

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift_A, vertreten durch Steuerberater_A, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. September 2021 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2019, Steuernummer StNr._1, zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

Die am Datum_1 verstorbene Beschwerdeführerin beehrte in ihrer am 17. Mai 2021 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 Ausgaben in Höhe von Zahl_1 € als außergewöhnliche Belastung („tatsächliche Kosten auf Grund einer Behinderung“). Über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 7. Juli 2021 reichte sie am 23. August 2021 eine Bestätigung der Einrichtung_A, Ort_A, vom 12. März 2020 über die im Jahr 2019 getätigten Heimkosten im Betrag von Zahl_1 € nach.

Das Finanzamt Österreich kürzte die geltend gemachten Aufwendungen um das steuerfreie Pflegegeld, sodass im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 (mit Ausfertigungsdatum 17. September 2021) keine außergewöhnlichen Belastungen wegen Behinderung zum Ansatz kamen. Die hiergegen fristgerecht am 17. Oktober 2021 elektronisch eingereichte Beschwerde begründete die Beschwerdeführerin damit, das Pflegegeld werde ebenfalls von der Einrichtung_A als Kostenersatz einbehalten.

In der Beschwerdeverentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2019 (mit Ausfertigungsdatum 4. November 2021) berücksichtigte das Finanzamt Österreich als „tatsächliche Kosten aufgrund einer Behinderung“ lediglich den Betrag von Zahl_2 € und versagte den weiters begehrten Kosten die Anerkennung. In der Begründung führte die Abgabenbehörde aus, die Unterbringung im Pflegeheim sei ab 15. Oktober 2019 erfolgt. Das Pflegegeld werde das gesamte Jahr bezogen. Pflegebedingte Kosten seien um das gesamte Pflegegeld zu kürzen, eine Aliquotierung könne nicht erfolgen. Außerdem sei bei Unterbringung im Pflegeheim eine Haushaltsersparnis von 5,23 € pro Tag von den Kosten abzuziehen (gesamt 407,94 €). Bei Monatseinkünften in Höhe von Zahl_3 € netto (ohne Pflegegeld) werde 80% vom Pflegeheim einbehalten. Das entspreche einem Selbstbehalt von Zahl_4 € für 2,5 Monate. Vom Pflegegeld ab 15. Oktober 2019 werde ebenfalls 80% einbehalten (Zahl_5 €). Tatsächlich bezahlt seien Zahl_1 €. Davon seien das restliche Pflegegeld in Höhe von Zahl_6 € und die Haushaltsersparnis von 407,94 € abzuziehen. Die verbleibenden Zahl_2 € würden als außergewöhnliche Kosten ohne Selbstbehalt anerkannt werden.

Die Beschwerdeführerin begehrte mit elektronischer Eingabe vom 24. November 2021 unter Beilage einer Bestätigung des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Soziales, vom 2. November 2021, AZ_2, der Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 21. Oktober 2019, vom Jänner 2019 und vom Jänner 2020, alle zu AZ_1, der Rechnungen der Einrichtung_A vom 28. Februar 2019 und 31. März 2019 (über einen Gesamtbetrag von Betrag_10 €) sowie von mehreren Rechnungen der Unternehmen_A (über einen Gesamtbetrag von Zahl_11 €) die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus, die Begründung in der Beschwerdeverentscheidung könne nicht zur Gänze nachvollzogen werden, da die Berechnung der Monatseinkünfte von Zahl_3 € mit dem Gesamtjahreseinkommen von Zahl_7 € nicht übereinstimme. Die Abgabepflichtige sei seit 15. Oktober 2019 im Pflegeheim. Die tatsächlichen Kosten für die außergewöhnlichen Belastungen würden Zahl_1 € zuzüglich der Heimhilfen von Zahl_8 €, sohin in Summe Zahl_9 €, betragen, welche auch nunmehr begehrt werden würden.

2.) Sachverhalt:

Die am Datum_1 verstorbene (siehe Beschluss des Bezirksgerichtes_A vom 5. September 2022, OB_1) Beschwerdeführerin bezog im streitgegenständlichen Jahr 2019 von der Pensionsversicherungsanstalt und von der Firma_A Pensionseinkünfte (siehe vorliegende Lohnzettel). Daneben wurde ihr bis September 2019 ein Pflegegeld in Höhe der Stufe_X (monatlich Zahl_14 €) sowie ab Oktober 2019 in Höhe der Stufe_X+1 (monatlich Zahl_15 €) gewährt (im Jahr 2019 sohin in Summe in Höhe von Zahl_12 €; siehe die Verständigung über die Leistungshöhe zum 1. Jänner 2019 der Pensionsversicherungsanstalt vom Jänner 2019 sowie den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 21. Oktober 2019, beide zu AZ_1).

Die Beschwerdeführerin war bis zum 14. Oktober 2019 in Anschrift_2 wohnhaft. Die Einrichtung_A verrechnete der Abgabepflichtigen für Tagespflege in den Monaten Februar und

März 2019 je Zahl_16 € (siehe die Rechnungen vom 28. Februar und 31. März 2019); der Unternehmer_A, Unternehmen_A, stellte ihr für Heimhilfe in den Monaten Mai bis Oktober 2019 einen Gesamtbetrag von Zahl_11 € in Rechnung (siehe die Rechnungen vom 31. Mai 2019 betreffend Mai 2019 über Zahl_17 €, vom 30. Juni 2019 betreffend Juni 2019 über Zahl_18 €, vom 31. Juli 2019 betreffend Juli 2019 über Zahl_19 €, vom 31. August 2019 betreffend August 2019 über Zahl_20 €, vom 30. September 2019 betreffend September 2019 über Zahl_21 € sowie vom 31. Oktober 2019 betreffend Oktober 2019 über Zahl_22 €).

Ab 15. Oktober 2019 war die Beschwerdeführerin in dem von der Einrichtung_A geführten Altenwohn- und Pflegeheim_A ansässig. Für diesen Aufenthalt überwies der Versicherungsträger jeweils einen 80%igen Pensions- und Pflegegeldanteil an das Land Tirol als Mindestsicherungsträger (siehe Bestätigung des Amtes der Tiroler Landesregierung, Abteilung Soziales, vom 2. November 2021, AZ_2). Die Einrichtung_A als Betreiberin des Altenwohn- und Pflegeheim_A verrechnete der Beschwerdeführerin für Heimkosten des Jahres 2019 weiters einen Betrag von Zahl_1 € (siehe Heimkostenbestätigung der Einrichtung_A vom 12. März 2020).

3.) Beweiswürdigung:

Der streitwesentliche Sachverhalt ergibt sich aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

4.) Rechtliche Beurteilung:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG) können nach § 34 Abs. 6 EStG Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eigene körperliche oder geistige Behinderung können die ihm erwachsenen Aufwendungen (soweit diese die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen) für eine steuerlich relevante (mindestens 25% MdE) Behinderung gemäß Abs. 6 ohne Abzug eines Selbstbehalts im tatsächlichen Umfang als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Wird nur für einen Teil des Jahres eine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (etwa infolge Übersiedlung in ein Pflegeheim, während zuvor nur innerhalb der Familie ohne steuerlich abzugsfähige Kosten gepflegt wurde), ist nur das auf diese Zeit entfallende Pflegegeld – und nicht der gesamte Jahresbetrag – gegenzuverrechnen (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 34 Rz. 48).

Kein Selbstbehalt besteht bei außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG ua. bei behinderungsbedingte Mehraufwendungen für den Personenkreis im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG (UFS 12.9.2012, RV/1379-W/12) bei Bezug pflegebedingter Geldleistungen, soweit die Aufwendungen diese Leistungen übersteigen. Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist nach der Verwaltungspraxis, wenn ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einem Grad der Behinderung von mindestens 25% auszugehen; diesfalls ist ein Nachweis nicht erforderlich (Jakom/Peyerl, EStG, 2022, § 35 Rz. 8; Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 34 Rz. 48).

Anstelle des Freibetrages können nach § 35 Abs. 5 EStG auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG). Es sind dann sämtl Kosten (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079), und zwar aus allen Behinderungen, nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Darüber hinaus bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; Jakom/Peyerl, EStG, 2022, § 35 Rz. 13).

Einem behinderten Steuerpflichtigen im Sinne des § 35 EStG, der behinderungsbedingt nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen, steht es frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen, wobei es nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige Pflegegeld bezieht. Eine Aufspaltung in behinderungsbedingt notwendig gewordene Mehrausgaben und allgemeine Heimkosten ist unzulässig (VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145; VwGH 30.6.2010, 2008/13/0126; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0126; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0185; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0186; VwGH 25.9.2012, 2009/13/0003). Gleiches gilt für eine 24-Stunden-Betreuung im eigenen Haushalt (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35 Rz. 44).

5.) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob und bejahendenfalls in welcher Höhe das erhaltene Pflegegeld auf die geltend gemachten Aufwendungen für Tagespflege und Heimhilfe (Februar

bis Oktober 2019) sowie für den Aufenthalt im Altenwohn- und Pflegeheim_A (Oktober bis Dezember 2019) als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden.

Nach der vorliegenden Aktenlage steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass den gegenständlichen Aufwendungen eine – durch den Bezug des Pflegegeldes belegte – Behinderung der Beschwerdeführerin zugrunde liegt, sodass diese gemäß § 34 Abs. 6 EStG nach Verrechnung mit dem Pflegegeld ohne Abzug eines Selbstbehalts im tatsächlichen Umfang als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren sind.

Nach Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 34 Rz. 48, ist das Pflegegeld jedoch nur zeitbezogen in Ansatz zu bringen, sodass bei einer nur teilweisen Unterbringung in einem Heim dieses nur anteilmäßig gegenzuverrechnen ist.

Dieser Auffassung schließt sich das Bundesfinanzgericht an, da das Bundespflegegeld einem Bezieher monatlich für seine wiederkehrenden benötigten Pflegedienstleistungen gewährt und ausbezahlt wird. Es dient dazu, die benötigten Pflegedienstleistungen kontinuierlich für die Dauer der Gewährung des Pflegegeldes in Anspruch nehmen zu können. Das Pflegegeld soll es der Beschwerdeführerin ermöglichen, sich die tägliche notwendige Pflegeleistung, sei es im häuslichen oder stationären Umfeld, zu organisieren und bezahlen zu können. Dies soll für die gesamte Dauer des Pflegegeldbezuges gewährleistet werden.

Es widerspricht dem Zweck der Bestimmung über außergewöhnliche Belastungen, dass Leistungen in einem überproportionalen Ausmaß gegenverrechnet werden, die eine Ungleichbehandlung von Personen, die Pflegegeld erhalten, implizieren würden. Einem Steuerpflichtigen, der sich einen kürzeren Zeitraum als die Beschwerdeführerin in einem Betreuungszentrum aufhält, verbleibt bei Voraussetzung des Erhalts des gleichen Betrages an Pflegegeld und der gleichen Dienstleistungen ein höherer Betrag des Bundespflegegeldes für die ganzjährige tägliche häusliche Unterstützung durch Pflegedienstleistungen. Die häusliche Unterstützung in der Pflege wird täglich benötigt, unabhängig davon, ob zwischenzeitig ein mehrwöchiger oder mehrtägiger stationärer Aufenthalt notwendig ist.

Folglich ist das erhaltene Pflegegeld nur auf den Zeitraum des benötigten stationären Aufenthaltes anzurechnen.

Im gegenständlichen Fall war die Beschwerdeführerin vom 15. Oktober bis 31. Dezember 2019 im Altenwohn- und Pflegeheim_A aufhältig, für welchen Zeitraum ihr von der Einrichtung_A an Heimkosten ein Betrag von Zahl_1 € in Rechnung gestellt wurde (siehe die Bestätigung der Einrichtung_A vom 12. März 2020). Daneben kamen der Abgabepflichtigen für Oktober 2019 für Heimhilfe noch Kosten in Höhe von Zahl_22 € zu (siehe die Rechnung der Unternehmen_A vom 31. Oktober 2019).

Das Pflegegeld (Stufe_X+1) belief sich in den Monaten Oktober bis Dezember 2019 auf monatlich je Zahl_15 € (siehe den Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 21. Oktober 2019), wovon laut unstrittiger Feststellung der Abgabenbehörde in der

Beschwerdevorentscheidung vom 4. November 2021 der Betrag von Zahl_5 € einbehalten und direkt an das Land Tirol als Mindestsicherungsträger abgeführt wurde (siehe hierzu die Bestätigung des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 2. November 2021). Unter Berücksichtigung der für den Zeitraum des Heimaufenthaltes zum Ansatz zu bringenden Haushaltsersparnis für 15. Oktober bis 31. Dezember 2019 (in Höhe von 407,94 €) berechnet sich sohin der als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Überling wie folgt:

[...]

Die von der Beschwerdeführerin in den Monaten Februar bis September 2019 laut Rechnungen der Einrichtung_A und Unternehmen_A getragenen Aufwendungen für Tagespflege und Heimhilfe waren hingegen jeweils durch das monatliche Pflegegeld für Februar bis September 2019 (monatlich je Zahl_14 €) der Höhe nach gedeckt, sodass diese – nach der erforderlichen Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld – keine weiteren außergewöhnlichen Belastungen begründen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2019 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

6.) Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist zulässig, da - soweit erkennbar - keine höchstgerichtliche Judikatur dazu besteht, in welcher Höhe eine Gegenverrechnung des Bundespflegegeldes mit den Kosten eines stationären Aufenthaltes in einer Pflegeeinrichtung bei Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung erfolgen muss.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2019

Innsbruck, am 24. März 2023