

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Blöchl & Frank Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung OG, Teichweg 9, 4470 Enns, über die Beschwerde vom 10. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 7. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 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

Lt. Erklärungsbeilage zu den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 und 2018 beantragte die Beschwerdeführerin außergewöhnliche Belastungen für Ausgaben für Essen auf Rädern im Betrag von 3.492,26 Euro für 2017 sowie 3.419,56 Euro für 2018 (jeweils abzüglich einer Haushaltsersparnis).

In den Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018 vom 7.6.2019 (Bescheidversand lt. JVP erst am 12.6.2019) anerkannte das Finanzamt diese Beträge unter Hinweis auf Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG nicht.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 8.7.2019 (eingebracht am 10.7.2019). Es wurde beantragt, Zustellkosten von Essen für das Jahr 2017 und das Jahr 2018 sowie 50 % der für die Speisen verrechneten Kosten als außergewöhnliche Belastung anzusetzen. Begründet wurde dies mit einem geringen Einkommen der Bf. sowie mit Mehrkosten, die bei einer alternativen Einbringung im Pflegeheim angefallen wären.

Mit Vorhalt vom 14.8.2019 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Abgabepflichtige lt. Übergabsvertrag über ein unentgeltliches Wohnrecht verfügte. Aus einer Darstellung der Einkommensverhältnisse der Abgabepflichtigen im Vorhalt gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass dieser im Jahr 2017 ein für behinderungsbedingte Aufwendungen zur Verfügung stehendes Einkommen von 17.226 Euro für 2017 und 17.527 Euro für 2018 zur Verfügung stünde. Es mangle den beantragten Verpflegungskosten daher am Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.8.2019 verwies die Abgabepflichtige darauf, dass sicherlich nicht die Mehrzahl der 86-jährigen Pensionisten (im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG) Essen auf Rädern neben weiteren außergewöhnlichen Belastungen beziehe.

In der Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 23.9.2019 verwies das Finanzamt auf die Erkenntnisse des VwGH vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009 und vom 30.3.2016, 2013/13/0063 sowie auf die Darstellung der Einkommensverhältnisse im Vorhalt.

Im Vorlageantrag vom 18.10.2019 stellte die steuerliche Vertretung der Abgabepflichtigen aufgrund eines Zeitungsartikels im Kurier Berechnungen zum Ausmaß der von einem Durchschnittshaushalt aufgewendeten Gastronomiekosten und der durchschnittlichen Sparquote im Verhältnis der gesamten Haushaltsangaben auf. Diese prozentuellen Verhältnisse wurden in der Folge zwecks Berechnung eines "außergewöhnlichen" Anteils der Kosten für Essen auf Rädern bei der Abgabepflichtigen auf das Einkommen der Abgabepflichtigen angewendet.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 13. Jänner 2020 vorgelegt.

Mit Beschluss vom 5. April 2022 führte die Richterin aus: „Die Richterin geht bisher von folgendem Sachverhalt aus:

Die Beschwerdeführerin ist am ***1*** geboren, war in den Beschwerde Jahren also 86 bzw. 87 Jahre alt. In den Beschwerde Jahren scheint eine eigene Behinderung in Höhe von 25 % auf. Sie bezog zunächst im Jahr 2017 Pflegegeld der Stufe 1 bzw. ab Oktober 2017 Pflegegeld der Stufe 2.

Die Bf. ist alleinstehend und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht. Sie hat die Betriebskosten zu tragen.

Strittig ist, ob die Aufwendungen für Essen auf Räder außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Maßstab für die Beurteilung der Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen für "Essen auf Rädern" sind nach dem Gesetzeswortlaut und der Rechtsprechung des VwGH die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin.

Einkommensverhältnisse:

2017:

Der Lohnzettel für 2017 weist Einkünfte (KZ 245) in Höhe von 21.533,16 Euro aus.

Neben Zahlungen an den Sozialmedizinischen Betreuungsring in Höhe von 3561,10 Euro jährlich und an den Sozialhilfeverband Ort in Höhe von 51,21 Euro, bezog sie Essen auf Räder für ein Mittagessen und bezahlte hierfür € 3492,26.

Im Jahr 2017 bezog Sie Pflegegeld in Höhe von € 2285,70.

2018:

Der Lohnzettel für 2018 weist Einkünfte (KZ 245) von 21.908,88 Euro aus.

Neben Zahlungen an den Sozialmedizinischen Betreuungsring in Höhe von € 3916,78 hatte sie noch Zahlungen an den Sozialhilfeverband Ort in Höhe von € 3278,86 zu leisten. Für Betreuung bzw. Haushaltshilfe fielen 483,98 € an, für Essen auf Räder 3419,56 €.

Im Jahr 2018 bezog sie Pflegegeld in Höhe von 3480 €.

Zu den Vermögensverhältnissen liegen bislang keine Unterlagen vor.

Festgestellt wurde bisher lediglich, dass die Bf. über ein unentgeltliches Wohnrecht verfügt.

Für die Richterin ergeben sich folgende Fragen:

- 1) Welcher Betrag der Kosten für Essen auf Räder entfällt auf die Zustellung der Speisen? Oder wird diese ehrenamtlich durchgeführt? (falls vorhanden, bitte geeignete Unterlagen vorlegen)
- 2) Bitte legen Sie eine vollständige Vermögensübersicht der Bf. (Sparguthaben, Grundstücke, Erbschaften, Auslandskonten,...) vor.

Zudem wird vorgehalten: Entgegen der von Ihnen vorgenommenen Berechnung („Ausgaben privater Haushalte“), wonach 6,88 % der Ausgaben auf Gastronomie entfallen, kann nicht nur die Gastronomie rechnerisch berücksichtigt werden. Da die Mittagsmahlzeit bei vielen Personen (insbesondere auch bei jenen, die mittags Essen auf Rädern beziehen) die Hauptmahlzeit darstellt, ist davon auszugehen, dass auch ein Großteil der Ausgaben für Lebensmittel (nach Annahme der Richterin ca. 60%) wegfällt.

Aus der Beilage (Ausdruck aus www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/soziales/) ergibt sich, dass in Summe ca. 17 % der monatlichen Ausgaben auf Ernährung und Gastronomie entfallen. Dies wurde auch in anderen Verfahren des Bundesfinanzgerichtes so festgestellt (vgl. Bundesfinanzgericht 27.12.2021, RV/1100175/2020). Die RichterIn geht davon aus, dass dieser Prozentsatz auch im gegenständlichen Fall anwendbar ist. Eine Sparquote, wie von Ihnen im Vorlageantrag berücksichtigt, kann vom Einkommen nicht abgezogen werden, da diese bereits bei der Statistik berücksichtigt ist.

Zudem ist bei der Berechnung nicht vom Erwerbseinkommen, sondern vom äquivalisierten Nettohaushaltseinkommen auszugehen – darunter ist die Summe aller Erwerbseinkommen, Zinserträge, Sozialtransfers (zB Pflegegeld) sowie Privattransfers (zB Unterhaltsleistungen) zu verstehen.

Daraus ergibt sich nach den derzeitigen Ermittlungen folgende Berechnung:

Jahr	2017	2018
Lohnzettel	21.533,16	21.908,88
Pflegegeld	2285,70	3480
Summe	23818,86	25388,88
Davon 17%	4049,21	4316,11

Der ermittelte Betrag zeigt, welchen Betrag ein Haushalt mit vergleichbaren Einkommensverhältnissen für Gastronomie und Lebensmittel aufwenden würde.

Die Beschwerdeführerin musste jährlich € 3492,26 (2017) bzw. € 3419,56 (2018) für Essen auf Rädern bzw. die Mittagsmahlzeit aufwenden. Unter der Annahme, dass damit 60 % des Verpflegungsaufwandes abgedeckt sind, entstehen der Bf. aufgrund ihrer Beeinträchtigung jährliche Mehrkosten in folgender Höhe:

Mittagessen 60%	3492,26	3419,56
Gesamtkosten 100%	5820,43	5699,27
Differenz	1771,22	1383,16

Es wird also im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen sein, ob diese Mehrkosten im Verhältnis zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen außergewöhnlich sind.“

Der Beschluss wurde am 7.4.2022 zugestellt und blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist am ***1*** geboren, war in den Beschwerdejahre also 86 bzw. 87 Jahre alt. Sie weist eine eigene Behinderung in Höhe von 25 % auf. Sie bezog zunächst im Jahr 2017 Pflegegeld der Stufe 1 bzw. ab Oktober 2017 Pflegegeld der Stufe 2.

Die Bf. ist alleinstehend und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht. Sie hat die Betriebskosten zu tragen.

2017:

Der Lohnzettel für 2017 weist Einkünfte (KZ 245) in Höhe von 21.533,16 Euro aus.

Neben Zahlungen an den Sozialmedizinischen Betreuungsring in Höhe von 3561,10 Euro jährlich und an den Sozialhilfeverband Ort in Höhe von 51,21 Euro, bezog sie Essen auf Räder für ein Mittagessen und bezahlte hierfür € 3492,26.

Im Jahr 2017 bezog Sie Pflegegeld in Höhe von € 2285,70.

2018:

Der Lohnzettel für 2018 weist Einkünfte (KZ 245) von 21.908,88 Euro aus.

Neben Zahlungen an den Sozialmedizinischen Betreuungsring in Höhe von € 3916,78 hatte sie noch Zahlungen an den Sozialhilfeverband Ort in Höhe von € 3278,86 zu leisten. Für Betreuung bzw. Haushaltshilfe fielen 483,98 € an, für Essen auf Räder 3419,56 €.

Im Jahr 2018 bezog sie Pflegegeld in Höhe von 3480 €.

Unterlagen über ihre sonstigen Vermögensverhältnisse wurden nicht vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig. Unterlagen über sonstige Vermögensverhältnisse wurden nicht vorgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzestext:

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.

Darstellung der 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 VwGH 15.9.2016, Ro 2015/15/0009, auf die Ausführungen im Erkenntnis VwGH 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.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet das:

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

Mit der Frage, unter welchen Umständen eine Verpflegung durch "Essen auf Rädern" als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof wie auch oben dargestellt 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.

Im Beschluss vom 5.4.2022 hat die RichterIn die Einkommensverhältnisse dargestellt und die Darstellung der Vermögensverhältnisse der Bf. aufgetragen. Der Beschluss blieb unbeantwortet, dem Bundesfinanzgericht ist jedoch ein unentgeltliches Wohnrecht der Bf. bekannt.

Wie im Beschluss vom 5.4.2022 vorgehalten wendet ein Haushalt mit vergleichbaren Einkommensverhältnissen 17% seines Einkommens für Gastronomie und Lebensmittel auf. Dies entspricht im Jahr 2017 einem Betrag von € 4049,21, für 2018 einem von € 4316,11.

Die Beschwerdeführerin musste jährlich € 3492,26 (2017) bzw. € 3419,56 (2018) für Essen auf Rädern bzw. die Mittagsmahlzeit aufwenden. Unter der Annahme, dass damit 60 % des

Verpflegungsaufwandes abgedeckt sind, entstehen der Bf. aufgrund ihrer Beeinträchtigung jährliche Mehrkosten in Höhe von 1771,22 für 2017 und 1383,16 für 2018.

Die Vermögensverhältnisse der Bf. konnten mangels Beantwortung der im Beschluss vom 5.4.2022 dargestellten Fragestellungen nicht vollständig geklärt werden, es wurde aber seitens der Amtspartei ein unentgeltliches Wohnrecht der Bf. festgestellt.

Es gibt in Österreich keine Mindestpension. Wenn nur eine sehr niedrige Pension bezogen wird und der soziale Bedarf besteht, kann nach Überprüfung eine Ausgleichszulage zusätzlich gewährt werden. Diese wird oft als „Mindestpension“ bezeichnet.

Man bekommt die Ausgleichszulage, wenn man rechtmäßig im Inland lebt und das monatliche Einkommen als Alleinstehende/-r weniger als 1.030,49 € und als Ehepaar weniger als 1.625,71 € beträgt (Stand 2022). (Quelle: <https://arbeiterkammer.at/beratung/arbeitsrecht/pension/pensionshoehe/mindestpension.html>)

Festgestellt wird, dass die Pension der Bf. deutlich über dieser Grenze liegt. Zudem bleibt auch der Teil der Pension zu ihrer Verfügung, den andere Pensionisten für die Wohnungsmiete ausgeben müssen.

Bei den aufgezeigten Vermögens- und Einkommensverhältnissen, insbesondere auch im Hinblick auf das unentgeltliche Wohnrecht der Bf. und der Nichtvorlage von weiteren Details der Vermögensverhältnisse ist nach Auffassung der Richterin in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Bf. durch die Inanspruchnahme des Dienstes "Essen auf Rädern" für ihre Verpflegung in den Streitjahren keine höhere finanzielle Belastung zu tragen hatte als die Mehrheit der Steuerpflichtigen mit vergleichbaren Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

Die Kosten konnten demnach nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

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. Die Beurteilung, ob bzw. in welchem Ausmaß die Bf. durch die Inanspruchnahme des Dienstes "Essen auf Rädern" für ihre Verpflegung eine höhere finanzielle Belastung zu tragen hatte als die Mehrheit der Steuerpflichtigen mit vergleichbaren Einkommens- und Vermögensverhältnissen, erfolgte auf der Grundlage von lediglich für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen. Soweit

im gegenständlichen Verfahren Rechtsfragen zu klären waren, sind diese bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 16. Mai 2022