

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 5. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 20. März 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 Steuernummer ***BfStNr*** 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

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) reichte am 9.12.2016 ihre Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 ein. Darin machte sie außergewöhnliche Belastungen aufgrund von Behinderungen unter der KZ 476 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) in Höhe von EUR 1.809,61 und unter der KZ 439 (tatsächliche Kosten anstelle der pauschalen Freibeträge) in Höhe von EUR 3.164,25 (in Summe somit EUR 4.973,86) geltend. Mit Vorhalt vom 5.1.2017 wurde die Bf. durch das Finanzamt mit einer Frist bis zum 13.2.2017 aufgefordert, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten, Kurkosten, sonstige außergewöhnliche Belastung) anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Die Bf. wurde darauf hingewiesen, dass bei mehreren Belegen für die Nachvollziehbarkeit der erklärten Beträge eine Aufstellung beizulegen sei. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung seien anzuführen. Nach Ersuchen um Fristverlängerung legte die Bf. am 13.3.2017 eine Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2011 sowie 11 Beilagen vor.

Die außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2011 begründete sie im Rahmen der Aufstellung mit einem erhöhten Pflege-, Betreuungs-, Hygiene- und Reinigungsaufwand sowie eines erhöhten Aufwandes für spezielle Diätverpflegung wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz und Entwässerungstherapie (Hinweis auf Beilage 1), wegen Sauerstofftherapie aufgrund multipler Sklerose, zunehmender Atemschwäche, Allergie (Hinweis auf Beilage 1) und wegen einer erforderlichen Medikamenteneinnahme, wodurch Magen-, Darm-, Leber und Nierenleiden entstanden und eine spezielle Diätverpflegung unbedingt notwendig seien (Hinweis auf Beilage 2, 3 und 4). Außerdem bestehe ein erhöhter Vitamin- und Mineralstoffbedarf. Belege seien leider nicht mehr lesbar, daher sei ein durchschnittlicher Jahresverbrauch/Mehrverbrauch errechnet worden. Als Beispiele werde auf die Beilagen 5 und 6 hingewiesen. In der Folge listete die Bf. einzelne Positionen als außergewöhnliche Belastungen auf, die in Summe EUR 9.027,12 ergeben:

	EUR
Medik., mehr als 102 Pkg. zum Vergleich Jänner 16 Pkg, Februar 13 Pkg ua Beilage 7	520,20
Kostenanteil SVA, Beilage 8	237,38
Vitaminbedarf 12 Pkg a 9,90	118,80
Erhöhter Mineralstoffbedarf Calcium Magnesium EUR 0,59 tgl.	215,35
Sehbehelf - Brille	19,50
Erhöhter Verbrauch Taschentücher wegen Allergie EUR 0,33 tgl.	120,45
Erhöhter Verbrauch WC Papier wegen Stuhlinkontinenz EUR 0,082 tgl.	29,88
Erhöhter Verbrauch EW Handtücher wegen Stuhlinkontinenz ua. EUR 0,355 tgl	129,48
Erhöhter Verbrauch EW Handschuhe wegen Stuhlinkontinenz ua. EUR 0,35 tgl.	127,84
Erhöhter Verbrauch Desinfektion wegen Stuhlinkontinenz ua. EUR 0,26 tgl.	95,76
Erhöhter Verbrauch Körperpflege wegen Stuhlinkontinenz ua. EUR 0,46 tgl.	167,88
1 Stk. Matratze wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz ua.	99,80
1 Stk. Lattenrost	49,90
4 Stk. Inkontinenzbetteinlagen a 14,90	59,60
4 Stk. Bettwäschebezüge a 29,99 wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz	119,96
2 Stk. Einziehdecken a 49,90 wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz	99,80
4 Stk. Leintücher a 9,99 wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz	39,96
2 Stk. Polster a 19,90 wegen Allergie	39,80
6 Stk. Unterlaibchen a 4,99 u. 6 Stk. Unterhosen mit Bein a 14,90 wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz	119,34
1 Stk. Bademantel 14,99, 2 Stk. Badetücher a 19,90, 6 Stk. Handtücher a 9,90, 6 Stk. Waschhandschuhe a 4,99 wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz	144,13
4 Paar Kompressionsstrümpfe 2 x 29,90, 2 x 14,99	89,78

1 Stk. elektrische Zahnbürste und Ersatzbürsten 29,90 und 9,90	39,80
Erhöhter Verbrauch Strom wegen Pflegeaufwand, spezieller Hygieneaufwand, spezieller Diätverpflegung, Waschmaschine, Geschirrspüler, E-Herd, Warmwasser, 50% von 714,77, Beilage 9	357,39
Erhöhter Verbrauch Wasser, Kanal, Müllabfuhr wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz, 50% von 512,48, Beilage 10	256,24
Erhöhter Verbrauch an Heizkosten wegen Pflegeaufwand u. alter Heizung	790,00
Erhöhter Verbrauch Waschmittel wegen Stuhlinkontinenz, Harninkontinenz, 250 Waschgänge extra a 0,25	62,50
Waschmaschinen Benützung	50,00
Erhöhter Verbrauch Geschirrspülmittel wegen erhöhtem Hygieneaufwand, 250 Waschgänge extra a 0,10	25,00
Geschirrspüler Nutzung	50,00
Telefon und Internet je 120,0	240,00
ÖBB Vorteils card 26,90 und 19,90 für Fahrpreisermäßigung unbedingt erforderlich, Beilage 11	46,80
Ermäßigte Busfahrten Wohnort der Bf.- Klagenfurt - Wohnort der Bf., 52 x 3,20 für Einkaufen, Arzt, Apotheke, Sanitätshaus ua.	166,40
Kilometergeld, Person 1 104 x Klagenfurt - Wohnort der Bf. - Klagenfurt, 2.496 km a 0,42 für Pflegehilfe, Garten-, Baum- Strauch- und Rasenschnitt, Einkaufen und andere Arbeiten für den Pflegebedürftigen	1.048,32
Kilometergeld, Person 2 12 x Graz - Wohnort der Bf. - Graz, 3.624 km a 0,42 für Pflege und Betreuung und andere Arbeiten für den Pflegebedürftigen	1.522,08
Plus monatlicher Freibetrag für spezielle Diätverpflegung für Magen-, Darm-, Leber-, Nierenleiden, ergibt 144,00 x 12 Monate	1.728,00
Gesamtsumme	9027,12

Im Anschluss an die Auflistung gibt die Bf. an, dass das Pflegegeld an sie, ***X*** (in der obigen Tabelle als Person 1 bezeichnet) und ***Y*** (in der obigen Tabelle als Person 2 bezeichnet) für Pflegeaufwand des Pflegebedürftigen ***A*** (im Folgenden überwiegend als Ehegatte der Bf. bezeichnet) ausbezahlt worden sei.

Mit der Aufstellung wurden folgende 11 Beilagen vorgelegt:

- Beilage 1:
 - o Ersatz-Patientenschein der SVA mit Datum 26.1.2017 betreffend ***A***, Diagnose: Multiple Sklerose, zunehm. Schwäche der Atemmuskulatur, Allergie, erbeten wird: 3 Sauerstoffflaschen mit Masken
 - o Ersatz-Patientenschein der SVA mit Datum 21.10.2015 betreffend ***A***, Diagnose: Inkontinenz, Entwässerungsther., erbeten wird: Attens Maxi 9 Einmaleinlagen 2-3 Stk tgl. Quartalsbedarf (224 Stk)
- Beilage 2: Gebrauchsinformation des Medikaments „Sucralan“

- Beilage 3: Gebrauchsinformation des Medikaments „Legalon 140 mg - Kapseln“
- Beilage 4: Gebrauchsinformation des Medikaments „Lasix 40 mg Tabletten“
- Beilage 5: Auf dieser Seite ist Folgendes handschriftlich vermerkt: „*Belege auf Thermopapier leider nicht mehr lesbar!*“ Es folgen bis zum Ende der Seite senkrechte „xxx“, ansonsten ist die Seite weiß
- Beilage 6: Auf dieser Seite ist Folgendes handschriftlich vermerkt: „*Belege leider nicht mehr lesbar!*“ Nicht erkennbar ist, was kopiert wurde, die Seite ist überwiegend weiß; eine Rechnung oder Ähnliches ist nicht auszumachen
- Beilage 7:
 - o Apothekenrechnung vom 30.1.2017 über EUR 93,60 (bar bezahlt)
 - o Apothekenrechnung vom 23.2.2017 über EUR 76,05 (bar bezahlt)
- Beilage 8: Drei, zum Teil übereinander gelegte, BAWAG-Kontoauszüge betreffend das Konto lautend auf ***A***, Kontonummer ***123456***, Überweisung der Sozialversicherungsanstalt samt Aufstellung betreffend Eigenpension und Pflegegeld, SV-Beitrag, Lohnsteuer und „KOA/BEIT“ vom 1.2., 1.8. und 31.10.2011
- Beilage 9: Zwei Zahlungsanweisungen an ***Fa Energie***, einmal über EUR 10,77, einmal über EUR 64,-, jeweils mit Eingangsdatum der Bank vom 4.1.2011, die Kontonummer weist den Ehegatten der Bf. als Auftraggeber aus (vgl. zur Kontonummer Beilage 8)
- Beilage 10: Vier, weitgehend übereinander gelegte, Zahlscheine an die Marktgemeinde ***Gemeinde***, betreffend die Wohnadresse der Bf. und ihres Ehegatten für die Quartale 04/2010, 01/2011, 02/2011 und 03/2011, als Auftraggeber scheint auf dem letzten Zahlschein (Quartal 03/2011) der Ehegatte der Bf. auf, die Kontonummer ist allerdings nicht ident mit jener in Beilage 8
- Beilage 11: Zwei Zahlscheine an ÖBB Vorteilscard Senior bzw. ÖBB Vorteilscard Spezial für die Bf. mit EUR 26,90 bzw. für ihren Ehegatten mit EUR 19,90; als „Kontonummer AuftraggeberIn“ ist jeweils jene des Ehegatten der Bf. ersichtlich (vgl. zur Kontonummer Beilage 8)

Am 20.3.2017 erließ das zuständige Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 und berücksichtigte darin die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht. Begründend führt das Finanzamt im Bescheid aus, dass die behinderungsbedingten Kosten für den Ehepartner nicht berücksichtigt werden konnten, da dessen Einkünfte über EUR 6.000,- liegen.

Gegen diesen Bescheid vom 20.3.2017 richtet sich die Beschwerde der Bf. vom 5.4.2017. Begründend führt diese darin Folgendes aus:

„Irrtümlich wurden bei der Arbeitnehmerinnenveranlagung für 2011 bei meinem Ehegatten und mir außergewöhnliche Belastungen von EURO 9.027,12 nicht berücksichtigt. Irrtümlich wurde bei der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für 2011 meines Ehegatten unter Kennzahl 439 der Betrag von EURO 4.941,76 nicht eingetragen. EURO 10.940,76 minus EURO 4.941,76 ergibt EURO 5.999,00 Einkommen meines Ehegatten. Ich ersuche Sie daher sehr höflich um Berücksichtigung der Außergewöhnlichen Belastungen von EURO 4.941,76 beim Einkommen meines Ehegatten. Weiters ersuche ich Sie sehr höflich um Berücksichtigung der Außergewöhnlichen Belastungen von EURO 4.085,36 bei meinem Einkommen (...).“

Der Beschwerde liegen die bereits dem Finanzamt mit Vorhaltsbeantwortung übermittelten Beilagen bei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.6.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde der Bf. als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig seien, in dem die Verausgabung stattgefunden habe. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt worden seien, könnten daher nicht berücksichtigt werden. Es seien Belege aus dem Jahr 2017 vorgelegt worden. Die behinderungsbedingten Kosten für den Ehepartner hätten nicht berücksichtigt werden können, da dessen Einkünfte über EUR 6.000,- liegen würden. Die Aufwendungen erhöhter Verbrauch Strom, Körperpflege, Waschmittel usw. würden keine außergewöhnlichen Belastungen gem. § 34 EStG 1988 darstellen.

Die Zustellung der Beschwerdeverentscheidung erfolgte per Post ohne Zustellnachweis.

Mit Vorlageantrag vom 17.7.2017 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde und Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Darin bringt sie im Wesentlichen ergänzend zu ihrem bisherigen Beschwerdevorbringen Folgendes vor: Dem Finanzamt sei seit der Berufsverentscheidung vom 5.12.2001 der Finanzlandesdirektion für Kärnten die Behinderung ihres Ehegatten bekannt und habe der Senat keine Bedenken gehabt, für das Streitjahr 1998 die Behinderteneigenschaft zu bejahen. In Hinblick auf die Beschwerdeverentscheidung vom 12.6.2017 führt sie aus, dass die Kassazettel für das Jahr 2011 aus Apotheken und Geschäften auf Thermopapier leider nicht mehr lesbar seien und sie nur deshalb teilweise Belege aus dem Jahr 2017 als Nachweis für immer wiederkehrende jährliche außergewöhnliche Belastungen vorgelegt habe. Als Belege aus dem Jahr 2011 habe sie dem Finanzamt neben einer Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen für 2011 Kontoauszüge für die Monate 01, 07 und 10, Zahlungsbelege für Strom betreffend 12/2010 und 01/2011, Zahlungsbelege an die Gemeinde ***Gemeinde*** für das 4. Quartal 2010 und für das erste bis dritte Quartal 2011 sowie Zahlungsbelege für die Vorteilskarte der ÖBB für das Jahr 2011 vorgelegt. Die Aufwendungen erhöhter Verbrauch Strom, Körperpflege, Waschmittel

usw. würden im Gegensatz zu den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich außergewöhnliche Belastungen darstellen, weil diese Kosten ausdrücklich und ausschließlich im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Ehepartners stünden. Die Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen samt Beilagen gelte als Nachweis für den erhöhten Pflege- und Betreuungsaufwand, erhöhten Hygiene- und Reinigungsaufwand sowie den erhöhten Aufwand für spezielle Diätverpflegung. Die Beilagen, die die Jahre 2009 und 2010 betreffen, würden als Nachweis gelten, dass der erhöhte Pflegeaufwand bereits vor dem Jahr 2011 bestand habe. Wegen der Erkrankung ihres Ehegatten würden sämtliche Kosten ausdrücklich außergewöhnliche Belastungen für ihren Ehegatten und für sie darstellen, weshalb sie beantrage, als erhöhten Pflege-, Betreuungs-, Hygiene- und Reinigungsaufwand sowie erhöhten Aufwand für spezielle Diätverpflegung wegen Magen-, Darm-, Leber- und Nierenleiden den Betrag von insgesamt EUR 9.027,12 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen und davon bei ihrem Ehegatten EUR 4.941,76 und bei sich EUR 4.085,36 zu berücksichtigen.

Die dem Vorlageantrag beigefügten Beilagen entsprechen jenen, die dem Finanzamt bereits vorgelegt wurden. Ergänzend wurden Beilagen mit folgendem Inhalt beigefügt:

- o Ersatz-Patientenscheine der SVA betreffend ***A*** vom 16.1.2009, 8.4.2010 und 20.10.2010, Diagnose: Multiple Sklerose, zunehm. Schwäche der Atemmuskulatur, Allergie bzw. zunehm. Schwäche der Atemmuskulatur, Allergie, erbeten wird Attens Maxi 9 Einmaleinlagen 2-3 Stk tägl., Quartalsbedarf (252 Stück) bzw. 3 Sauerstoffflaschen mit Masken
- o Auszüge aus der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 15.10.1999 betreffend Einkommensteuer 1998, ***GZ***.

Mit Vorlagebericht vom 29.3.2018 legte das zuständige Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20.3.2017 zur Entscheidung vor. Darin beantragt die Behörde die Abweisung der Beschwerde und begründet dies zusammenfassend damit, dass die Einkünfte des Ehegatten der Bf. im Jahr 2011 über EUR 6.000,- liegen, Aufwendungen des Streitjahres nicht mit Belegen aus dem Jahr 2017 nachgewiesen werden könnten und die Kosten im Zusammenhang mit dem erhöhten Verbrauch von Strom, Waschmittel, Wasser, Körperpflegeprodukten, Matratzen, Decken etc. keine Kosten der Heilbehandlung darstellen würden und durch das Pflegegeld abgegolten seien. Auch seien Kosten für Gartenarbeiten keine außergewöhnlichen Belastungen.

Mit Schreiben (Mail) vom 1.6.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Sozialministeriumservice um Übermittlung der den Ehegatten der Bf. betreffenden Behindertenpass-Daten, woraufhin das Sozialministeriumservice dem Bundesfinanzgericht die bezughabenden Unterlagen übermittelte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., wohnhaft in der ***Bf-Adr*** bezieht im Streitjahr 2011 eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von EUR 19.403,58 (KZ 210 des Lohnzettels).

Der Ehegatte der Bf. weist eine Behinderung auf, er sitzt im Rollstuhl und besitzt einen Behindertenpass. Der Grad der Behinderung beläuft sich auf 80%. Die Behinderung besteht aufgrund von multipler Sklerose. Er leidet an Stuhl- und Harninkontinenz, zunehmender Atemschwäche und einer Allergie. Er ist auf Medikamente angewiesen, die wiederum zu Magen-, Darm-, Leber- und Nierenleiden führen und eine Diätverpflegung notwendig machen.

Der Ehegatte der Bf. bezieht im Jahr 2011 von der Sozialversicherungsanstalt eine Pension in Höhe von EUR 16.649,50 (KZ 210 des Lohnzettels) sowie ganzjährig Pflegegeld der Stufe 5 in Höhe von EUR 10.827,60.

Die Bf. macht in ihrer ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 insbesondere mit der Pflege ihres Ehegatten zusammenhängende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend, wie etwa Pflege- und Hygienemittel und damit verbundene höhere Kosten betreffend Strom, Wasser und Müll, aber auch etwa Fahrtkosten für sich, ***X*** und ***Y***.

Die Summe aller geltend gemachten Aufwendungen (EUR 9.027,12) für den pflegebedürftigen Ehegatten ist nicht höher als das von ihm bezogene Pflegegeld.

Die als außergewöhnliche Belastungen für das Jahr 2011 geltend gemachten Aufwendungen wurden nicht belegmäßig nachgewiesen. Zahlungsnachweise wurden nur betreffend Stromkosten, Gemeindkosten sowie für den Kauf von zwei ÖBB-Vorteilskarten für die Bf. und ihren Ehegatten vorgelegt. Die Mehrzahl der geltend gemachten Aufwendungen (beispielsweise Verbrauch Taschentücher, WC-Papier, EW-Handtücher und -Handschuhe, Desinfektion und Körperpflege, Waschgänge und Benützung von Waschmaschine und Geschirrspüler, Kilometergeld betreffend Fahrtkosten von ***X*** und ***Y***, aber auch in Hinblick auf die Ermittlung der Höhe des höheren Verbrauchs von Wasser, Kanal, Müll und Heizkosten) wurden pauschal ermittelt und angesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die Behinderung des Ehegatten der Bf. ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Das Bestehen eines Behindertenpasses, der Grad der Behinderung und die Erkrankung an multipler Sklerose („Encephalomyelitis disseminata“) ergeben sich zudem aus den vom Sozialministeriumservice übermittelten Daten. Die Bezeichnung der Behinderung basiert auf einem Vermerk über die Einschätzung vom ärztlichen Dienst aus dem Jahr 2003 – ein

medizinisches Gutachten wurde damals nach Auskunft des Sozialministeriumservice nicht erstellt. Die mit der Behinderung verbundenen körperlichen Leiden des Ehegatten werden durch die Bf. in der Aufstellung, in der sie die als außergewöhnliche Belastungen angeführten Aufwendungen ausweist, benannt und stehen ebenfalls nicht in Streit. Sie ergeben sich überdies aus von der Bf. vorgelegten Ersatz-Patientenscheinen, wenngleich sich diese nicht auf das Jahr 2011, sondern auf die Jahre 2009, 2010, 2015 und 2017 beziehen. Auch wenn es sich bei diesen Ersatz-Patientenscheinen nicht um ärztliche Befunde handelt, zeigen sie doch, dass der Ehegatte der Bf. schon seit längerem mit den genannten körperlichen Beschwerden lebt.

Die Höhe der Pensionseinkünfte des Ehegatten der Bf. ergibt sich aus dem vom Finanzamt im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens vorgelegten Auszug aus dem Veranlagungsakt des Ehegatten für das Jahr 2011. Der daraus ersichtliche Lohnzettel für das Jahr 2011 weist die steuerpflichtigen Bezüge mit EUR 13.543,20 aus (KZ 245 des Lohnzettels; brutto ergibt sich lt. KZ 210 ein Betrag von EUR 16.649,50). Gleichermaßen zeigt sich aus diesem Auszug, dass der Ehegatte der Bf. seine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 am 9.12.2016 einbrachte, der Einkommensteuerbescheid am 15.12.2016 erlassen wurde und dieser daraufhin in Rechtskraft erwuchs.

Unzweifelhaft ist auch, dass der Ehegatte der Bf. im Streitjahr Pflegegeld bezog. Der Pflegegeldbezug sowie die Höhe des Pflegegeldes ergeben sich einerseits wiederum aus dem vorgenannten Auszug aus dem Veranlagungsakt des Ehegatten der Bf. für das Jahr 2011, in dem der Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt mit Ausweis der steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) sowie des Bundespflegegeldbezuges in Höhe von EUR 10.827,60 ersichtlich ist. Andererseits hat aber auch die Bf. Kontoauszüge ihres Ehegatten vorgelegt, aus denen sich für die Monate 01, 07 und 10 des Jahres 2011 ein Pflegegeldbezug der Stufe 5 in Höhe von (monatlich) EUR 902,30 ergibt. Dieser Betrag entspricht dem monatlichen Bezug im Jahr 2011 von Bundespflegegeld in der Stufe 5 nach § 5 BPGG, BGBl 110/1993 i.d.F. BGBl I 111/2010.

Dass die Summe aller geltend gemachten Aufwendungen für die Pflege des Ehegatten der Bf. die Höhe des bezogenen Pflegegeldes nicht überstiegen hat, ergibt sich aus der Gesamtaufstellung der Bf., die nach Ansicht des Gerichts den behinderungsbedingten Maximalaufwand darlegt. Zu beachten ist diesbezüglich nämlich auch, dass die Bf. keine Nachweise erbrachte und den Aufwand zum größten Teil pauschal berechnete (dazu auch noch im Folgenden). Hierbei gilt ebenso zu berücksichtigen, dass beispielsweise der pauschale Ansatz von der Hälfte der Gesamtstromkosten und Gemeindeabgaben (Wasser, Kanal, Müllabfuhr) als mit der Behinderung zusammenstehender Aufwand nicht glaubwürdig erscheint. Stromkosten von durchschnittlich EUR 59,56/Monat (EUR 714,77/12) sind auch für einen Zweipersonenhaushalt nicht übermäßig hoch. Gleiches gilt für monatliche Gemeindeabgaben (Wasser, Kanal, Müll) von EUR 42,70. Bei einem Ansatz von bloß 50%, was der Aufstellung der Bf. entsprechend die Kosten ohne Berücksichtigung des Pflegeaufwands aufgrund der Behinderung wären, würden die monatlichen Kosten bei EUR 29,78 bzw. EUR

21,35 liegen, was bei einem regelmäßigen Aufenthalt zu Hause (die Bf. und ihr Ehegatte sind Pensionisten und nicht mehr berufstätig) als äußerst gering angesehen wird. Zudem ist nicht ersichtlich, woraus sich dieser derart hohe Verbrauch aufgrund der Pflege ergeben soll. Auch die Behauptung der Bf. lt. Aufstellung, aufgrund des Pflegeaufwandes und der alten Heizung würde ein erhöhter Heizkostenverbrauch von EUR 790,- anfallen, erscheint nicht glaubhaft. Zum einen wurde auch hier durch die Bf. nicht dargelegt, woraus sich dieser hohe Betrag ergeben soll (ein erhöhtes Heizbedürfnis ist stets ein individuelles Empfinden), zum anderen begründet aber auch eine alte Heizung keine Außergewöhnlichkeit. Überdies wurden Kilometergelder für ***Y*** und ***X*** als Aufwand geltend gemacht (in Summe EUR 2.570,40) ohne dass überhaupt behauptet wurde, dass die Bf. – oder ihr Ehegatte – derartige Kosten tatsächlich getragen hätten. Darüber hinaus kann weder angenommen werden, noch wurde von der Bf. dargelegt, dass die Besuche der beiden Genannten ausschließlich zur Pflege- und Krankenbetreuung des Ehegatten der Bf. erfolgten. Dies zeigt sich auch bereits aus der Aufstellung der Bf., worin sie u.a. von ihnen getätigte Gartenarbeiten und weitere unbestimmte Arbeiten für den Pflegebedürftigen anführt. Solche Fahrtkosten sind nicht außergewöhnlich (vgl. VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; 24.3.2021, Ra 2020/15/0029). Sie werden daher im Rahmen der rechtlichen Beurteilung (vgl. Pkt. 3 dieses Erkenntnisses) nicht mehr berücksichtigt.

Anhaltspunkte dafür, dass neben den geltend gemachten Aufwendungen weitere Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung bzw. Pflege des Ehegatten der Bf. entstanden seien, ergeben sich aus dem vorgelegten Verfahrensakt nicht und wurden von der Bf. auch nicht behauptet.

Die Feststellungen, wonach die als außergewöhnliche Belastungen für das Jahr 2011 geltend gemachten Aufwendungen nicht belegmäßig nachgewiesen wurden und die Mehrzahl der geltend gemachten Aufwendungen pauschal ermittelt und angesetzt wurde, ergeben sich aus Folgendem: Mit Ergänzungsersuchen vom 5.1.2017 wurde die Bf. aufgefordert, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen nachzuweisen und bei mehreren Belegen eine Aufstellung beizulegen. Die Bf. übermittelte zwar eine Aufstellung, sie legte allerdings keine einzige Rechnung für das 2011 vor. Nur die Beilagen 8 bis 11 betreffen überhaupt das Streitjahr: diese umfassen Kontoauszüge betreffend das Konto des Ehegatten der Bf. zum Nachweis des Kostenanteils SVA, Zahlungsanweisungen für die Vorschreibung von Strom, Zahlscheine an die Marktgemeinde sowie Zahlscheine an die ÖBB Senior bzw. Spezial. Die vorgelegten Ersatz-Patientenscheine sowie Apothekenrechnungen betrafen hingegen nicht das Streitjahr. Laut der Bf. seien Belege nicht mehr lesbar, als Beispiel führe sie die Beilagen 5 und 6 an, auf denen handschriftlich vermerkt ist: *„Belege auf Thermopapier leider nicht mehr lesbar“* bzw. *„Belege leider nicht mehr lesbar“*. Für das Gericht ist nicht nachvollziehbar, ob es sich bei diesen Beilagen um Belege bzw. solche das Streitjahr betreffend handelt, weil auf diesen Beilagen ein allfällig ursprünglicher Inhalt nicht erkennbar ist. Dass sämtliche das Jahr 2011 betreffende Belege aber zur Gänze nicht mehr lesbar sind, ist nicht glaubhaft. Vielmehr

ist davon auszugehen, dass Rechnungen bei entsprechender Aufbewahrung durchaus sechs Jahre und länger gut lesbar sind. Die Vorlage von Rechnungen wäre der Bf. daher durchaus zumutbar gewesen.

Die meisten Kosten lt. Aufstellung wurden pauschal – nach Darstellung der Bf. anhand eines „durchschnittlichen Jahresverbrauches/Mehrverbrauches“ – ermittelt. Nähere Erläuterungen zu dieser Ermittlung erfolgten nicht. Die Bf. begründet ihren Ansatz nur allgemein damit, dass Belege aus dem Jahr 2011 nicht mehr lesbar seien und sie als Nachweis für immer wiederkehrende jährliche außergewöhnliche Belastungen teilweise Belege aus dem Jahr 2017 vorlege (dabei handelt es sich um die Apothekenrechnungen laut Beilage 7). Diese Belege sind allerdings nicht als Nachweis für Aufwendungen aus dem Jahr 2011 geeignet. Wie zudem oben bereits dargelegt wurde, wäre es der Bf. aber durchaus zumutbar gewesen, die Rechnungen vorzulegen und damit tatsächlich für die Pflege des Ehegatten angefallene Kosten nachzuweisen.

Nicht dargelegt hat die Bf. aber auch, welche Kosten, sofern sie tatsächlich angefallen sind, durch die Bf. persönlich getragen wurden. Zwar teilt die Bf. die Gesamtkosten lt. Aufstellung in Höhe von EUR 9.027,12 auf sich und ihren Gatten auf, indem sie in ihrer Beschwerde und im Vorlageantrag darum ersucht, EUR 4.085,36 bei ihrem Einkommen (in der ArbeitnehmerInnenerklärung waren es EUR 4.973,86) und EUR 4.941,76 bei dem Einkommen ihres Ehegatten zu berücksichtigen. Die Bf. stellte aber nicht dar, welche der von ihr genannten Aufwendungen (siehe zur überdies pauschalen Ermittlung bereits oben), durch sie geleistet wurden. Sie behauptete auch gar nicht, die Aufwendungen selbst getragen zu haben. Auch aus den vorgelegten Zahlungsnachweisen, die das Streitjahr 2011 betreffen, lässt sich – bis auf die Überweisungen an die Marktgemeinde (dazu gleich) – die Bezahlung durch die Bf. nicht ableiten. Aus den vorgelegten Kontoauszügen geht hervor, dass der geltend gemachte Kostenbeitrag SVA von dem Ehegatten der Bf. getragen wurde. Auch Zahlungsanweisungen an die ***Fa Energie*** betreffend die Vorschreibung von Strom (vgl. Beilage 9) wurden vom Konto des Ehegatten gezahlt. Dies ist anhand der Kontonummer, die ident ist mit jener auf dem Kontoauszug betreffend das Konto lautend auf den Namen des Ehegatten, ersichtlich. Die Zahlscheine betreffend die ÖBB Vorteilskarten für die Bf. und ihren Gatten weisen ebenso als Kontonummer des Auftraggebers jene des Gatten auf. Der einzige Zahlungsnachweis, der das Jahr 2011 betrifft und eine andere Kontonummer als die nunmehr bekannte des Ehegatten der Bf. aufweist, findet sich in der Beilage 10. Dabei handelt es sich um den Zahlschein für das 3. Quartal des Jahres 2011 an die Marktgemeinde ***Gemeinde***. Auf den anderen Zahlscheinen in der Beilage 10 ist keine Kontonummer ersichtlich. Es ist anzunehmen, dass die auf dem letzten Zahlschein stehende Kontonummer der Bf. zuzurechnen ist und dass auch die übrigen drei Überweisungen lt. Beilage 10 von diesem Konto getätigt wurden. Die Zahlscheine lt. Beilage 10 betreffen die Wohnadresse der Bf. und ihres Mannes. Aus der Aufstellung der Bf. über die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ergibt sich, dass es sich hierbei um Kosten betreffend Wasser, Kanal und Müllabfuhr handeln muss. Überweisungsdaten sind

diesbezüglich nicht ersichtlich, allerdings wird nicht in Zweifel gezogen, dass diesbezügliche Kosten an die Gemeinde im Jahr 2011 geleistet wurden, zumal es sich um typische mit einer Liegenschaft verbundene Gemeindekosten handelt. Solche Kosten des täglichen Lebens sind an sich nicht außergewöhnlich (zum pauschalen Ansatz des pflegebedingten, höheren Verbrauches siehe oben). Betreffend die Geltendmachung von Kilometergeldern für ***Y*** und ***X*** wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf oben verwiesen. Darüber hinaus ist aber auch darauf hinzuweisen, dass die Bf. sogar selbst angibt, dass ihr ein Teil des Pflegegeldes zugekommen ist, um damit den Pflegeaufwand – mit dem mangels anderer Behauptungen bzw. Ausführungen nur jene von ihr geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Behinderung ihres Ehegatten gemeint sein können – zu bestreiten. Auch dieser Umstand lässt erheblich daran zweifeln, dass die Bf. durch die für das Jahr 2011 geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Pflege des Ehegatten persönlich im Sinn des § 34 EStG 1988 belastet war.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen der Bf..

Gem. § 167 Abs. 2 BAO i.V.m. § 2a BAO hat das Gericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Gericht durfte somit die obigen Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 (i.d.F. BGBl I 111/2010) lauten auszugsweise:

„§ 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).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

(...)

(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.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

(...)

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

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung*
 - *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),*
 - *ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,*
 - *durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*
- 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).“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 i.d.F. BGBl II 430/2010 (im Folgenden: VO über agBel) lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),*
- *ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder*
- *bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(...)

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- | | | |
|---|--|----------------|
| - | <i>Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids</i> | <i>70 Euro</i> |
| - | <i>Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit</i> | <i>51 Euro</i> |
| - | <i>Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit</i> | <i>42 Euro</i> |

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(...)

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Dem Bundesfinanzgericht wurde vom Finanzamt die Beschwerde der Bf. vom 5.4.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.3.2017 vorgelegt. Der Einkommensteuerbescheid ihres Ehegatten vom 15.12.2016 erwuchs hingegen in Rechtskraft und ist nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens. Strittig sind im gegenständlichen Verfahren gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 20.3.2017 die von der Bf. für das Streitjahr geltend gemachten mit der Behinderung ihres Ehegatten im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen.

3.1.1. Zum fehlenden Nachweis der von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind (vgl. VwGH 26.3.2003, 98/13/0072; 10.8.2005, 2001/13/0191; 28.9.2011, 2008/13/0196). Den Steuerpflichtigen trifft demnach sowohl eine Behauptungs- als auch eine Nachweispflicht (vgl. hierzu VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Wie sich aus Pkt. 1 (Sachverhalt) und 2 (Beweiswürdigung) dieses Erkenntnisses ergibt, wurden für den Großteil der laut Aufstellung der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2011 weder Rechnungen noch Zahlungsnachweise vorgelegt. Die Ermittlung der Aufwendungen erfolgte überdies im Wesentlichen aufgrund einer pauschalen Berechnung. Da nicht zweifelsfrei dargelegt werden konnte, welche tatsächlichen Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung des Ehegatten der Bf. im Streitjahr angefallen sind, kann dem Begehren der Bf. um Berücksichtigung ihrer geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich schon aus diesem Grund nicht gefolgt werden.

Zudem ist für die Berücksichtigung tatsächlich angefallener Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen (sofern die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllt sind) aber auch erforderlich, dass diese Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen, der die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend macht, selbst getragen werden müssen (vgl. hierzu etwa auch *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 34 Rz 11; *Peyerl in Jakom EStG*¹⁵ § 34 Rz 29; zum sog. „Belastungsprinzip“ *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁴ § 34 Abs 1 Rz 4). So hält auch der VwGH in seiner Rechtsprechung fest, dass als *„außergewöhnliche Belastungen (...) Aufwendungen nämlich nur insoweit abgezogen werden (können), als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden müssen“* (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181 m.w.N.; vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 15.9.1999, 99/13/0101 sowie VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005).

Die Bf. hat weder dargelegt noch glaubhaft gemacht, welche konkreten Kosten sie in welcher Höhe tatsächlich selbst getragen hat (siehe hierzu insbesondere Pkt. 2 [Beweiswürdigung] dieses Erkenntnisses). Jene Aufwendungen, für die die Bf. die tatsächliche Kostentragung durch entsprechende Zahlungsnachweise (Überweisungen an die Marktgemeinde) darlegen bzw. glaubhaft machen konnte, begründen dem Grunde nach keine Außergewöhnlichkeit.

3.1.2. Zur allfälligen Schätzung von Mehraufwendungen aufgrund der Behinderung des Ehegatten

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt auch im Zusammenhang mit Fällen von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 EStG 1988 die Möglichkeit zur Schätzung in Betracht. Dies setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige das Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen zwar nicht der Höhe, aber sehr wohl dem Grunde nach beweisen kann (vgl. hierzu VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116). Ein derartiger Beweis ist der Bf., wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, nicht gelungen. Schon aus diesem Grund würde sich daher grundsätzlich ein näheres Eingehen auf eine allfällige Schätzung erübrigen. Auch wenn aber davon ausgegangen werden wollte, dass der Bf. aufgrund der Behinderung ihres Ehegatten ein gewisser Pflegeaufwand, wie von ihr geltend gemacht, dem Grunde nach entstanden sein sollte, würde eine Schätzung von Aufwendungen voraussetzen, dass diese Aufwendungen

überhaupt bei der Bf. als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten. Hierfür gilt Folgendes zu beachten:

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts:

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht bestimmte Aufwendungen vor, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können. Darunter fallen u.a. behinderungsbedingte Mehraufwendungen nach Maßgabe des § 35 Abs. 1 EStG 1988, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 sieht die Gewährung eines Freibetrages (Abs. 3 leg. cit.) vor. Anstelle dieses Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten nachgewiesen werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988 i.V.m. § 34 Abs. 6 EStG 1988). Die Berücksichtigung von Mehraufwendungen nach § 35 EStG 1988 gilt jedoch einerseits nur für bestimmte Personengruppen (vgl. § 35 Abs. 1 EStG 1988). Demnach kann zwar auch der (Ehe-)Partner die behinderungsbedingten Mehraufwendungen geltend machen, § 35 Abs. 1 EStG 1988 setzt sodann jedoch voraus, dass entweder ein Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag besteht (2. TS des § 35 Abs. 1 EStG 1988) oder, sofern dieser Anspruch nicht gegeben ist, der (Ehe-)Partner, bei dem die Behinderung besteht, Einkünfte im Sinn des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens EUR 6.000,- jährlich erzielt (3. TS des § 35 Abs. 1 EStG 1988; siehe hierzu auch etwa VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113). Andererseits setzt die Gewährung des Freibetrages zudem voraus, dass keine pflegebedingten Geldleistungen (z.B. Pflegegeld) bezogen worden sind. Werden die tatsächlichen, höheren Kosten geltend gemacht, können diese von der in § 35 Abs. 1 EStG 1988 genannten Personengruppe nach § 34 Abs. 6 letzter TS EStG 1988 ohne Selbstbehalt abgezogen werden, soweit die pflegebedingten Geldleistungen überschritten werden (vgl. hierzu auch *Peyerl* in Jakom¹⁵, EStG § 34 Rz 53, 35 Rz 13; *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 35 Rz 4).

Demgegenüber sieht die VO über agBel nach § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 leg. cit. u.a. vor, dass die in den §§ 2 bis 4 der VO genannten Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu kürzen sind. Bei diesen genannten Mehraufwendungen handelt es sich insbesondere einerseits um Pauschbeträge betreffend Krankendiätverpflegung (vgl. § 2 der VO über agBel), andererseits um nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß (vgl. § 4 der VO über agBel). Gleich wie in § 35 Abs. 1 EStG 1988 benennt aber auch die VO über agBel in ihrem § 1 Abs. 1 einen bestimmten Personenkreis, auf den die VO anzuwenden ist.

Die Mehraufwendungen nach den §§ 2 bis 4 der VO über agBel können daher beim Steuerpflichtigen aufgrund einer Behinderung des Ehepartners nur unter den gleichen

Voraussetzungen wie nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, d.h. der Steuerpflichtige muss entweder einen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag besitzen (vgl. 2. TS des § 1 Abs. 1 der VO über agBel) oder der (Ehe-)Partner, bei dem die Behinderung besteht, erzielt keine höheren jährlichen Einkünfte als EUR 6.000,- (vgl. 3. TS des § 1 Abs. 1 der VO über agBel).

Neben u.a. dem Vorliegen eines Kindes im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 setzt der Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 voraus, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Einkünfte von höchstens EUR 6.000,- jährlich erzielt. Da der Ehegatte der Bf. diese Einkunftsgrenze überschreitet, hat die Bf. im Streitjahr schon deshalb keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, ohne dass auf die weiteren Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 eingegangen werden müsste. Aus dem gleichen Grund scheitert aber auch die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt nach dem 3. TS des § 35 Abs. 1 EStG 1988 bzw. des § 1 Abs. 1 der VO über agBel, da hierfür ebenfalls die Einkunftsgrenze von EUR 6.000,- nicht überschritten werden darf.

Auch wenn die Bf. in ihrer Beschwerde sowie im Vorlageantrag ausführt, dass bei ihrem Ehepartner außergewöhnliche Belastungen von EUR 4.941,76 in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 irrtümlich nicht eingetragen worden seien und dieser Betrag das *Einkommen* (das Einkommen ist nach der Definition des § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und *nach Abzug der Sonderausgaben* [§ 18] und *außergewöhnlichen Belastungen* [§§ 34 und 35] sowie genannter Freibeträge) ihres Gatten auf EUR 5.999,00 reduzieren würde, ließe sich daraus nichts für die Höhe der *Einkünfte* (diese resultieren aus den sieben Einkunftsarten, u.a. aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nach § 2 Abs. 3 i.V.m Abs. 4 EStG 1988) gewinnen, die – auch wenn man solche Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen bei ihrem Ehegatten berücksichtigen wollte – dadurch unverändert blieben. Für die Frage des Alleinverdienerabsetzbetrages ist – unabhängig von den sonstigen Voraussetzungen nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 – allein die Höhe der *Einkünfte* relevant. Außergewöhnliche Belastungen können daher für die Ermittlung des Grenzbetrages nicht in Abzug gebracht werden (vgl. hierzu auch *Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 33 Rz 44; *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 33 Rz 68 [Stand 1.9.2021, rdb.at]).

Soweit die Bf. in ihrem Vorlageantrag auf eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten aus dem Jahr 2001 für das Streitjahr 1998 verweist und dafür die Berufungsentscheidung auszugsweise beilegt, ist zu bemerken, dass die Finanzlandesdirektion aufgrund der für das damalige Streitjahr geltenden Rechtslage und des (dem Gericht nicht bekannten) festgestellten Sachverhalts zu ihrer damaligen Entscheidung gelangt ist. Demgegenüber hat das hier zu erkennende Gericht die für das Jahr 2011 geltende

Rechtslage auf den im Jahr 2011 verwirklichten und unter Punkt 1. festgestellten Sachverhalt anzuwenden. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 kam es zu einer Änderung der Rechtslage, die u.a. den Alleinverdienerabsetzbetrag, § 35 Abs. 1 EStG 1988 und § 1 der VO über agBel betraf. Einerseits stand ab sofort der Alleinverdienerabsetzbetrag ohne Kind (im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988) nicht mehr zu (vgl. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 111/2010), andererseits wurden § 35 Abs. 1 EStG 1988 sowie § 1 der VO über agBel dahingehend geändert, dass bei Nichtvorliegen eines Anspruches auf den Alleinverdienerabsetzbetrag Aufwendungen durch den Ehepartner nach diesen Bestimmungen (nur) dann in Abzug gebracht werden konnten, wenn der behinderte Ehepartner die Einkunftsgrenze von EUR 6.000,- nicht überschreitet. Die geänderten Bestimmungen waren erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden (siehe hierzu auch ErlRV 981 BlgNR 24. GP 8, 125).

Da der Ehegatte der Bf. im Streitjahr höhere Einkünfte als EUR 6.000,- erzielte, liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung allfälliger Aufwendungen der Bf. aufgrund der Behinderung ihres Mannes als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 i.V.m. § 35 Abs. 1 EStG 1988 bzw. der VO über agBel nicht vor. Aus diesem Grund scheidet auch die Berücksichtigung eines von der Bf. beantragten Pauschbetrages für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach § 2 der VO über agBel aus. Im Übrigen ist aber auch darauf hinzuweisen, dass die Bestimmungen der § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 1 EStG 1988 auch für die vorgesehenen Personengruppen nur dann bzw. insoweit den Abzug von behinderungsbedingten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes vorsehen, wenn keine pflegebedingten Geldleistungen bezogen wurden (vgl. § 35 Abs. 1 EStG 1988) bzw. die tatsächlich entstandenen Kosten die Summe dieser Geldleistungen übersteigen (vgl. § 34 Abs. 6 EStG 1988; siehe zur Darstellung der Regelungen bereits oben; zu den Folgen des Pflegegeldbezuges durch den Ehegatten der Bf. siehe folgend).

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Liegen die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 EStG 1988 wie im gegenständlichen Fall nicht vor, können als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Aufwendungen aufgrund einer Behinderung des Ehegatten nur im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (vgl. hierzu auch VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113). Die Bf. macht vorwiegend Aufwendungen, die offensichtlich im Zusammenhang mit der regelmäßigen Pflege ihres Ehegatten stehen, als außergewöhnliche Belastungen geltend, wie insbesondere den erhöhten Verbrauch an WC-Papier, Einweg-Handtüchern und -Handschuhen, Desinfektion und Körperpflege, Inkontinenzbetteinlagen, Einziehdecken, Leintüchern, Unterwäsche, Kompressionsstrümpfe, Bade- und Handtücher sowie u.a. den damit verbundenen höheren Verbrauch an Strom, Wasser und Anfall von Müll.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten sowie behinderungsbedingte Mehraufwendungen vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Für das Tragen dieser Kosten für unterhaltsberechtigten Personen kann sich jedoch aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung i.S.d. § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergeben (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0053 m.w.N.). Zu beachten ist allerdings, dass die Pensionseinkünfte der Bf. in Höhe von EUR 15.783,48 (steuerpflichtige Bezüge KZ 245 lt. Lohnzettel) und die ihres Gatten in Höhe von EUR 13.543,20 (steuerpflichtige Bezüge KZ 245 lt. Lohnzettel) annähernd gleich sind. Nach § 34 Abs. 7 Z 4 Satz 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen außerdem nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten oder Mehraufwendungen aufgrund einer Behinderung.

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. insb. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113; 11.2.2022, Ra 2020/13/0062). Aufwendungen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, sind keine Kosten der Heilbehandlung. Die Aufwendungen führen auch nicht zu einer Linderung der Krankheit selbst. Der geltend gemachte Aufwand zur körperlichen Pflege und Reinigung des Ehegatten ist vielmehr mit den Auswirkungen der Erkrankung verbunden, der wiederum zum Teil zu weiteren, nicht körperbezogenen Aufwendungen führt (z.B. betreffend Strom, Wasser, Müllabfuhr, Waschmittel etc.).

Ebenfalls stellen die geltend gemachten Pflegeaufwendungen keine unregelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) im Sinn des § 4 der VO über agBel dar. Erst aus der VO über agBel ergeben sich aber bestimmte Mehraufwendungen, die nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen sind (vgl. § 1 Abs. 3 i.V.m. §§ 2 bis 4 der VO über agBel; siehe hierzu bereits oben). Da die geltend gemachten Aufwendungen nicht unter § 4 der VO über agBel fallen und sogar die Summe aller von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen die Höhe des Pflegegelds nicht überschreiten, sind diese durch das im Streitjahr bezogene Pflegegeld abgegolten (vgl. *Althuber/Schimmer in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar⁶² § 35 Rz 20; zur Abweisung einer Beschwerde bzw. Zurückweisung einer Revision u.a. im Zusammenhang mit Kosten, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit anfallen VwGH 1.9.2015, 2012/15/0178; 18.2.2021, Ra 2019/15/0113; vgl. auch BFG 18.6.2019, RV/2100969/2018; siehe diesbezüglich der Vollständigkeit halber auch bereits die Stellungnahme des Finanzamts im Vorlagebericht vom 29.3.2018, der der Bf. nicht entgegen getreten ist). Sie kommen somit schon aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastungen bei der Bf. in Betracht. Für eine Schätzung dieser Aufwendungen bleibt daher kein Raum.

Im Übrigen könnten aber auch die übrigen geltend gemachten Aufwendungen, soweit sie nicht bereits mit der regelmäßigen, behinderungsbedingten Pflege des Ehegatten der Bf. im

Zusammenhang stehen, im Rahmen einer Schätzung keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen finden:

Die, gegebenenfalls nicht regelmäßigen, aber handelsüblichen Anschaffungen im Jahr 2011 von zwei Polstern, eines Lattenrosts und einer Matratze dienen gleichermaßen nicht der Heilbehandlung, sie stellen aber auch keine Hilfsmittel im Sinn des § 4 der VO über agBel dar (vgl. hierzu auch VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292). Für die geltend gemachte (wiederum handelsübliche) elektrische Zahnbürste samt Ersatzbürsten sowie für die pauschal angesetzten Telefon- und Internetkosten ist nicht einmal ein mittelbarer Zusammenhang mit den Erkrankungen ersichtlich. In Hinblick auf die Einnahme von Vitamin- und Nahrungsergänzungsmittel wurde das Bestehen eines ärztlich diagnostizierten Vitaminmangels nicht behauptet. Besteht aber keine ärztliche Verordnung können damit zusammenhängende Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). In Hinblick auf die geltend gemachten Busfahrkosten der Bf. für Besorgungen für den pflegebedürftigen Gatten ist nicht davon auszugehen, dass diese Besorgungen ausschließlich krankheitsbedingt erfolgten. Vielmehr entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass im Rahmen dieser Fahrten auch sonstige Besorgungen des täglichen Lebens erledigt wurden. Die Voraussetzung der Außergewöhnlichkeit ist sodann aber nicht erfüllt. Gleiches gilt für den Kauf der ÖBB-Vorteilskarten.

Hinsichtlich allfälliger Aufwendungen für Medikamente sowie eines Sehbehelfs erübrigt sich eine Schätzung der von der Bf. getragenen Kosten schon deshalb, weil damit der Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht überschritten werden würde.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Juni 2022

