

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. September 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

In der elektronisch eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 wurden Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer eigenen Behinderung sowie einer Behinderung des (Ehe)Partners geltend gemacht.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 9.9.2020 hat das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg (belangte Behörde; nunmehr: Finanzamt Österreich) um eine genaue Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt ersucht und darauf hingewiesen, dass bei stationären Aufenthalten, wie z. B. Krankenhaus oder Kur, eine Haushaltsersparnis von 5,23 Euro pro Tag von den beantragten Aufwendungen abzuziehen sei.

Im Zuge der Beantwortung dieses Vorhalts wurde angeführt, dass die beantragten Kosten gänzlich im direkten Zusammenhang mit der Behinderung stehen und es wurden diverse Unterlagen (zB Apothekenrechnungen, Abrechnungen einer Senioren-Wohnanlage, Rechnungen für einen Kuraufenthalt) vorgelegt.

Bescheid

Mit Einkommensteuerbescheid vom 18.9.2020 wurde die Einkommensteuer mit einer Gutschrift in Höhe von € 6.731,-- festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde dazu angeführt:

„Gattin:

Es liegt zwar Pflegegeldbezug vor aber keine Feststellung des Bundessozialamts welches Leiden einem konkreten Behinderungsgrad zugrunde liegt. Die Voraussetzung zur Berücksichtigung aus dem Titel Behinderung (§ 34/6 und § 35) liegt daher für Ausgaben, die von der Anrechnung auf das Pflegegeld ausgenommen sind (gem. § 4 der Verordnung des BMF zu § 34 trifft dies auf Heilbehandlungskosten zu) nicht vor.

Tatsächliche Kosten wegen Pflegebedürftigkeit Gattin:

€ 2.495, 88 abzüglich Haushaltsersparnis nur Frühst. € 235,44 abzüglich Pflegegeld € 1.782,70 = € 477,74

Krankheitskosten mit Selbstbehalt:

Apotheke € 872,25 und Kur € 396,90 abz. HHE 96,16 = € 300,74 und Taxi € 157,40 = € 1.330,39

Antragsteller - Tatsächliche Kosten der Behinderung/Pflegebedürftigkeit:

Heim € 19.709,40 abzüglich Garage € 1.008,- = € 18.701,40 abzüglich Haushaltsersparnis nur Frühst. € 235,44 abzüglich Pflegegeld € 3.480,- = 14.985,56 und Apotheke € 562,45 (50 % Behinderung) = € 15.548,01

Wir berücksichtigen 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und - Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen.

Der Grund: Die Topf-Sonderausgaben können wir nur zu einem Viertel anrechnen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.485,92 Euro.

Wir haben die von Ihnen unter „Tatsächliche Kosten aufgrund einer Behinderung“ beantragten Beträge von 16.025,75 Euro berücksichtigt. Darüber hinaus können keine weiteren Kosten abgezogen werden.“

Beschwerde

Mit Schreiben vom 8.10.2020, bei der belangten Behörde eingelangt am 9.10.2020 erhob der Beschwerdeführer folgende Beschwerde:

„Im Auftrag und Vollmachtsnamen rubr. Mandanten wird innerhalb offener Frist gegen den am 6. Oktober 2020 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2016 vom 18. September 2020 das Rechtsmittel der

Beschwerde

erhoben und wie folgt begründet.

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2016 hat der Antragsteller für seine Pflegegeld beziehende Gattin neben den Pflegeheimkosten auch Krankheitskosten zur steuerlichen Berücksichtigung beantragt.

Im ergangenen Bescheid wurden die Pflegeheimkosten der Gattin um eine Haushaltsersparnis gekürzt obwohl die Gattin im gemeinsamen Haushalt ihres Gatten lebt und schon der Antragsteller bei seinen Pflegeheimkosten die Haushaltsersparnis in Abzug gebracht hat. Des weiteren wurden die Krankheitskosten der Gattin mit der Begründung, daß kein vom Bundessozialamt bescheinigter Behindertengrad vorliegt, steuerlich unberücksichtigt gelassen.

Die Gattin des Antragstellers bezieht Pflegegeld. Bei Bezug von Pflegegeld ist von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist. Die Krankheitskosten stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den gesundheitlichen Beeinträchtigungen der Gattin des Antragstellers. Damit sind die Krankheitskosten außergewöhnliche Belastungen, die ohne Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich abzugsfähig sind.

Da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, ist der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Im Sinne der Rechtsrichtigkeit stelle ich im Auftrag und Vollmachtsnamen rubr. Mandanten Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 18. September 2020 unter Berücksichtigung der Krankheitskosten ohne Selbstbehalt und der Pflegeheimkosten ohne "doppelten" Abzug der Haushaltsersparnis seine Gattin betreffend abzuändern.

Für Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung und zeichne mit vorzüglicher Hochachtung“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.8.2021 hat die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wird dazu angeführt:

„Im Rahmen der Veranlagung wurden beim Beschwerdeführer außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt für die Ehegattin in Höhe von 2.204,08 € geltend gemacht.

Von diesen Kosten entfallen auf das Pflegeheim 713,18 €, auf Medikamente (Apothekenkosten) 872,25 €,

*auf Kurkosten 461,25 € und
auf Fahrtkosten 157,40 €.*

Für die Ehegattin liegt im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 kein Behinderungsgrad, auf Grund der Einschätzung seitens des Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen vor, sondern nur Pflegegeldbezug.

Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung ist bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (23.06.2021, RV/7104444/2019; 20.04.2021, RV/7100691/2021) und des Verwaltungsgerichtshofes (23.01.2019, Ro 2016/13/0010; 3.8.2004, 99/13/0169; 18.5.1995, 93/15/0079) ist die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten (zB Hilfsmittel wie Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung wie Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten und Medikamente), dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen.“

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 7.9.2021 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wie folgt:

„Im Auftrag und Vollmachtsnamen der Erben meines verstorbenen Mandanten erhebe ich innerhalb offener Frist gegen den am 7. August 2021 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2016 Beschwerde vorentscheidung gem. § 262 BAO vom 4. August 2021 das Rechtsmittel

*Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde
vom 9. Oktober 2020
gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 18. September 2020
durch das B u n d e s f i n a n z g e r i c h t*

*Frau ***Gattin_Bf*** lebt behinderungsbedingt zusammen mit ihrem Ehegatten, der ebenfalls behindert ist, in einem Senioren- und Pflegeheim, da sie nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Senioren- und Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist.*

*Im Kalenderjahr 2016 sind Frau ***Gattin_Bf*** Kosten der Heilbehandlung aus der die Behinderung verursachenden Erkrankung als außergewöhnliche Belastung erwachsen. Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Nach ständiger Rechtsprechung können Kosten einer Behinderung 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 in einem Senioren-oder Pflegeheim angewiesen ist (vgl. VwGH v. 26. Mai 2010, 2007/13/0051). Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit auszugehen, sodaß in diesem Fall ein Nachweis einer Behinderung nicht erforderlich ist.

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist grundsätzlich der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgeht (vgl. VwGH 2.6.20042003/13/0074).

In der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2016 von ***Bf*** (Alleinverdiener) wurden für seine pflegegeldbeziehende Gattin Pflegeheim- und Heilbehandlungskosten unter Abzug des Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Die Heilbehandlungskosten sind gänzlich medizinisch indiziert. Die Fahrtkosten waren veranlaßt durch die Arzt- und Krankenhaustermin.

Jedenfalls ist die Tatsache der Behinderung aufgrund des Pflegegeldbezuges als steuerrechtliches Faktum evident. Damit stehen dem Steuerpflichtigen die in § 34 Abs 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen zu.

Da der Spruch des Bescheides betreffend des Einkommensteuerbescheides 2016 vom 18. September 2020 nicht dem Gesetz entspricht, ist der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Ich ersuche, dass das Gericht Ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit iS von Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen meiner Mandanten ausübt, dass Sie in Ihrer abschließenden Entscheidung über die Beschwerde dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 18. September 2020 unter ungekürzter steuermindernder Berücksichtigung aller beantragten außergewöhnlichen Belastungen abzuändern, stattgibt.“

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 21.9.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme führte die belangte Behörde aus:

„Vorab wird seitens der Abgabenbehörde auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Insbesondere auf die darin zitierte Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (23.06.2021, RV/7104444/2019; 20.04.2021, RV/7100691/2021) und des Verwaltungsgerichtshofes (23.01.2019, Ro 2016/13/0010; 3.8.2004, 99/13/0169; 18.5.1995, 93/15/0079), wonach ein ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung die unabdingbare Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten (zB Hilfsmittel wie Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung wie Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten und Medikamente) darstellt.

Ergänzend zum Vorlageantrag ist auszuführen, dass gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nur dann eine Behinderung vorliegt, wenn eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle (in der Regel das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen) vorliegt. Liegt eine solche amtliche Bestätigung nicht vor, ist keine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 gegeben und können auch keine außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalte gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 35 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Annahme einer mindestens 25%igen Behinderung bei Vorliegen eines Pflegegeldbezugs ist eine in Rz 839g der LStR 2002 vorgesehene Verwaltungsübung.

Unabhängig davon, ob eine gesetzliche Voraussetzung für eine Behinderung iSd § 35 EStG 1988 oder eine in der Verwaltungsübung begründete Fiktion vorliegt, bedarf es grundsätzlich eines Kausalzusammenhanges zwischen der/den Behinderungsursache/n und den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen. Diesbezüglich ergingen die bereits mehrfach zitierten Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes.

Wenn in der Beschwerde und im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass bei einer mindestens 25%igen Behinderung ein Nachweis der Behinderung nicht erforderlich wäre, ist dem entgegenzuhalten, dass so ein Nachweis weder erforderlich noch seitens der Abgabenbehörde angefordert wurde. Vielmehr wurde im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes der Nachweis der Behinderungskausalität der geltend gemachten Kosten angefordert.

Da dieser Nachweis trotz mehrfacher Aufforderung nicht erbracht wurde und somit keine behinderungskausalen Kosten vorliegen, beantragt die Abgabenbehörde - im Sinne der zitierten Rechtsprechung - die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.“

Beschluss vom 6.10.2021

Das Bundesfinanzgericht wandte sich wie folgt an den Beschwerdeführer:

„Auf Grund der vorgelegten Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht derzeit von folgendem Sachverhalt aus:

*Der Beschwerdeführer und seine Gattin lebten im Jahr 2016 im Wohnpark ***Ort1***. Die dafür angefallenen Kosten (Appartmentkosten, Frühstückspension, Garagengebühr, Kabelfernsehen) betrugen € 19.706,40 für den Beschwerdeführer und € 2.455,88 (Aufpreis 2. Person, Frühstückspension) für die Gattin des Beschwerdeführers. Apothekenkosten wurden für den Beschwerdeführer in Höhe von € 562,45 und für die Gattin des Beschwerdeführers in Höhe von € 872,25 nachgewiesen. Für die Gattin des Beschwerdeführers wurden zusätzlich Kurkosten in Höhe von € 461,25 sowie Fahrtkosten in Höhe von € 157,40 nachgewiesen.*

Das Bundessozialamt (Sozialministerium Service) übermittelte für das Jahr 2016 für den Beschwerdeführer einen Grad der Behinderung in Höhe von 50%. Für die Gattin des Beschwerdeführers wurde vom Bundessozialamt keine Behinderung mitgeteilt.

Sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Gattin bezogen im Jahr 2016 Pflegegeld. Am Lohnzettel des Beschwerdeführers ist ein Pflegegeld für 12 Monate in Höhe von € 3.480,-- (somit € 290 pro Monat – entspricht Stufe 2) angeführt. Am Lohnzettel der Gattin des Beschwerdeführers ist ein Pflegegeld für 12 Monate in Höhe von € 1.782,70 (somit € 148,55 pro Monat – entspricht annähernd der Stufe 1) angeführt.

*Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, hat der Beschwerdeführer bereits seit dem Jahr 2013 Pflegegeld bezogen. Die Wohnsitznahme im ***Ort1*** erfolgte im September 2015.*

*Im angefochtenen Bescheid anerkannte das Finanzamt die Kosten für das Apartment im ***Ort1*** (ohne Garage und unter Abzug einer Haushaltsersparnis) sowohl für den Beschwerdeführer als auch für die Gattin des Beschwerdeführers als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt. Dabei wurde sowohl für den Beschwerdeführer als auch für die Gattin des Beschwerdeführers eine Haushaltsersparnis in Abzug gebracht; die übrigen Kosten für Gattin wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.*

>> Es wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

*II. In der Beschwerde vom 8.10.2020 wird von „Pflegeheimkosten“ gesprochen. In den vorgelegten Rechnungen des ***Ort1*** sind neben Frühstückskosten nur Apartmentkosten, jedoch keine Pflegeleistungen oder sonstige Leistungen zur Haushaltsführung verzeichnet.*

*Auf der Website des Wohnpark ***Ort1_Website*** ist unter der Rubrik „Aktives Wohnen“ angeführt, dass „hauswirtschaftliche Unterstützung (zB Übernahme des Einkaufs) gegen gesondertes Entgelt angeboten wird. Da aus den vorgelegten Rechnungen nur die Frühstückskosten ersichtlich sind und weder die Übernahme eines Einkaufs noch sonstige hauswirtschaftliche Leistungen im Jahr 2016 verrechnet wurden, ist fraglich, wer die Führung des Haushaltes übernommen hat (zB Mittagessen, Abendessen, Einkauf, Wäschereinigung, etc.).*

Die Kosten der Unterbringung und Verpflegung in einem Seniorenheim sind dann keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung nicht aus gesundheitlichen Gründen, sondern "lediglich aus Altersgründen" erfolgt. Unter "Altersgründen" idS ist zu verstehen, dass die üblicherweise mit dem Aufenthalt in der eigenen Wohnung zu verrichtenden Arbeiten altersbedingt zu mühsam werden, sodass der "Hotelkomfort" eines Altersheims genutzt wird, obwohl der StPfl weiter zur Führung eines eigenen Haushalts in der Lage wäre.

Eine Berücksichtigung behinderungsbedingter Mehraufwendungen erfordert einen unmittelbaren (spezifischen) Zusammenhang der Mehraufwendungen mit einem notwendigen

Pflege- oder Betreuungsbedarf (weswegen die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten ist). Ein solcher Zusammenhang ist bei allein mit Rücksicht auf eine Behinderung erfolgter (allgemeiner) Wohnsitznahme noch nicht gegeben.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

III. Gemäß § 35 Abs 2 EStG ist

-) sowohl die Tatsache der Behinderung

-) als auch das Ausmaß der Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit)

durch eine amtliche Bescheinigung einer zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stellen sind etwa der Landeshauptmann, der Sozialversicherungsträger oder das Bundesamt für Soziales und Behinderungswesen (Sozialministerium Service).

Ein Nachweis der Tatsache der Behinderung und des Ausmaßes liegt lediglich für den Beschwerdeführer, nicht jedoch für die Gattin des Beschwerdeführers vor.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

*IV. Die Rechnung des ***Kurhaus*** vom 29.5.2016 im Ausmaß von € 64,35, die ebenfalls in den geltend gemachten Kurkosten enthalten ist, enthält unter anderem Kosten für:*

-) Briefmarke

-) Mineralwasser

-) Zeitungen / Zeitschriften

-) „Gästerauslagen“

-) „diverse Kursgebühren“

Es ist nicht ersichtlich, dass diese Kosten außergewöhnlich iSd § 34 EStG wären.

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

V. Sofern bzw. sobald das Verlassenschaftsverfahren abgeschlossen ist, wird ersucht, den Beschluss des Verlassenschaftsgerichts vorzulegen.

VI. Es wird darauf hingewiesen, dass

- das Bundesfinanzgericht nicht an die Meinung, die in den Lohnsteuerrichtlinien des BMF vertreten wird, gebunden ist,

- der angefochtene Bescheid in jeder Richtung abgeändert werden kann (dies kann auch zu einer Verböserung führen),

- eine Beschwerde oder ein Vorlageantrag zurückgenommen werden kann, solange darüber noch nicht entschieden wurde.

[...]“

Mit Schreiben vom 30.12.2021 wurde folgendes bekanntgegeben:

„Pflegeheimkosten

*Das Senioren- und Pflegewohnheim ***Ort1*** verrechnet grundsätzlich an alle Bewohner Appartement- und Frühstückskosten. Das Mittag— und Abendessen wird extern bezogen von ***AB*** und von den Bewohnern separat bezahlt. Das gilt auch für Betreuungsleistungen, die überwiegend von externen Betreuern erbracht werden. Da für viele Bewohner die “Zettelwirtschaft” belastend ist, werden diese auch nicht aufbewahrt und somit auch steuerlich nicht geltend gemacht.*

Unabhängig davon ist nach geltender Rechtsprechung eine Aufspaltung der Senioren- und Pflegeheimkosten nicht erforderlich vgl. VwGH 2008/13/0145, VwGH 2009/13/0003.

Krankheitsverlauf/Behinderung

*Frau ***Gattin_Bf*** ist im April 2015 gestürzt und wurde mit einer Schenkelhalsfraktur in das Wilhelminenkrankenhaus eingeliefert (vgl. beiliegenden Patientenbrief) wo sie wegen mangelnder Blutgerinnung erst einige Tage später operiert bzw ein künstliches Hüftgelenk implantiert werden ist. Die arterielle Hypertonie wird zwar laufend medikamentös behandelt, aber im Zusammenhang mit der Gangunsicherheit verblieb eine starke Sturzgefährdung.*

*Behandlungstermine bei Ärzten, Krankenhäusern oder Therapien kann Frau ***Gattin_Bf*** nur mittels Taxi wahrnehmen. Diese Kosten sind Krankenkosten und daher als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.*

*Da Frau ***Gattin_Bf*** aufgrund ihrer körperlichen Beeinträchtigungen die hauswirtschaftliche Versorgung nicht mehr selber sicherstellen konnte, war die Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim unumgänglich geworden.*

*Steuerrechtlich wird bei Zuerkennung von Pflegegeld (sowohl Herr als auch Frau ***Gattin_Bf*** beziehen Pflegegeld) von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit= Grad der Behinderung ausgegangen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist.*

Kurkosten / Kurnebenkosten

*Die BVA bewilligte Frau ***Gattin_Bf*** einen Genesungsaufenthalt im Kurhaus ***Kurhaus*** für 21 Tage (vgl. Beilage), wobei sie einen Selbstbehalt von Euro 396,90 entrichten mußte. Ein bedarfsorientiertes Leben ist auch während einer Rehabilitation notwendig. So war es für Frau ***Gattin_Bf*** aufgrund ihrer Herzprobleme und Sturzgefährdung nicht möglich in eine Trafik zu gehen um eine Briefmarke zu beschaffen um Kontakt zu ihrer Familie zu halten oder im Supermarkt Mineralwasser zu besorgen. Um sozial und gesellschaftlich nicht ganz abgeschnitten zu sein, las sie Zeitungen. Behinderungsbedingt nutzte sie die hausinterne Infrastruktur des Kurhauses, was mit Kosten verbunden war.*

Medikamente

Krankheitskosten, dazu zählen Aufwendungen für Medikamente, erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Fallen höhere Aufwendungen an als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, so sind sie als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erwachsen.

Die für Frau ***Gattin_Bf*** beantragten Apothekerkosten sind medizinisch induziert (vgl. beiliegende ärztliche Bestätigung) und sind daher steuerlich zu Gänze zu berücksichtigen.

Die unter "privat" aufgelisteten Medikamente sind bei Frau ***Gattin_Bf*** zur Gänze krankheitsbedingt:

Bio-H-Tin Vit H 5mg = Biotinmangelerscheinungen bei verminderter Nahrungsaufnahme
 Biogelat Cranberry Uro = zur funktionalen Unterstützung von Blase und Harnwegen
 Lisinostad = blutdrucksenkend
 Ovestin Ovula = vaginale Symptome bei Estrogenmangel
 Magn Verla = erhöhter Magnesiumbedarf bei Stress, für Osteoporose, Herzmuskel und Nervensystem
 Novalgin = schmerzstillend, fiebersenkend
 Pantoloc = bei Magen- und Darmerkrankung
 Apozema Tr N = Schwindel- und Kreislauftröpfchen
 Bioflorin = Anwendung bei Durchfall
 Neo Angin Pas = bei Halsschmerzen und Angina
 Iberogast = bei Magen- und Darmbeschwerden
 Oleovit D3 = zur Unterstützung der Osteoporosetherapie

Die unter "privat" aufgelisteten Medikamente sind bei Herrn ***Bf*** zur Gänze krankheitsbedingt:

Allostad 100mg = zur Senkung des Harnsäurespiegels im Blut
 Lasix 40mg = harntreibendes Mittel

Euthyrox 50mcg = zur Behandlung von Funktionsstörungen der Schilddrüse
 Euphrasia Wel Au-Tr = Augentropfen für tränende Augen
 Trittico Ret = Arzneimittel mit beruhigender, angstlösender Wirkung
 Neo Angin Pas = bei Halsschmerzen und Angina
 Oleovit D3 = zur Unterstützung der Osteoporosetherapie

Es wird darauf hingewiesen, dass sämtliche unter „privat“ erworbene Medikamente einerseits verschreibungspflichtig, andererseits unbedingt in Absprache mit dem behandelnden Arzt einzunehmen sind.

Haushaltersparnis

Das EStG schreibt vor, dass bei Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim die beantragten Aufwendungen um eine Haushaltersparnis zu kürzen sind.

Ein Haushalt ist definiert als zusammenwohnende und eine wirtschaftliche Einheit bildende Personengemeinschaft sowie Personen, die allein wohnen und wirtschaften.

*Frau ***Gattin_Bf*** ist zusammen mit ihrem behinderten Ehegatten im Senioren- und Pflegeheim des ***Ort1*** untergebracht, wo sie beide in einem Appartement zusammenwohnen. Es besteht somit "ein" Haushalt. Es findet sich weder ein gesetzlicher Hinweis noch eine Rechtsprechung, dass eine doppelte Haushaltersparnis bei 'einem' Haushalt zur Anwendung kommt.*

Fahrtkosten

*Zu den Krankheitskosten zählen auch Fahrtkosten zum Arzt, Fahrtkosten ins Krankenhaus, Fahrtkosten zu einer Therapie und ähnliche krankheitsbedingte Beförderungen. Wie aus dem Patientenbrief ersichtlich leidet Frau ***Gattin_Bf*** an Gangstörungen und ist sturzgefährdet. Somit sind die beantragten Fahrkosten zur Gänze abzugsfähig.*

Fazit:

Da der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, ist der Inhalt des Bescheides nicht richtig.

Antrag

*Nachdem die beantragten außergewöhnlichen Aufwendungen nachweislich medizinisch bedingt sind wird der Antrag gestellt, die gesamten beantragten außergewöhnlichen Belastungen sowohl für Herrn ***Bf*** als auch für seine Gattin steuermindernd zu veranlagern."*

Beigelegt war ein Patientenbrief des Wilhelminenspitals vom April 2015, die Bewilligung für einen Kuraufenthalt vom April 2016 sowie ein Schreiben eines Facharztes vom 15.11.2021, aus dem hervorgeht, dass aus ärztlicher Sicht mit den ihm bekannten Vorerkrankungen die angeführten Medikamente der Fortuna Apotheke medizinisch notwendig und verschreibungspflichtig sind; handschriftlich wurde noch ergänzt: „Ausnahme: Nahrungsergänzungsmittel“

Im Rahmen des Parteiengehörs äußerte sich die belangte Behörde mit Schreiben vom 16.3.2022 wie folgt:

„Ad. Krankheitsverlauf/Behinderung

Seitens der Abgabenbehörde wird außer Streit gestellt, dass es sich bei diesen Kosten um Krankheitskosten handelt. Es ist aber nicht ersichtlich, dass es sich bei diesen Kosten um behinderungskausale Krankheitskosten handelt. Nach der im Vorlagebericht angeführten

Judikatur (BFG 23.06.2021, RV/7104444/2019; 20.04.2021, RV/7100691/2021; VwGH 23.01.2019, Ro 2016/13/0010; 3.8.2004, 99/13/0169; 18.5.1995, 93/15/0079) ist ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung die unabdingbare Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten. Diese wurde aber bis dato nicht nachgewiesen.

Ad. Kurkosten/Kur Nebenkosten

Aufwendungen sind gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. „gewöhnliche“ Belastung handeln (vgl. VwGH 31.1.1992, 92/14/0135; VwGH 13.12.1995, 93/13/0272). Die im Rahmen der Kur geltend gemachten Kur Nebenkosten (Briefmarke, Mineralwasser, Zeitungen/Zeitschriften, „Gästerauslagen“, „diverse Kursgebühren“) stellen aus Sicht der Abgabenbehörde „gewöhnliche“ Belastungen des täglichen Lebens dar, die die Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit nicht erfüllen.

Ad. Medikamente

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 30.12.2021 wird ausgeführt, dass sämtliche unter privat erworbenen Medikamente verschreibungspflichtig wären. Das ist nicht korrekt: BIO-H-TIN 5 mg, BIOGELAT Cranberry UroForte, Magnesium Verla, APOZEMA Bluthochdruck-Tropfen, neo-angin, Iberogast und WELEDA Euphrasia D3 Augentropfen sind nicht rezeptpflichtig. Weiters ist auch aus der bloßen Verschreibung eines Medikamentes keine Zwangsläufigkeit ableitbar, da Verschreibungen auch zur nicht zwangsläufigen Vorbeugung und Prophylaxe erfolgen können. Ein ärztlicher Nachweis, aus dem die zwangsläufige Notwendigkeit der Medikamente zur Behandlung einer Krankheit (mit Selbstbehalt) und/oder Behinderung (ohne Selbstbehalt) ersichtlich ist, ist nicht gegeben.

Ad. Haushaltsersparnis

Seitens der Abgabenbehörde wird diesbezüglich auf die Entscheidung des BFH vom 4.10.2017 (VI R 22/16) verwiesen (vgl. SWI 2018, 28): „Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten ein Haushaltsersparnis anzusetzen. Denn sie sind beide durch den Aufenthalt dort und die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um dessen Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten entlastet. Zudem ist der Ansatz eines Haushaltsersparnis für jeden Ehegatten geboten, weil die in den personenbezogenen Alten- und Pflegeheimkosten enthaltenen Aufwendungen für Nahrung, Getränke, übliche Unterkunft uÄ typische, steuerlich grundsätzlich nicht zu berücksichtigende Kosten der Lebensführung eines jeden Steuerpflichtigen sind. Die Kürzung der Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung eines Ehepaares in einem Pflegeheim lediglich um ein Haushaltsersparnis würde damit eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung bewirken.“

Ad. Fahrtkosten

Die Fahrtkosten wurden seitens der Abgabenbehörde im Rahmen der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt. Mangels Darlegung des ursächlichen Zusammenhangs mit der Behinderung, ist eine Berücksichtigung unter den behinderungsbedingten Kosten nicht möglich.

Fazit

Aus Sicht der Abgabenbehörde ist der Einkommensteuerbescheid 2016 auf Basis der gesetzlichen Grundlagen und im Einklang mit hiezu ergangener Rechtsprechung erlassen worden.

Antrag

Der im Vorlagebericht gestellte Antrag auf Abweisung der Beschwerde bleibt aufrecht“

Beschluss vom 23.2.2022

Erneut wandte sich das Bundesfinanzgericht an den Beschwerdeführer wie folgt:

„I. Mit Beschluss vom 6.10.2021 wurde unter anderem jener Sachverhalt zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt, von dem das Bundesfinanzgericht – damals – ausging. So wurde damals davon ausgegangen, dass für den (mittlerweile verstorbenen) Beschwerdeführer Apothekenkosten in Höhe von € 562,45 nachgewiesen worden wären; dieser Betrag findet sich in der vorgelegten Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen. Aus den vorgelegten Apothekenrechnungen (Kundenverkaufsnachweis vom 19.1.2017 der Fortuna Apotheke für den Zeitraum 1.1.2016 bis 31.12.2016) ist jedoch nur ein Betrag von € 210,05 ersichtlich (siehe Beilage).

>> Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

*II. Aus dem vorgelegten Schreiben des Facharztes für Innere Medizin/Kardiologie und Angiologie, Herrn Dr. ***CD*** geht hervor, dass Nahrungsergänzungsmittel, die sich am Kundenverkaufsnachweis der Fortuna Apotheke für die Gattin des Beschwerdeführers befinden, weder medizinisch notwendig noch verschreibungspflichtig sind. Zumindest bei den Artikeln „Biogelat Cranberry“, „Pure En B-Complex Plus“ und „Omni Biotic 6“ (die letzten beiden Mittel sind auch nicht in der Aufstellung der krankheitsbedingten Medikamente im Schreiben vom 30.12.2021 enthalten), dürfte es sich um Nahrungsergänzungsmittel handeln. Auch bei den Artikeln „Canal Glasfeile“ und „Meridol Msp“ scheint es sich um keine Heilmittel/Hilfsmittel im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung zu handeln.*

>> Sie werden eingeladen, dazu Stellung zu nehmen.

III. § 35 Abs 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist: – Der Landeshauptmann bei Empfängern einer

Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947). – Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern. – In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

>> In Bezug auf die Gattin des Beschwerdeführers werden Sie ersucht, die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung durch die gesetzlich vorgesehenen Unterlagen für das Jahr 2016 nachzuweisen oder bekannt zu geben, dass ein solcher Nachweis nicht existiert.“

Am 31.5.2022 langte per E-Mail folgende Stellungnahme ein:

„zu Punkt I:

Es handelt sich um einen Übertragungsfehler: der Betrag von Euro 562,45 sind die Apothekerkosten des Kalenderjahres 2017.

zu Punkt II: PURE B-Complex PlusB-Vitamine sind essentiell für die Funktion von Stoffwechsel. Blutbildung. Nervensystem und Wundheilung. Da die Klientin an arterieller Hypertonie leidet und Schilddrüsenprobleme hat (die Schilddrüse ist für den Stoffwechsel zuständig) sind diese PURE B -Complex PlusB-Vitamine von wichtiger Bedeutung für sie.

Omni Biotic 6 ist ein hochwertiges Probiotikum zum Aufbau einer gesunden Darmflora. Eine funktionierende Verdauung und eine gesunde Darmflora ist gerade für Senioren von großer Bedeutung, da Durchfall, Verstopfung, Blähungen, Darmkrämpfe gravierende Folgeerscheinungen haben können. Biogelat Cranberry Uro Forte bei Blasen- und Harnwegsproblemen die bei älteren Menschen sehr verbreitet sind, wovon auch die Klientin betroffen ist.

zu Punkt III:

Gemäß § 35 Abs 5 EStG 1988 können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden iVm § 34 Abs 6 EStG. Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist von einem mindestens 25%igen Grad der Behinderung auszugehen, sodaß in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist. Damit steht es dem behinderten Steuerpflichtigen frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen.

*Im Namen von Frau ***Gattin_Bf*** und Sohn ersuche ich um steuerliche Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen und verbleibe [...]“*

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und seine Gattin lebten im Jahr 2016 im Wohnpark ***Ort1***. Die Wohnsitznahme im ***Ort1*** erfolgte im September 2015. Die dafür angefallenen Kosten (Appartmentkosten, Frühstückspension, Garagengebühr, Kabelfernsehen) betrugen € 19.706,40 für den Beschwerdeführer und € 2.455,88 (Aufpreis 2. Person, Frühstückspension) für die Gattin des Beschwerdeführers. Apothekenkosten wurden für den Beschwerdeführer in Höhe von € 210,05 und für die Gattin des Beschwerdeführers in Höhe von € 872,25 nachgewiesen, wobei Kosten in Höhe von € 191,80 auf Nahrungsergänzungs- bzw. Körperpflegeprodukte entfallen. Für die Gattin des Beschwerdeführers wurden zusätzlich Kurkosten in Höhe von € 461,25 sowie Fahrtkosten in Höhe von € 157,40 nachgewiesen.

Das Bundessozialamt (Sozialministerium Service) übermittelte für das Jahr 2016 für den Beschwerdeführer einen Grad der Behinderung in Höhe von 50%. Für die Gattin des Beschwerdeführers wurde von einer dazu berufenen Stelle weder eine Behinderung festgestellt noch mitgeteilt. Auch der Beschwerdeführer hat keinen diesbezüglichen Nachweis vorgelegt.

Sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Gattin bezogen im Jahr 2016 Pflegegeld. Am Lohnzettel des Beschwerdeführers ist ein Pflegegeld für 12 Monate in Höhe von € 3.480,-- angeführt. Am Lohnzettel der Gattin des Beschwerdeführers ist ein Pflegegeld für 12 Monate in Höhe von € 1.782,70 angeführt. Abgesehen vom Pflegegeld hat die Gattin des Beschwerdeführers keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen.

Die Rechnung des ***Kurhaus*** vom 29.5.2016 im Ausmaß von € 64,35, die ebenfalls in den geltend gemachten Kurkosten der Gattin des Beschwerdeführers enthalten ist, enthält unter anderem Kosten für:

-) Briefmarke
-) Mineralwasser
-) Zeitungen / Zeitschriften
-) „Gästeauslagen“
-) „diverse Kursgebühren“

Im Kundenverkaufsnachweis der Apotheke sind für die Gattin des Beschwerdeführers unter anderem folgende Artikel angeführt:

-) Biogelat Cranberry
-) Meridol Mundspülung
-) Pure En B-Complex Plus Kp
-) Canal Glasfeile

-) Omni Biotic 6 Plv

Dabei handelt es sich entweder um Nahrungsergänzungsmittel oder um allgemeine Produkte der Körperpflege.

Mit Beschluss vom 24.9.2021 wurde die Verlassenschaft nach dem verstorbenen Beschwerdeführer dem Sohn, Herrn ***Erbe*** zur Gänze eingewantwortet.

Beweiswürdigung

Mit Beschluss vom 6.10.2021 wurde der Sachverhalt, von dem das Bundesfinanzgericht zu diesem Zeitpunkt ausging, mitgeteilt und ersucht, dazu Stellung zu nehmen. Ausführungen, die sich auf den mitgeteilten Sachverhalt beziehen, sind im Antwortschreiben der steuerlichen Vertreterin vom 30.12.2021 nicht enthalten.

Aus dem Zentralen Melderegister ist ersichtlich, dass der mittlerweile verstorbene Beschwerdeführer mit seiner Gattin seit September 2015 im ***Ort1*** wohnte. Aus den Abrechnungen des „***Ort1***“ geht hervor, dass der Beschwerdeführer ein Appartement samt Garage, Kabelfernsehen und Frühstückspension angemietet hatte. Aus zusätzlichen Rechnungen, die an die Gattin des Beschwerdeführers gerichtet sind, geht hervor, dass ein „Aufpreis 2. Person“ und „Frühstückspension“ für die Gattin des Beschwerdeführers gesondert in Rechnung gestellt wurde. Für den Zeitraum 10.-30.5.2016 erfolgte eine Gutschrift wegen Abwesenheit. Aus einer Rechnung der ***Kurhaus*** geht hervor, dass die Gattin des Beschwerdeführers sich im Zeitraum 9.5.2016 bis 30.5.2016 in dieser Kureinrichtung aufgehalten hatte. Die Kureinrichtung hat einerseits eine „Zuzahlung lt. Versicherung“ in Höhe von € 369,90 und andererseits folgende Leistungen in Rechnung gestellt:

1 Briefmarke
 1 Mineralwasser
 5 Zeitungen / Zeitschriften
 1 Zeitungen / Zeitschriften
 Therapierechnung Rechnung Nr 943
 Gästerauslagen
 Apotheke
 diverse Kursgebühren Vogelwanderung

Die geltend gemachten Kosten für Apothekenwaren wurden durch entsprechende „Kundenverkaufsnachweise“ der Fortuna Apotheke nachgewiesen. Aus dem Kundenverkaufsnachweis der Gattin des Beschwerdeführers geht hervor, dass unter anderem folgende Apothekenwaren „privat“ bezahlt wurden:

Biogelat Cranberry Uro Ft	15,90
	16,30
	16,30
	16,30

	16,30
	16,30
Meridol Msp Lsg	7,35
	7,35
Pure En B-Complex Plus Kp	30,90
Omni Biotic 6 Plv	39,90
Canal Glasfeile 4021	8,90
Gesamt	191,80

Abgesehen vom Produkt „Biogelat Cranberry Uro“ sind diese Apothekenwaren nicht in der Aufzählung jener Medikamente genannt, die im Schreiben vom 20.12.2021 bei der Gattin des Beschwerdeführers als „krankheitsbedingt“ bezeichnet wurden.

Ebenfalls vorgelegt wurde ein Schreiben eines Facharztes für Innere Medizin vom 15.11.2021, aus dem hervorgeht, dass die Medikamente, die im Kundenverkaufsnachweis aufgezählt sind *„aus ärztlicher Sicht in Zusammenhang mit den mir bekannten Vorerkrankungen der Patientin medizinisch notwendig und verschreibungspflichtig [sind]“*. Handschriftlich ergänzt wurde: *„Ausnahme: Nahrungsergänzungsmittel“*

Beim Produkt „Biogelat Cranberry Uro Forte“ handelt es sich um ein Nahrungsergänzungsmittel (vgl. <https://www.vamida.at/biogelat-cranberry-uroforte-filmtabletten.html>; BFG 26.01.2018, RV/5100611/2017).

Die Fahrtkosten wurden durch Vorlage entsprechender Belege (Taxirechnungen) nachgewiesen, wobei vereinzelt auch der aufgesuchte Arzt genannt ist. Insofern besteht kein Grund, an diesen Angaben zu zweifeln.

Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum übermittelte das Sozialministerium-Service folgende behinderungsrelevante Daten für den Beschwerdeführer an die Finanzverwaltung:

Behinderung	
Daten des Bundessozialamtes	
Gilt für	2016
Behindertenpass-Nr.	■■■■■■■■■■
Ausstellende Behörde	BASB L
Grad der Behinderung	50 %
Unzumutbarkeit d. Benutzung öffentl. Verkehrsmittel	Nein
§ 29b StVO-Ausweis	Nein
Diätverpflegung wegen	

Für die Gattin des Beschwerdeführers liegen keine Daten des Bundessozialamtes/Sozialministerium-Service vor. Im Beschluss vom 6.10.2021 wurde darauf hingewiesen, dass die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung durch eine amtliche Bescheinigung einer zuständigen Stelle nachzuweisen ist und dass ein solcher Nachweis für die Gattin des Beschwerdeführers nicht vorliegt.

Ein solcher Nachweis wurde mit dem Schreiben vom 30.12.2021 jedoch nicht vorgelegt. Vielmehr wurde darauf hingewiesen, dass bei Zuerkennen von Pflegegeld von einer mindestens 25 % Erwerbsunfähigkeit auszugehen wäre und in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich wäre.

Die Feststellungen zur Höhe des Pflegegeldes gründen sich auf die Eintragungen in den Lohnzetteln des Beschwerdeführers und seiner Gattin, in die Einsicht genommen wurde.

Die Feststellung Einantwortung der Verlassenschaft gründet sich auf die Einsichtnahme in den Beschluss des Bezirksgerichts ***Ort*** vom 24.9.2021 zur Geschäftszahl ***GZ***.

Rechtslage

§ 34 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

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).*

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

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

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber 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

– für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

– Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

– Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.

– Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

– Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

– 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:

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.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

– ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder

– ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

§ 35 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

Behinderte

§ 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, 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,
- 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.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

– Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726.

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

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

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

(8) Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7

erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 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.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(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.

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

Rechtliche Beurteilung

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Sie beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten). Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen, VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung oder 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 EStG 1988 von höchstens 6.000 € jährlich erzielt so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zu.

Der Nachweis einer Behinderung kann nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden. Demnach ist die Feststellung einer Behinderung und ihres Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung nicht von der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht, sondern bindend von der § 35 Abs. 2 EStG 1988 genannten Stelle zu treffen. Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 35 Anm 32). Für die erfolgreiche Geltendmachung von behinderungsbedingten Mehraufwendungen ist ein Nachweis durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen erforderlich (VwGH 11.11.2015, Ra 2014/11/0109). Die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Einwilligung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen personenbezogenen Daten gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt hat. Der Nachweis der Behinderung wird durch die Datenübermittlung nach Abs 8 ersetzt.

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses ergeht ein ausführliches Gutachten. Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden (§ 40 BBG). Sofern der Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit darunter liegt, wird dies bescheidmäßig mitgeteilt.

Die Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, durchbrochen hat. Der von der Partei vorzulegenden

amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (vgl. BFG 15.1.2021, RV/5101306/2020).

Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen sollen (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind; auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010). Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO sind Kosten für den Arzt, das Spital, Therapien oder Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (VwGH 3.8.2004, 99/13/0169); weiters dabei anfallende Fahrt- bzw. Transportkosten. Krankheitskosten, die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen, sind unter Berücksichtigung des Selbstbehalts neben den Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung absetzbar (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35 Anm 52).

Ein Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel der Behinderung (ohne Selbstbehalt) kommt daher nur dann in Betracht, wenn diese im Zusammenhang mit den vom Sozialministeriumservice (früher: Bundessozialamt) festgestellten Gesundheitsschädigungen stehen, diese somit "behinderungsrelevant" sind (UFS 24.5.2011, RV/0339-K/08; BFG 11.11.2020, RV/5101772/2017).

Der Beschwerdeführer stützt sein Beschwerdebegehren allein auf die Verwaltungspraxis, wonach bei Zuerkennung von Pflegegeld, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einem Grad der Behinderung von mindestens 25% auszugehen und diesfalls ein Nachweis nicht erforderlich sei (zB LStR Rz 839g). Diese Meinung entbehrt jedoch einer gesetzlichen Grundlage (vgl Jakom/Peyerl EStG¹⁵ (2022), § 35 Rz 8; BFG 6.3.2017, RV/1100194/2013; BFG 23.1.2018, RV/1100530/2017).

Somit können für die Gattin des Beschwerdeführers keine behinderungsbedingten Mehraufwendungen, sondern nur allgemeine außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) anerkannt werden.

Apothekenrechnungen:

Zu allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen und damit nicht zu Krankheitskosten zählen Aufwendungen für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel, funktionelle Lebensmittel („functional food“) oder Körperpflegeprodukte, außer die

Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm 78 „Krankheitskosten“). Eine solche medizinische Indizierung liegt jedoch bei den begehrten Nahrungsergänzungsmitteln gerade nicht vor, zumal selbst jener Arzt, der die Bestätigung vom 15.11.2021 ausgestellt hatte, Nahrungsergänzungsmittel ausdrücklich (handschriftlich) ausgenommen hatte.

Die begehrten 872,25 € an Apothekenrechnungen für die Gattin des Beschwerdeführers waren um 191,80 € auf 680,45 € zu kürzen.

Darüber hinaus waren die beantragten Apothekenkosten des Beschwerdeführers auf die nachgewiesenen 210,05 € zu kürzen; schon alleine daraus ergibt sich eine Verböserung im Vergleich zum angefochtenen Bescheid.

Haushaltersparnis:

Aufwendungen für Verpflegung, die alle Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen, sind nicht abzugsfähig (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm 23 und 78 „Kurkosten“). Kosten für die eigene Verpflegung sind typische Kosten der Lebensführung.

Derartige Aufwendungen werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt (VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063).

Selbst einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988, der - 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, kann die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung hinsichtlich der Verpflegung nur in dem Ausmaß geltend machen, soweit diese Kosten über die Haushaltersparnis hinausgehen (VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063).

Es trifft zwar zu, dass eine Aufspaltung der Heimkosten nicht erforderlich ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Kosten, die alle Steuerpflichtigen treffen, als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig wären. Es mag zwar verständlich sein, dass ein Garagenabstellplatz besser ist als ein allgemeiner Parkplatz am Straßenrand. Alleine durch die Verrechnung eines Garagenabstellplatzes durch das Alten-/Pflegeheim werden aus den Garagenkosten keine behinderungsbedingten Mehraufwendungen. Die 1.008 € Parkgebühren waren somit von den Heimkosten in Abzug zu bringen.

Aus den Abrechnungen des ***Ort1*** ist ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer neben den Appartementkosten auch Kosten für „Frühstückspension“ in Höhe von € 4,884 in Rechnung gestellt wurden. Der Gattin des Beschwerdeführers wurde neben einem „Aufpreis 2. Person“ für die Appartementnutzung ebenfalls die Kosten für „Frühstückspension“ in Höhe von € 4,884 in Rechnung gestellt. Diese Kosten sind auch grundsätzlich anzuerkennen. Zutreffend hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass bei krankheitsbedingter Unterbringung beider Ehegatten in einem Alten- und Pflegeheim für jeden der Ehegatten eine Haushaltersparnis anzusetzen ist. Denn sie sind beide durch den Aufenthalt dort und die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um Verpflegungskosten entlastet. Die Kürzung der Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung eines Ehepaares in einem Pflegeheim lediglich um eine

Haushaltersparnis würde eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung bewirken (zB BFH 4.10.2017, VI R 22/16).

Lediglich aus den Rechnungen für die Gattin des Beschwerdeführers geht hervor, dass zB für die Tage des Kuraufenthalts vom ***Ort1*** eine Rückrechnung der zuvor in Rechnung gestellten Kosten für die Frühstückspension erfolgte. Insofern ist für diese Tage (insgesamt 22 Tage) auch keine Haushaltsersparnis aus den Kosten für das ***Ort1*** auszuscheiden. Die Heimkosten des Beschwerdeführers waren somit um € 235,44 ($196,20 \times 12$; davon $1/10$ – wie bereits vom Beschwerdeführer berücksichtigt), jene der Gattin des Beschwerdeführers um € 221,52 (zusätzlich) zu kürzen.

Gemäß § 65a Abs 5 Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz (B-KUVG) haben Versicherte (Angehörige), die in einer Krankenanstalt, die vorwiegend der Rehabilitation dient, eine Zuzahlung pro Verpflegungstag zu leisten. Diese Zuzahlungsbeträge sind einkommensabhängig, wobei für das Jahr 2016 der höchste Zuzahlungsbetrag € 18,90 ausmachen durfte (vgl § 7 VO BGBl II 417/2015).

Die Gattin des Beschwerdeführers war im Zeitraum 9.5.2016 bis 30.5.2016 im Kur- und Erholungsheim ***Kurhaus*** untergebracht. Aus der Rechnung vom 9.5.2016 ist ersichtlich, dass ein Zuzahlungsbetrag in Höhe von € 396,90 entrichtet wurde. Bei einem Aufenthalt von 21 Tagen entspricht dies einem Zuzahlungsbetrag pro Verpflegungstag in Höhe von € 18,90. Ausgaben für Verpflegung im Rahmen eines Aufenthalts in einer Rehabilitationseinrichtung stellen gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie nicht höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen (BFG 18.11.2020, RV/7104207/2018, BFG 9.2.2021, RV/5100003/2021). Für die Berechnung der Haushaltsersparnis ist vom Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 2001/416 idF BGBl. II 2008/468 auszugehen, die in § 1 den Wert der vollen freien Station mit 196,20 € monatlich bemisst. Bei einem Rehabilitationsaufenthalt beträgt die monatliche Haushaltsersparnis nach Ausscheiden der Kostenanteile für Wohnung mit $1/10$, Beleuchtung und Strom mit $1/10$, 156,96 € ($= 8/10$ von 196,20 €). Pro Tag ergibt sich somit eine Haushaltsersparnis von 5,23 € ($= 156,96 \text{ €} / 30$). Während nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften die Kosten für Verpflegung pro Tag im Jahr 2016 mit € 18,90 angenommen werden, führt die Bewertung der Haushaltsersparnis mit den Ansätzen der SachbezugswertVO gerade einmal zu einem Wert in Höhe von € 5,23 und beträgt somit weniger als ein Drittel der Bewertung nach Sozialversicherungsrecht. Der Zuzahlungsbetrag in Höhe von € 396,90 ist somit um die Haushaltsersparnis in Höhe von € 109,83 zu kürzen.

Zusammengefasst ergeben sich außergewöhnliche Belastungen in folgender Höhe:

	Bf	Gattin Bf
Heimkosten	19.706,40	2.495,88
- Garage	- 1.008,00	
- Haushaltsersparnis	- 235,44	- 221,52
- Pflegegeld	- 3.480,00	- 1.782,70
 Apotheke	 210,05	 680,45
 Kur - Zuzahlung		 396,90
- Haushaltsersparnis		- 109,83
 Taxi		 157,40
	15.193,01	1.616,58

Revisionszulassung

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 13. Jänner 2023