Kost und Logis zur Verfügung zu stellen. Für den Dienstgeber seien diese Aufwendungen abziehbare Betriebsausgaben.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters betrage der monatliche Essensaufwand der Bf. mit Verweis auf die angesprochene Einkommensstatistik ca. 50 €, was einen dreimaligen monatlichen Kaffeehausbesuch entsprechen würde.

Die Armutsgrenze betrage lt. Caritas pro Monat 1.259 €. Dies entspreche der Höhe des monatlichen Einkommens von 1.200 € bis 1.700 € der Bf., was für eine „kleine Pension“ spreche.

Aufgrund der ab April 2018 notwendigen 24-Stunden-Pflege musste die gesamte Betreuung (inkl. Essenszubereitung) umgestellt werden, weshalb zu Beginn die Pflegerinnen ebenso „Essen auf Rädern“ bezogen hätten (erst ab dem Jahre 2020 kochte die Pflegerin selbst).

Dem halte die Vertreterin der belangten Behörde wie folgt entgegen:

Im Jahre 2019 erhielt die Bf. eine Bruttojahrespension vom Amt der burgenländischen Landesregierung i.H.v. 46.734 €. Davon abgezogen die Sozialversicherung und Lohnsteuer ergebe eine verfügbare Nettojahrespension i.H.v. 35.279 €.

Auch habe das Finanzamt die erklärten Pflegekosten i.H.v. 17.227 € anerkannt.

Weiters habe die Bf. für das Jahr 2019 eine Lohnsteuer-Rückerstattung i.H.v. 6.505 € (im Antragsjahr 2020) erhalten; dieser Betrag wäre noch zur verfügbaren Nettojahrespension hinzuzurechnen.

Beim Jahr 2015 habe die Bf. eine Monatsnettopension i.H.v. 2.703 € bezogen ($32.437 : 12$).

Zum Vorwurf des steuerlichen Vertreters, wonach es zu einer Ungleichbehandlung zwischen einer Pflege zu Hause und einer Pflege in einem Heim komme, werde festgehalten, dass es unterschiedliche gesetzliche Regelungen gäbe. So verbleibe einer Person, die in einem Heim untergebracht werde, nach Abzug für die Aufwendungen (nicht von der gesamten Pension, sondern vom Ausgleichszulagenrichtsatz) im Heim 20 % als Taschengeld.

In der häuslichen Pflege lägen andere gesetzliche Bestimmungen vor, wobei hier die Aufwendungen durch die tarifliche Steuerfreistellung des Existenzminimums von 11.000 € abgegolten sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei das „Essen auf Rädern“ für die Pflegerin privat verursacht und somit nicht von der Allgemeinheit zu bezahlen.

Im Jahre 2019 habe die Bf. über einen monatlichen Nettobetrag i.H.v. 1.504 € verfügt.

Auch könne deshalb im gegenständlichen Fall nicht von einer „kleinen Pension“ gesprochen werden.

In der Aufstellung lt. Vorlageantrag vom 11. Jänner 2021 seien die Aufwendungen nicht um die volle freie Station gekürzt worden.

Der Bf. habe in den Streitjahren eine monatliche Pension von 32.437 € bis 35.279 € zur Verfügung gestanden, von einer „kleinen Pension“ könne daher keine Rede sein.

Auch nach Abzug der Pflegekosten liege somit das Einkommen der Bf. weit über der Armutsgrenze lt. Caritas.

Der Senat hat über die Beschwerde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Im Beschwerdefall steht in Streit, ob die in den o.a. Streitjahren angefallenen Kosten für den Bezug von „Essen auf Rädern“ als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind oder nicht.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. bezog in den o.a. Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionistin zwischen rd. 33.200 € und 35.100 € (KZ 245 lt. Lohnzettel; vgl. obige Tabelle).

Die Bf. erhielt in den o.a. Streitjahren Pflegegeld der Pflegestufe 4. Eine Pflegebedürftigkeit ist somit gegeben.

Eine amtliche Bescheinigung über den Grad der Behinderung (§ 35 Abs. 2 EStG 1988) liegt ebenso wenig vor, wie eine ärztliche Bestätigung für die Notwendigkeit einer Diätverpflegung.

Die Bf. wohnte in den Streitjahren zu Hause und bezog von der „Diakonie Burgenland“ täglich „Essen auf Rädern“. Ab April 2018 erhielt die Bf., nach einem Sturz, neben der Hauskrankenpflege der „Diakonie Burgenland“ auch eine 24-Stunden-Betreuung, für die ebenfalls „Essen auf Rädern“ bezogen wurde.

Für den Bezug von „Essen auf Rädern“ stellte die „Diakonie Burgenland“ folgende Beträge in Rechnung und wurden nach Abzug einer 30 %igen Haushaltsersparnis von der Bf. als außergewöhnliche Belastung (KZ 439) erklärt (siehe berichtigte Aufstellung der Bf. vom 22. April 2020 und obige Tabelle):

Jahr	Anzahl der Portionen:	Preis pro Portion:	Summe:
2015	363	3,95	1.433,85
2016	91	3,95	359,45
	<u>275</u>	4,05	<u>1.113,75</u>
	366		1.473,20
2017	31	4,05	125,55
	<u>333</u>	4,15	<u>1.381,95</u>
	364		1.507,50
2018 (ab 4/2018 zweite Portion für Pflegerin)	145	4,15	601,75
	31	6,95	215,45
	<u>459</u>	7,50	<u>3.442,50</u>
	635		4.259,70
2019	727	7,50	5.452,50

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen, den Ergebnissen des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens sowie aus Abfragen im Abgabensinformationssystem des Bundes.

Der Bezug von Pflegegeld bedeutet, dass auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung ein gewisser Pflegebedarf besteht.

Auch die Inanspruchnahme der Mobilen Dienste stellt keinen Nachweis für das unbedingte Erfordernis einer Essenzustellung dar.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 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. Die Belastung muss vor allem folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Nach Absatz 2 dieser Bestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Absatz 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. 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.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

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 EStG 1988).

Wenn § 34 Abs. 6 EStG 1988 an die "Voraussetzungen des § 35 Abs. 1" anknüpft, so bezieht sich dies schon im Hinblick darauf, dass § 34 Abs. 6 EStG 1988 eine Berücksichtigung von Mehraufwendungen nur bei Übersteigen der pflegebedingten Geldleistungen vorsieht, nicht auch auf die in § 35 Abs. 1 EStG 1988 genannte Voraussetzung, dass keine pflegebedingten Geldleistungen bezogen werden (VwGH 15.09.2016, Ro 2015/15/0009).

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes:

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie - bezogen auf das Kalenderjahr – höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst (eine "überwiegende Mehrzahl" ist nicht erforderlich).

Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es hingegen nicht an (VwGH 24.02.2000, 96/15/0197).

Außergewöhnlich können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen (BFH 19.05.95, III R 12/92); sie dürfen nicht "gewöhnlich" sein, d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffen (VwGH 13.12.1995, 93/13/0272).

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls (VwGH 30.01.2014, 2010/15/0191) und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen. Der Steuerpflichtige darf sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (VwGH 03.03.1992, 88/14/0011).

Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst betreffen oder treffen, wie z.B. Krankheit (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss auch der Höhe nach gegeben sein (VwGH 20.06.1995, 92/13/0181).

Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach den objektiven Umständen zu entscheiden (VwGH 14.01.1992, 91/14/0243).

Mit der Frage, unter welchen Umständen eine Verpflegung durch „Essen auf Rädern“ als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem zur GZ. Ra 2017/13/0040 ergangenen Erkenntnis vom 12.9.2018 auseinandergesetzt und ausgesprochen, dass es von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des (pflegebedürftigen) Steuerpflichtigen abhängt, ob seine Aufwendungen für "Essen auf Rädern" als außergewöhnlich im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Zu berücksichtigen ist aber auch die Dauer, für welche der Steuerpflichtige auf eine solche Form der Verpflegung angewiesen ist. Die nicht nur fallweise oder vorübergehende, sondern behinderungsbedingt laufende Verpflegung mittels fremd hergestellter und nach Hause zugestellter Hauptmahlzeiten, wird in Bezug auf ihre den Einkommens- und Vermögensverhältnissen entsprechende Gewöhnlichkeit anders zu beurteilen sein als die bloß gelegentliche Inanspruchnahme solcher Dienste.

Dieser quantitative Aspekt spiegelt sich im Verweis des Erkenntnisses vom 15.9.2016 (Ro 2015/15/0009) auf die Ausführungen im Erkenntnis vom 10.2.2016 (2013/15/0254), wenn dort

auf die Eventualität einer über das „normale“ Maß hinausgehenden Inanspruchnahme eingegangen wird.

Dabei ist zwischen den Kosten der Speisen (abzüglich Haushaltsersparnis) und den Kosten der Zustellung zu unterscheiden. Es ist nämlich denkbar, dass zwar der Aufwand für die laufende Einnahme fremd zubereiteter Mahlzeiten, aber nicht mehr der weitere Aufwand für deren tägliche Zustellung nach Hause den zugrunde zu legenden Einkommens- und Vermögensverhältnissen entspricht.

In seinem Erkenntnis vom 15.9.2016 (Ro 2015/15/0009) hielt das Höchstgericht zur Thematik „Essen auf Rädern“ fest, dass grundsätzlich nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand als außergewöhnliche Belastung begünstigungsfähig sei, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgehe.

Kosten für die eigene Verpflegung seien typische Kosten der Lebensführung. Derartige Aufwendungen werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt.

Es sei auch keineswegs außergewöhnlich, Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten einzunehmen, so dass weder die Kosten für die Mahlzeit, sondern auch jene für die Zustellung nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen waren.

Auch in Bezug auf eine Haushaltshilfe verwies der Verwaltungsgerichtshof (10.2.2016, 2013/15/0254) auf die Einkommens- und Vermögenssituation eines Steuerpflichtigen, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnehin üblich sei.

Gehe hingegen die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über eine normale Haushaltshilfe hinaus, könnte insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen.

Bezogen auf den Beschwerdefall bedeutet diese o.a. Rechtsprechung, dass bei Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ stets eine Teilung in jene für die laufende Einnahme fremd zubereiteter Mahlzeiten (abzüglich Haushaltsersparnis) und in jene für die tägliche Zustellung nach Hause vorzunehmen ist. Beide Teile können unabhängig voneinander das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllen bzw. nicht erfüllen. Als wesentlich erachtet der Verwaltungsgerichtshof dabei die Einkommens- und Vermögenssituation des Steuerpflichtigen.

Zur Einkommens- und Vermögenssituation:

Dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040, lag ein Sachverhalt zugrunde, wonach die alleinstehende behinderte 92-jährige Revisionswerberin im Jahr 2014 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Pensionszahlungen in

Höhe von rund 19.700 € bezog und sonst über kein nennenswertes Vermögen verfügte. Sie wohnte im dritten Stock eines Mehrparteienhauses ohne Aufzug.

Die Bestellung von Essen war die einzige Möglichkeit gewesen, die Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung zu vermeiden.

Im Beschwerdefall belaufen sich jedoch die Pensions-Einkünfte auf rund 33.200 € bis 35.100 € (siehe obige Tabelle) und sind somit wesentlich höher als im o.a. höchstgerichtlichen Verfahren.

Von einer gegenständlichen „Armutsgrenze“ (1.259 €), wie es die Bf. vermeint (siehe Niederschrift vom 9. September 2021), könne keine Rede sein, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. ins Leere gehen.

Zu den fremd zubereiteten Mahlzeiten:

Kosten für die eigene Verpflegung sind typische Kosten der Lebensführung und zwar unabhängig davon, ob sie selbst zubereitet werden oder von anderen.

Derartige Aufwendungen werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt (VwGH vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009).

Als Maßstab der Außergewöhnlichkeit von Verpflegungsmehraufwendungen normiert das Gesetz die Höhe der Belastung im Vergleich zur Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse.

Die Einnahme von zu bezahlender Mittagsverpflegung ist auch bei Pensionisten, welche sich zwar grundsätzlich noch selbst verpflegen könnten, aber aus Bequemlichkeitsgründen dennoch von extern ein Essen beordern, nicht unüblich.

Im gegenständlichen Fall fielen Kosten von rund 3,95 € (2015) und 7,50 € (2019) pro Mahlzeit an (kein Abzug, da kostenlose Zustellung; siehe Niederschrift vom 9. September 2021).

In der Höhe des Preises der „gekauften“ Mahlzeit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Außergewöhnlichkeit zu erkennen, da einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse für die Zubereitung ihrer Mahlzeit ein ähnlich hoher Betrag zur Verfügung steht.

Dass es sich dabei um eine besondere Krankendiätverpflegung gehandelt hat, wurde weder behauptet noch nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Die Ausgaben für eine Mahlzeit in Höhe von 3,95 € bzw. 7,50 € sind daher als üblich und nicht über das Maß einer Außergewöhnlichkeit hinausgehend anzusehen (dies trifft auch auf die erklärten Kosten für „Essen auf Rädern“ betreffend Pflegerinnen zu; Abdeckung erfolgt durch den angesetzten Sachbezug lt. obiger Tabellen – die Kosten der freien Station wurden bescheidenmäßig anerkannt).

Zum Vorwurf der Bf., dass es bei der Pflege zu Hause und der Pflege im Heim zu einer Ungleichbehandlung komme, werde auf die vom Gesetzgeber vorgesehenen unterschiedlichen Regelungen verwiesen.

Insbesondere kann zur Finanzierung der Pflege das Einkommen inklusive Pflegegeld herangezogen werden. Reicht dies nicht aus, um die Heimkosten zu decken, wird unter bestimmten Voraussetzungen auch ein Kostenzuschuss nach dem Sozialhilfe- bzw. Mindestsicherungsgesetz des Bundeslandes gewährt. In einem solchen Fall verbleiben 20 Prozent der Pension, die Sonderzahlungen sowie ein monatliches Taschengeld vom Pflegegeld (siehe oesterreich.gv.at/Soziales).

Sind die Verpflegungsaufwendungen bei der Heimpflege Teil der Heimkosten, sind hingegen die Kosten der eigenen Verpflegung typische Kosten der Lebensführung und werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums lt. § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt.

Da wie dargestellt, im gegenständlichen Fall nicht von einer „kleinen Pension“, sondern von Jahresnettoeträgen von über 30.000 € auszugehen ist, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes von einer behaupteten „Ungleichbehandlung“ der Bf. keine Rede sein.

Zur Zustellungskomponente:

Ob es außergewöhnlich ist, sich Mahlzeiten zustellen zu lassen, hängt von der Einkommens- und Vermögenssituation des Steuerpflichtigen ab.

Ist es daher nicht unüblich, sich regelmäßig oder in gewissen Abständen Mahlzeiten liefern zu lassen, liegt im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse, keine Außergewöhnlichkeit vor.

Der Verwaltungsgerichtshof wies in seinem Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040, in diesem Zusammenhang auch auf den zu berücksichtigenden quantitativen Aspekt hin. So ist eine fallweise oder vorübergehende Verpflegung mittels fremd hergestellter und nach Hause zugestellter Mahlzeiten, in Bezug auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse entsprechende Gewöhnlichkeit anders zu beurteilen, als eine behinderungsbedingte laufende Verpflegung.

Die Bf. lebte in den Streitjahren zunächst alleine und ab April 2018 mit ihrer 24-Stunden Pflegekraft in ihrem eigenen Haus.

Die Mahlzeiten wurden von der „Diakonie Burgenland“ laufend zu ihr nach Hause geliefert.

Die gegenständlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse in den gegenständlichen Streitjahren mit Einkünften von über 33.000 € (also weit über dem Existenzminimum von 11.000 €, ergibt somit einen monatlich frei verfügbaren Betrag von rd. 2.700 €; Berechnung lt. Vorlagebericht vom 4. März 2021) lassen die laufende Zustellung der Mahlzeiten nicht als außergewöhnlich erscheinen; die Ausführungen der Bf., dass es sich bei ihrer Pension um eine „kleine Pension“ (in Höhe der Armutsgrenze; siehe Niederschrift vom 9. September 2021) handelt, gehen somit ins Leere, da auch andere Personen mit vergleichbaren Einkünften, Aufwendungen des täglichen Bedarfs zu tragen haben, dies ist nicht ungewöhnlich (siehe VwGH vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0040).

Dass ohne eine Zustellung der Mahlzeiten eine Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung erforderlich gewesen wäre, wurde nicht eingewendet (auch im Folgejahr 2020 verblieb die Bf. trotz Abbestellung von „Essen auf Rädern“ in ihrem Haus).

Die Zustellung der Mahlzeiten erfolgte im gegenständlichen Fall überdies kostenlos durch ehrenamtliche Mitarbeiter (siehe Niederschrift vom 9. September 2021).

Das Bundesfinanzgericht gelangt unter Beachtung der o.a. gegenständlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse bei der Bf. somit zum Schluss, dass die erklärten Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ das Kriterium der Außergewöhnlichkeit nicht erfüllen und können daher in den angefochtenen Streitjahren nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der 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. Die Frage, ob Ausgaben für „Essen auf Rädern“ eine außergewöhnliche Belastung darstellen können, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra2017/13/0040, und vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009, bereits beantwortet. Es lagen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. September 2021