

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 1. Oktober 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes \*\*\*2\*\*\* vom 20. September 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit einem beim Finanzamt am 1.7.2013 eingegangenen Schreiben teilte das Amt der \*\*\*3\*\*\* Landesregierung, Abteilung Soziales, unter Bezugnahme auf ein Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 19.8.2013 mit, es sei aufgrund der gesetzlichen Unterhaltungspflicht eine Kostenersatzvorschreibung an den Beschwerdeführer zur teilweisen Abdeckung der Pflegekosten seiner Ehegattin erfolgt. Diese Leistung sei direkt an die Heimverwaltung zu entrichten.

Der Beschwerdeführer hat am 11.7.2013 beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 eingereicht. Er erklärte Katastrophenschäden in der Höhe von 9.597,36 Euro in der Kennzahl 475. In den für außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung vorgesehenen

Feldern waren die Nummer des Behindertenpasses der Ehegattin und deren Grad der Behinderung im Ausmaß von 100% eingetragen.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 20.9.2013 wurden an außergewöhnlichen Belastungen tatsächliche Kosten aus der Behinderung der Ehegattin in Höhe von 3.814,79 Euro berücksichtigt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Ausgaben betreffend die persönliche Unterhaltsverpflichtung hätten laut vorliegender Zahlungsbestätigung des Altenwohnheimes \*\*\*1\*\*\* 4.524 Euro betragen. Der Auswärtigenzuschlag sei in diesem Betrag bereits inkludiert. Für die von der Ehegattin des Beschwerdeführers im Alten-/Pflegewohnheim verbrachten Tage sei eine Haushaltsersparnis von 5,23 Euro pro Tag in Abzug gebracht worden.

Mit Schreiben vom 1.10.2013 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, die anerkannten Kosten für außergewöhnliche Belastungen könnten nicht richtig sein. Alleine seine gesetzlich geregelte Unterhaltspflicht betrage 7.052,93 Euro. Die davon vom Land \*\*\*3\*\*\* gewährten Abzüge sollten ein Teilkostenersatz für Direktzahlungen als Sachwalter sein. Das Vermischen der Sachwalterschaft mit der Unterhaltspflicht könne zu einer Doppelbesteuerung führen. Dadurch würden Beträge vom steuerfreien Bereich in den Steuerbereich verlagert. Tatsächlich würde er am Existenzminimum leben, dennoch habe ihm das Finanzamt 2.388 Euro an Einkommensteuer vorgeschrieben.

Der Beschwerde waren folgende rechnerische Darstellungen beigelegt:

Außergewöhnliche Belastungen laut Einkommensteuererklärung

|                                   |                 |
|-----------------------------------|-----------------|
| Auswärtigenzuschlag               | 1.650,00        |
| Persönliche Unterhaltspflicht     | 7.124,18        |
| Apotheke                          | 336,55          |
| Selbstbehalte                     | 486,63          |
| <b>Außergewöhnliche Belastung</b> | <b>9.597,36</b> |

Pflegeheimkosten

|           | Pflegegeld | Abschöpfung | Urlaub Tage |
|-----------|------------|-------------|-------------|
| Jänner    | 902,30     | 1.008,00    | 8           |
| Februar   | 902,30     | 1.008,00    | 6           |
| März      | 902,30     | 1.008,00    | 6           |
| April     | 902,30     | 836,40      | 8           |
| Mai       | 691,70     | 979,40      | 6           |
| Juni      | 902,30     | 1.008,00    | 5           |
| Juli      | 766,10     | 871,80      | 6           |
| August    | 766,10     | 871,80      | 6           |
| September | 766,10     | 871,80      | 4           |

|          |          |           |    |
|----------|----------|-----------|----|
| Oktober  | 766,10   | 871,80    | 9  |
| November | 766,10   | 871,80    | 4  |
| Dezember | 766,10   | 721,80    | 4  |
| Summe    | 9.799,80 | 10.928,60 | 72 |

#### Apotheke

|        |
|--------|
| 38,00  |
| 52,80  |
| 57,95  |
| 33,30  |
| 46,35  |
| 41,20  |
| 41,20  |
| 25,75  |
| 336,55 |

#### Selbstbehalte

[...]

Darüber hinaus waren der Beschwerde Schreiben des Beschwerdeführers, des Bezirksgerichtes \*\*\*1\*\*\* und des Amtes der \*\*\*3\*\*\* Landesregierung betreffend die Unterhaltspflicht des Beschwerdeführers gegenüber seiner Ehegattin und deren Ansprüche aus der Mindestsicherung sowie die Kopie eines Schreibens des Finanzamtes vom 4.2.2013 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 beigelegt. Dem Schreiben des Finanzamtes war zu dem Satz „Die Vorschreibung des Auswärtigenzuschlages erfolgte bei Ihrer Ehefrau und wurde vom Pflegegeld und der Landeszahlung getragen.“ der handschriftliche Vermerk des Beschwerdeführers vom 30.9.2013 „ist nicht richtig. Ich habe 4 Jahre lang per Monat € 150,00 als Sachwalter bezahlt. gesamt € 7200“ beigelegt.

Mit Schreiben vom 23.10.2013 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, er sei laut Auskunft des Landes \*\*\*3\*\*\* im Jahr 2012 zu einem Kostenersatz für die Pflegeheimunterbringung der Ehefrau in Höhe von 4.524 Euro verpflichtet gewesen und die restlichen Kosten seien aus der Mindestsicherung des Landes und dem Pflegegeld bezahlt worden. Es forderte ihn auf, eine Bestätigung des Pflegeheimes vorzulegen, aus der ersichtlich ist, welcher Teil der Gesamtpflegekosten jeweils von ihm, dem Pflegegeld und dem Land getragen worden sei. Abzüge für die Pflege zu Hause oder in einem Krankenhaus seien ebenfalls zu bestätigen.

In der Antwort vom 31.10.2013 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, der vom Land \*\*\*3\*\*\* angegebene Kostenersatz von 4.524 Euro sei nicht richtig. Seine gesetzliche,

persönliche Unterhaltspflicht betrage 33% vom Jahresnettoeinkommen und er habe auch die Funktion als Sachwalter für seine Ehegattin auszuführen.

Mit E-Mail vom 23.1.2014 übermittelte eine Buchhaltungsmitarbeiterin des Altenwohnheimes \*\*\*1\*\*\* dem Finanzamt die folgende Aufstellung der Kosten für das Jahr 2012:

[...]

Den Erläuterungen im Anschluss an die Aufstellung zufolge hätten im Jahr 2012 die Gesamtpflegeheimkosten 46.074,60 Euro betragen. Die Kosten seien in Höhe von 9.278,60 Euro aus dem Pflegegeld gedeckt worden, der Auswärtigenzuschlag in Höhe von 1.650 Euro sei von der Ehegattin des Beschwerdeführers selbst bezahlt worden. Die Kosten des Beschwerdeführers von monatlich 390 Euro seien die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung für seine Frau. Die Kosten in Höhe von 30.466 Euro seien vom Land \*\*\*3\*\*\* aus der Mindestsicherung getragen worden.

In einem weiteren Schreiben vom 27.1.2014 teilte das Finanzamt dem Beschwerdeführer mit, die Gesamtpflegeheimkosten hätten laut Erhebungen beim Pflegeheim \*\*\*1\*\*\* 46.074,60 Euro betragen. Davon seien 30.466 Euro durch das Land \*\*\*3\*\*\* getragen worden und 9.799,80 Euro würden als durch das Pflegegeld gedeckt gelten. Als absetzbare Aufwendungen verblieben der vom Land vorgeschriebene Kostenbeitrag in Höhe von 4.680 Euro sowie der noch nicht gedeckte Betrag in Höhe von 1.128,80 Euro. Der Beschwerdeführer wurde gefragt, welche zusätzlichen Aufwendungen beantragt würden und darauf hingewiesen, dass diese Kosten durch entsprechende Rechnungen und Zahlungsbelege zu belegen seien.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 7.2.2014 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2012 unter Berücksichtigung von tatsächlichen Kosten aus der Behinderung der Ehepartnerin in Höhe von 4.276,41 Euro an außergewöhnlichen Belastungen fest. Zur Begründung führte es aus, die Gesamtpflegeheimkosten hätten laut Erhebungen beim Pflegeheim \*\*\*1\*\*\* 46.074,60 Euro betragen. Davon seien 30.466 Euro durch das Land \*\*\*3\*\*\* getragen worden und 9.799,80 Euro würden als durch das Pflegegeld gedeckt gelten. An absetzbaren Aufwendungen verblieben der vom Land vorgeschriebene Kostenbeitrag in Höhe von 4.680 Euro sowie der noch nicht gedeckte Betrag des von der Ehefrau zu zahlenden Betrages (10.928,60 Euro) in Höhe von 1.128,80 Euro abzüglich der Haushaltsersparnis für 293 Tage in Höhe von 1.532,39 Euro. Zusätzliche Aufwendungen seien nicht belegt worden.

Der Beschwerdeführer brachte am 19.2.2014 fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, er hätte die Unterhaltspflicht gegenüber seiner Ehegattin in Höhe von 6.964 Euro als Unterhaltszahlung beantragt. Die Differenz zu der vom Pflegeheim bestätigten Zahlung resultiere daraus, dass er gleichzeitig Unterhaltspflichtiger und Sachwalter für seine Ehegattin sei. Die Ausgaben, die er als Sachwalter leiste, würden durch einen Abzug von der Unterhaltspflicht ersetzt und dadurch mit 36,5% Lohnsteuer belastet.

## **II. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer war das ganze Jahr 2012 verheiratet. Er hatte keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers hatte eine Behinderung im Ausmaß von 100% und erzielte keine eigenen Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988. Sie war aufgrund ihrer Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit in einem Altenwohnheim untergebracht und verbrachte dort 294 der 366 Tage des Jahres 2012.

Der Beschwerdeführer trug einen Anteil an den für die Unterbringung der Ehegattin im Altenwohnheim angefallenen Kosten in Höhe von insgesamt 5.808,80 Euro. Hievon entfallen 4.680 Euro auf seine gesetzliche Unterhaltungspflicht und 1.128,80 Euro auf den nicht vom Pflegegeld gedeckten Anteil am „Auswärtigenzuschlag“.

Darüber hinaus sind dem Beschwerdeführer im Jahr 2012 durch die Behinderung seiner Ehegattin außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 336,55 Euro aus der Bezahlung von Apothekenleistungen und in Höhe von 486,63 Euro aus der Übernahme von Selbstbehalten entstanden.

## **III. Beweiswürdigung**

Die Höhe der dem Beschwerdeführer durch die Behinderung seiner Ehegattin entstandenen Kosten für die Apothekenleistungen und die Selbstbehalte ergibt sich aus der als Anhang zur Beschwerde vorgelegten, glaubhaften Darstellung des Beschwerdeführers vom 30.9.2013. Anlässlich eines Telefonates mit dem zuständigen Sachbearbeiter wurde von der Abgabenbehörde die Glaubwürdigkeit dieser Kosten bestätigt.

Die Kosten für die Altenwohnheimunterbringung ergeben sich aus einer Zusammenschau der Darstellung des Beschwerdeführers vom 30.9.2013 mit der als Anhang zum E-Mail vom 23.1.2014 vorliegenden Aufstellung des Altenwohnheimes. Der Beschwerdeführer hat in den Anbringen an die Abgabenbehörde in nachvollziehbarer Weise dargetan, welchen Anteil an den Heimkosten er getragen hat.

## **IV. Rechtslage**

Die für das Erkenntnis maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 lauten auszugsweise:

„Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss 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).

[...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes 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.

[...]

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

[...]

§ 35. (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

[...]

- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,

[...]

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

[...]

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

[...]“

Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen zwar unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht, denn es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 schließt allerdings Unterhaltsleistungen, abgesehen von den dort normierten Sonderfällen, als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 20. Lfg. 2018, Unterhaltsleistungen, Rz. 47).

§ 34 Abs. 7 Zif. 4 EStG 1988 stellt nicht auf fiktive Aufwendungen ab, sondern auf tatsächliche Aufwendungen für einen in der Person des Unterhaltsberechtigten gegebenen Belastungsfall. Auch außergewöhnliche und zwangsläufige Unterhaltszahlungen können nur nach Maßgabe des § 34 Abs. 7 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 28.3.2000, 99/14/0307).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen die mit einer Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim verbundenen Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht ist (vgl. VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; 30.6.2010, 2008/13/0126; 21.11.2013, 2010/15/0130).

Aus dem Titel einer Behinderung entstehende Kosten sind entweder in Form eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder (wahlweise) nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. 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 können die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (vgl. VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145).

Liegen die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vor, ergibt sich aus § 34 Abs. 4 in Verbindung mit § 34 Abs. 6 sechster Teilstrich EStG 1988, dass der Abzug als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um den Selbstbehalt möglich ist (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 20. Lfg. 2018, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Rz. 78).

## **V. Erwägungen**

Im Beschwerdefall war die Heimunterbringung der Ehegattin des Beschwerdeführers durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht.

Die durch die pflegebedingten Geldleistungen und die Mindestsicherung nicht gedeckten Heimkosten im Jahr 2012 waren daher solche aus dem Titel einer attestierten Behinderung im Sinne des § 35 Abs. 5 in Verbindung mit § 34 Abs. 6 EStG 1988.

Der Beschwerdeführer war zur Tragung der anteiligen Kosten für die Unterbringung der Ehegattin im Pflegeheim verpflichtet, weil sie nicht durch eigene Einkünfte oder Vermögen der Ehegattin abgedeckt werden konnten.

Die in den Heimkosten enthaltenen Kosten für die Unterkunft und die Verpflegung können nur insoweit als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, als sie über die Haushaltsersparnis in Höhe von 5,23 Euro pro Tag hinausgehen. Da die Ehegattin des Beschwerdeführers 294 Tage des Jahres 2012 im Altenwohnheim verbracht hat, betrug die Haushaltsersparnis insgesamt 1.537,62 Euro. Die vom Beschwerdeführer getragenen Kosten der Heimunterbringung gingen in Höhe von 4.271,18 Euro darüber hinaus und stellen insoweit außergewöhnliche Belastungen dar, die dem Beschwerdeführer durch die Behinderung seiner Ehegattin entstanden sind.

Die vom Beschwerdeführer getragenen Kosten für die Apothekenleistungen und die Selbstbehalte in Höhe von insgesamt 823,18 Euro sind dem Beschwerdeführer gleichermaßen durch die Behinderung der Ehegattin entstanden und als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Weitere Kosten, die der Beschwerdeführer für seine Ehegattin zwar als Ausfluss seiner Unterhaltsverpflichtung, jedoch für nicht konkret bekanntgegebene Aufwendungen, getragen hat, konnten nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Gemäß § 34 Abs. 7 Zif. 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat aber selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 28.05.1998, 94/15/0028).

Das ist nur hinsichtlich der angeführten Kosten für die Altenheimunterbringung, Apothekenleistungen und Selbstbehalte erfolgt.

## **VI. 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 in der Beschwerdesache aufgetretenen Rechtsfragen wurden anhand der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Dem Erkenntnis liegt daher nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

1 Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2012

Innsbruck, am 12. August 2022