

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ADIC Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Rosenberg 56, 3573 Rosenberg-Mold, über die Beschwerde vom 18. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet), geb. 1931, beantragte aufgrund seiner Pflegebedürftigkeit in der Pflegestufe 4 (1-11/2018) und Pflegestufe 5 (ab 12/2018) für das Jahr 2018 den Abzug von Betreuungskosten, Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC und Aufwendungen für Medikamente als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bezog der Bf. Pflegegeld im Gesamtbetrag von EUR 8.373,90, resultierend aus einem monatlichen Pflegegeld iHv von EUR 677,60 (1-11/2018) bzw.

EUR 920,30 (12/2018). Ein Bescheid über den Grad der Behinderung des Bf. ist nicht aktenkundig.

Hinsichtlich der Betreuungskosten wurde seitens des Bundessozialamts kein Zuschuss zur Unterstützung der 24h-Betreuung gemäß § 21b des Bundespflegegeldgesetzes gewährt, da der Bf. aufgrund der Höhe seiner Pension nicht Zuschuss berechtigt sei. Dies sei dem Bf. auch vom CARITAS-TEAM 24h-Betreuung bestätigt worden.

1. eingereichte Abgabenerklärung 2018:

Bei der Einreichung der Abgabenerklärung 2018 beantragte der Bf. zunächst den Abzug von Aufwendungen iHv EUR 61.436,36 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 iZm gezahlten Honoraren für Pflegerinnen und deren Unterbringung in einer Frühstückspension, Hygiene und Hilfsmittel, KFZ-Sanierung, Bettenüberzüge, Besorgungsfahrten sowie dem behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC zur Herstellung der Barrierefreiheit.

Im Zuge der mit 16. Dezember 2019 erfolgten Nachkontrolle wurde der als außergewöhnliche Belastung beantragte Betrag auf EUR 65.230,42 korrigiert. Den nunmehr im Wege der Nachkorrektur als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 geltend gemachten Ausgaben iHv EUR 65.230,42 liegen nachstehende Ausgaben zu Grunde:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
2 mit Pflege und ***Fa6***:	11.060,00	Baustellenreinigung:	3.485,04
Fa3:	12.482,83	***Fa5*** Container:	1.468,50
Fa2:	3.249,60	KFZ-Sanierung für Pflegerin:	757,66
Hygiene + Hilfsmittel:	719,57	Saturn Tiefkühlschrank:	144,00
Amazon Hygiene + Hilfsmittel:	1.014,64	Garmin Med Kontrolle:	796,60
Fa1:	9.296,46	Bettenreiter:	796,30
Apotheke:	354,88	Honorarnote Pflegerinnen:	9.930,00
Fa4:	7.115,55	2018 CARITAS Honorar:	2.330,23
Fa. METRO:	228,56		
SUMME:	45.522,14	SUMME:	19.708,33
GESAMT:	65.230,42		

2. abweichende Veranlagung zur Einkommensteuer 2018:

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2018 wich das Finanzamt mit Bescheid vom 18. Februar 2020 von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als Ausgaben für einen behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC, für Hygieneartikel, Hilfsmittel und KFZ-Service, Kosten der Unterbringung der Pflegerinnen sowie für Besorgungsfahrten durch Dritte (***1***) nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zum Abzug zugelassen wurden.

Dies mit der Begründung, dass Aufwendungen für Umbau und Sanierung von Badezimmer und WC keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellen. Die Aufwendungen für die Unterbringung der Pflegerinnen seien mit dem Wert der vollen freien Station iHv EUR 196,20/Monat abgegolten. Aufwendungen für Hygieneartikel, Hilfsmittel und KFZ-Service seien gemäß § 20 EStG 1988 Aufwendungen der privaten Lebensführung und als solche steuerlich nicht absetzbar.

Der als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 ermittelte Betrag iHv EUR 4.206,71 sei daher wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
Honorarnoten für Pflegerinnen:	9.930,00
CARITAS Honorar:	2.230,23
SUMME Pflegehonorar:	12.160,23
abzügl. Pflegegeld:	- 8.373,90
Differenz:	3.786,33
Aufwendungen Apotheke:	354,88
Bständig TENA MEN:	65,50
SUMME:	4.206,71

3. Beschwerde vom 18. März 2020:

Mit Eingabe vom 18. März 2020 erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerde richtet sich gegen die Aberkennung der beantragten Ausgaben für außergewöhnliche Belastungen, welche nicht in voller Höhe gewährt worden seien.

Mit Eingabe vom 18. März 2022 wurde zunächst beantragt, anstatt der ursprünglich beantragten Ausgaben als außergewöhnliche Belastung iHv EUR 61.436,36 nunmehr Ausgaben zumindest iHv EUR 23.205,18 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wo es sich um Ausgaben zur Herstellung der Barrierefreiheit handle. Daraus ergebe sich auch eine abgeänderte steuerliche Bemessungsgrundlage.

Nach dem Beschwerdevorbringen seien aufgrund der vorliegenden Rechnungen von ausführenden Gewerken die nachstehenden Aufwendungen dem Bereich „Herstellung der Barrierefreiheit“ zuzuordnen:

RE-Nr.:	Betrag:	RE-Aussteller:
RE 1119/18	2.815,48	***Fa1*** (Sanitärbereich)
RE 1199/18	705,38	***Fa1*** (Sanitärbereich)
RE 1258/18	276,00	***Fa1*** (Sanitärbereich)
RE 1294/18	161,71	***Fa1*** (Sanitärbereich)

RE-Nr.:	Betrag:	RE-Aussteller:
RE 2018-026	273,60	***Fa2***
RE 2018-015	2.640,00	***Fa2***
ER 18-019	464,88	***Fa3***.
ER 18-054	4.281,80	***Fa3***.
ER 18-147 (1.2., 1.4., 5.7.)	2.600,90	***Fa3***.
ER 18-216 (geschätzt 50%)	1.022,22	***Fa3***.
ER 031	4.565,33	***Fa4***
ER 032	2.550,22	***Fa4***
ER 736/2018	847,66	***Fa5***.
SUMME mindestens:	23.205,18	

Die Abänderung der Bemessungsgrundlage stelle sicher, dass der Bf. keinen anderen, strengeren Maßstäben unterliege als alle anderen Steuerpflichtigen und auch die vorliegende Judikatur Beachtung finden würde.

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. habe im Jahre 2018 auf seine Kosten seinen Wohnbereich auf Barrierefreiheit umgebaut, da dies für die Nutzung aufgrund seiner Behinderung unbedingt erforderlich gewesen sei.

Dafür seien Maßnahmen im Elektro- und Sanitärbereich sowie die behindertengerechte Umgestaltung des WC-/Badbereiches sowie für die barrierefreie Nutzung der Räume durchgeführt worden. Die Ausgaben seien neben anderen Kosten in der Arbeitnehmerveranlagung 2018 als außergewöhnliche Belastung beantragt worden. Im bekämpften Bescheid werde in der Begründung dazu ausgeführt, dass *„Aufwendungen für Umbau und Sanierung keine außergewöhnlichen Belastungen gem. § 34 EStG darstellen“*.

Eine weitere Begründung sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Vielmehr verabsäume die Finanzbehörde darzulegen, warum sie die einzelnen baulichen Maßnahmen lediglich der „Sanierung“ zuordne und nicht, wie dies der Vertreter des Bf. dargelegt habe, als erforderliche Maßnahme zur Herstellung der Barrierefreiheit der Nutzflächen.

Dass die durchgeführten Arbeiten außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. wesentlich beeinträchtigen, werde auch von der Finanzbehörde nicht bestritten. Eine weitergehende Auseinandersetzung mit diesen Erfordernissen gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 könne somit unterbleiben.

Bei der Nichtanerkennung der Ausgaben missachte die belangte Behörde die zu vergleichbaren Fällen ergangene Judikatur. Sowohl der Verfassungsgerichtshof (VfGH 13.3.2003, Zl. B 785/02) als auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 4.3.2009, Zl. 2008/15/0292; 29.7.2010, Zl. 2010/15/0003) würden nicht an der Berücksichtigung derartiger Ausgaben als außergewöhnliche Belastung zweifeln. Überdies würden die Gerichtshöfe festhalten, *„dass eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung in der Regel*

keine Wertsteigerung erfahre.“ Die vorstehenden Rechnungen seien dem Finanzamt bereits im Wege der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vorgelegt worden.

Wenn auch die genannten Unternehmen keine wörtlichen Hinweise auf die Herstellung der Barrierefreiheit in den Rechnungen anführen, so könne doch aufgrund eines Vergleichs zwischen dem jetzigen und dem vorhergegangenen Zustand eindeutig dieser Schluss gezogen werden. Bei Bedarf würden der Bf. bzw. sein Sohn, *****Bf Sohn*****, mit Anschrift in *****PLZ-Ort1*****, *****Adresse1*****, für Auskünfte zur Verfügung stehen.

Darüber hinaus wurden eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

4. Vorhalt vom 14. Oktober 2020:

Mit Vorhalt vom 14. Oktober 2020 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Bekanntgabe, um welche behindertengerechten Umbauten es sich im vorliegenden Fall handle. Dies insbesondere, als aus den beigelegten Rechnungen der behindertengerechte Umbau nicht ersichtlich sei.

Dies betreffe die behindertengerechte Verfließung des Bades, des WC's und des Vorraumes, die behinderungsbedingten Arbeiten (Einbau eines Standard-WC's und Waschtisch) und Materialien (Armaturen, Toilettenpapierhalter, Bürstengarnitur), die behinderungsbedingte Montage eines *Hochschrankes*, einer *Küchenspüle* samt Armatur und Montage eines Duschvorhanges.

Da in der vorgelegten Rechnung vom 19.12.2017 (RE 1515) nahezu die gleichen Arbeiten (Waschtisch und WC, Armaturen, Spülkasten ...) wie auf der Rechnung vom 27.03.2018 ersichtlich seien, werde um Bekanntgabe ersucht, ob zwei Bäder bzw. WC's gebaut worden seien.

Des Weiteren seien Installation eines WC's im Keller, die Montage einer Außenbeleuchtung, der Wohnzimmerleuchte, Beleuchtung im Stiegenhaus, die Paneelheizung, Fußbodenheizung und Spiegelpaneele zu erläutern und die behinderungsbedingte Notwendigkeit des Verlegens eines Vinylbodens in zwei Räumen zu erklären.

Die Rechnungen des Installateurs sowie die des Elektrikers würden auf den Sohn des Bf., *****Bf Sohn*****, als Leistungsempfänger lauten. Der Bf. werde daher ersucht, den Zahlungsnachweis der Installationskosten zu erbringen.

Weiters werde der Bf. um Bekanntgabe ersucht, in welchem Ausmaß er eine Förderung für den Umbau erhalten habe.

5. Telefonat vom 8. Juli 2021 und Eingabe vom 10. August 2021:

In dem mit dem steuerlichen Vertreter geführten Telefonat vom 8. Juli 2021 wird von diesem darauf hingewiesen, dass der Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, noch immer schwer krank im Krankenhaus liege. Die Gattin sei in diese Sache nicht involviert und finde keine Unterlagen, der Bf. selbst sei dement.

Mit weiterer Mail vom 10. August 2021 übermittelte die Schwiegertochter des Bf., ***3***, Rechnungskopien sowie eine Bestätigung der Handwerker, die den Umbau beim Bf. als ihren Schwiegervater in ***PLZ-Ort2***, ***Straße2***, durchgeführt haben. Auf diesen Rechnungen sei nun vermerkt, dass es sich dabei um Umbauten handle, die aufgrund der fortschreitenden Behinderung ihres Schwiegervaters unbedingt erforderlich gewesen seien.

Es habe die Badewanne heraus gestemmt und das ganze Badezimmer neu gestaltet werden müssen (s. Foto), um eine behindertengerechte Dusche mit bodengleichem Einstieg inkl. Halterungen und Stützgriffen und einen behindertengerechten Waschtisch einbauen zu können, die auch genug Platz für die Unterstützung durch eine betreuende Person bzw. 24-Stunden-Hilfe biete.

Die Sitzhöhe des WC's habe vergrößert und Haltegriffe montiert werden müssen (s. Foto). Die fortschreitende Inkontinenz habe es erforderlich gemacht, dass die Bodenbeläge in zwei Räumen pflegeleicht und rutschfest gestaltet werden mussten.

Des Weiteren haben Beleuchtungselemente verändert werden müssen, um ein gefahrloses Benützen der Räume und Treppen zu gewährleisten.

Der Mail-Eingabe vom 10. August 2021 wurden Eingangsrechnungen der Installationsfirma, ***Fa1***, beigelegt, in denen jeweils festgehalten wurde, dass es bei den ausgeführten Arbeiten um die Installation eines behindertengerechten Badezimmers gehandelt habe.

In den dieser Eingabe beigelegten Eingangsrechnungen der ***Fa4*** werden die ausgeführten Arbeiten mit Verfliesung des Badezimmers und des Vorraumes/WC im Zuge eines behindertengerechten Umbaus umschrieben.

Seitens der ***Fa3*** wird mit der mit 26. Juli 2021 datierten Bestätigung festgehalten, dass die durchgeführten Elektroinstallationen aufgrund der veränderten Bedürfnisse durch körperliche Behinderung des Bf. von der ***Fa3*** durchgeführt worden seien. Der Eingabe vom 10. August 2021 wurden überdies zwei Fotos des Badezimmers sowie des Vorraumes bzw. WC's beigelegt.

6. Beschwerdeverentscheidung vom 14. September 2021:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. September 2021 wurde die Beschwerde vom 18. März 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18. Februar 2020 als unbegründet abgewiesen, da der Bf. – trotz mehrmaliger Aufforderung – nicht bis zu der gesetzten Frist (31.8.2021 lt. Telefonat vom 8.7.2021) die erforderlichen Unterlagen beigebracht habe. Daher müsse angenommen werden, dass keine steuerbegünstigten Aufwendungen oder Ausgaben gemäß § 34 EStG 1988 vorhanden seien, die einen anderslautenden Bescheid ergeben würden.

7. Vorlageantrag vom 11. Oktober 2021:

Mit Eingabe vom 11. Oktober 2021 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Gleichzeitig werde abermals die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass mit 3. September 2021 eine Vorhaltsbeantwortung erstattet und mit 14. September 2021 und somit 11 Tage später eine abweisende Beschwerdeverentscheidung erlassen habe. Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2021 sei die Begründung der Beschwerdeverentscheidung widerlegt, wenn in dieser ausgeführt worden sei, dass die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht und daher angenommen werden müsse, dass keine steuerbegünstigten Aufwendungen und Ausgaben vorhanden gewesen seien.

Dem Vorlageantrag vom 11. Oktober 2021 wurden somit die E-Mail vom 10. August 2021 samt Beilagen in Kopie nochmals beigelegt.

8. Vorlagebericht vom 11. April 2022:

Im Vorlagebericht vom 11. April 2022 verweist das Finanzamt auf die mangelhafte Vorhaltsbeantwortung durch den Bf., aufgrund derer die als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 beantragten Kosten iHv EUR 23.205,18 nicht gewährt werden können.

Insbesondere sei der gewünschte Zahlungsnachweis durch den Bf. nicht erbracht worden, da die Installateur-Rechnungen der ***Fa1*** und die Rechnungen der ***Fa3*** jeweils auf den Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, ausgestellt worden seien.

Weiters seien einige Fragen zur steuerlichen Relevanz des Umbaus von Badezimmer und WC nicht beantwortet worden.

Auch aus der Stellungnahme der Schwiegertochter des Bf., ***3***, gehe nicht hervor, ob die beantragte behinderungsbedingte Montage von Einrichtungsgegenständen im Sinne des § 34 EStG 1988 oder ob diese als bloße Vermögensumschichtung anzusehen seien (zB Heizung,

Spiegelpaneele etc.). Außerdem sei der behindertengerechte Umbau auf den Rechnungen des ersten Vorhalts nicht ersichtlich.

9. Vorhaltsbeantwortung vom 10. Februar 2023:

ad Aufwendungen für Betreuungskosten:

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für Betreuungskosten werde bemerkt, dass seitens des steuerlichen Vertreters – nur die strittigen Punkte bearbeitet worden seien. Es werde daher die Berücksichtigung der Pflegekosten im Ausmaß der bereits vom Finanzamt anerkannten Höhe als weitere außergewöhnliche Belastung beantragt.

ad Zahlungsnachweis:

Dem steuerlichen Vertreter würden Rechnungen vorliegen, die zwar auch auf den Sohn des Bf. lauten, im Rechnungstext aber auf die Adresse des Bf. verweisen. Der Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, gehe davon aus, dass manche Rechnungen vorerst auch über sein Bankkonto gelaufen seien, er diese aber sicher in der Folge vom Konto seines Vaters rücküberwiesen habe. ***Bf Sohn*** arbeite bereits an der Aufarbeitung der Daten, um den Zahlungsnachweis für die konkret angeführten Rechnungen nachvollziehbar zu machen. Zum Konto seines Vaters benötige ***Bf Sohn*** aber auch die Unterstützung des Kreditinstitutes.

Für den Sohn, ***Bf Sohn***, sei klar, dass er bei Zahlungsvorlage für seinen Vater die Beträge wieder rücküberwiesen habe, da bei einem Investitionsvolumen von ca. EUR 100.000,00 seine finanziellen Möglichkeiten weit überschritten gewesen wären. Es werde daher beantragt, den Sohn, ***Bf Sohn***, als Zeugen zu befragen.

*ad Rechnung-Nr. 18147, ***Fa3***, iHv EUR 2.600,90:*

In der Bescheidbeschwerde vom 18. März 2020 würden zu dieser Rechnung als ergänzende Information jene Position angegeben, welche unmittelbar mit der behindertengerechten Ausstattung des Objektes in Zusammenhang stehen. Das seien die Positionen 1.2, 1.4, 5. und 7.. Die zu diesen Positionen angegebenen Beträge seien Nettobeträge, zu denen noch 20% Umsatzsteuer (wie diese nach dem Gesamtbetrag ausgewiesen) zu rechnen sei.

ad behinderungsgerechte Einbauten: Montage von Hochschrank, Küchenspüle samt Armaturen:

Zur Frage, in welcher Weise es sich bei der Montage eines Hochschrankes, einer Küchenspüle samt Armaturen und der Montage eines Duschvorhanges um behindertengerechte Einbauten handle, werde die Befragung des Sohnes ***Bf Sohn*** als Zeuge beantragt.

ad beantragte/gewährte Förderungen:

Nach der Auskunft des Sohnes, ***Bf Sohn***, habe es weder einen Antrag, noch einen Zuschuss von irgendeiner Seite gegeben. Dies habe ***Bf Sohn*** mit der Einkommenshöhe seines Vaters begründet.

ad abermalige Übermittlung der Fotos:

In der Beilage zur Eingabe vom 10. Februar 2023 übermittelte der Bf. ein Foto des Badezimmers sowie des WCs.

ad Veränderung der Beleuchtungselemente für gefahrloses Benützen der Räume/Treppen:

Überdies leide der Bf. an einem Karzinom im Rückenbereich, welches durch die Pflegekräfte immer wieder versorgt werden müsse. Auch diesbezüglich werde die zeugenschaftliche Einvernahme des Sohnes, *****Bf Sohn*****, beantragt.

Abschließend werde seitens des steuerlichen Vertreters festgehalten, dass eine Beschreibung des Zustandes des Hauses vor Beginn der Investitionen ohne Mitwirkung des Sohnes *****Bf Sohn***** nicht machbar sei. Der Sohn des Bf. habe den vorherigen Zustand gekannt, habe die Gespräche über die Erfordernisse für eine Betreuung zu Hause selbst geführt und danach auch die Gewerke aufgesucht, die Aufträge erteilt und sich um die Abwicklung der damit zusammenhängenden sonstigen Tätigkeiten gekümmert.

10. Eingabe vom 15. Februar 2023:

Mit weiterer Eingabe vom 15. Februar 2023 hält der steuerliche Vertreter fest, vermutlich habe er bereits zum Zeitpunkt der Bescheidbeschwerde darauf gedrängt, dass die Professionisten ihre Rechnungen um den Leistungsort ergänzen oder entsprechend adressieren. Der steuerliche Vertreter habe bereits damals gesehen, dass die ursprünglichen Rechnungen für deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung „nicht optimal“ seien. Aus diesem Grund werden mit Eingabe vom 15. Februar 2023 entsprechende Korrekturen und Bestätigungen nachgereicht.

Mit Mail vom 15. Februar 2023 reichte der steuerliche Vertreter die nachstehenden Eingangsrechnungen der *****Fa1***** im Gesamtbetrag von EUR 8.198,68 nach, in denen – abweichend von den Originalrechnungen – jeweils der Ort der Montage mit *****PLZ-Ort2*****, *****Straße2*****, ergänzt wurde. Diese Eingangsrechnungen weisen weiterhin den Sohn des Bf., *****Bf Sohn*****, als Leistungsempfänger aus.

RE-Nr.:	Betrag:	RE-Aussteller:	Leistungsempfänger:
1119/18	2.815,48	***Fa1***	***Bf Sohn***
1258/18	276,00	***Fa1***	***Bf Sohn***
1294/18	161,71	***Fa1***	***Bf Sohn***
1515/17	4.945,49	***Fa1***	***Bf Sohn***
SUMME:	8.198,68		

Der Eingabe vom 15. Februar 2023 wurde die mit 26. Juli 2021 datierte und an *****5*****, *****PLZ-Ort1*****, *****Adresse1*****/20, ausgestellte Bestätigung der *****Fa3***** beigelegt, derzufolge bestätigt werde, dass die Elektroinstallationen in *****PLZ-Ort2*****, *****Straße2*****,

aufgrund der veränderten Bedürfnisse durch körperliche Behinderung des Bf. durchgeführt worden seien.

Die als Duplikate nachgereichten Eingangsrechnungen der ***Fa4*** vom 02.03.2018, RE-Nr. 031 und 032, im Gesamtbetrag von EUR 4.565,33 bzw. EUR 2.550,22, betreffend Verfließung von Badezimmer und Vorraum wurden jeweils die Passage ergänzt, dass diese Arbeiten „*im Zuge eines behindertengerechten Umbaus*“ durchgeführt worden seien.

11. Vorhaltsbeantwortungen vom 8. März 2023 und 20. März 2023:

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. März 2023 übermittelte der Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, zur Dokumentation des Zahlungsverkehrs der Eingangsrechnungen über den behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC eine Aufstellung der Gutschriften auf seinem Bankkonto zum Nachweis dafür, dass die in Rede stehenden Professionisten-Rechnungen vom Bf. wirtschaftlich getragen worden sei. Darüber hinaus werde festgehalten, dass es letztlich aufgrund der Empfehlungen der Caritas zu dem „großen Umbau“ des Hauses in ***6*** gekommen sei.

Nach den weiteren Ausführungen von ***Bf Sohn*** in der Eingabe vom 20. März 2023 seien die Zahlungen der Rechnungen von ***Fa3*** und ***Fa1*** alle vom BA-Konto seines Vaters (Bf.) transferiert worden. Bis auf eine versehentliche Überweisung durch das BA-Konto des ***Bf Sohn*** (Sohn, Beleg 18-147 iHv EUR 4.267,38), welcher aber gleichlautend und unmittelbar vom BA-Konto des Bf. auf das Konto des ***Bf Sohn*** gutgeschrieben worden sei. Alle diese Punkte seien zuletzt mit den Auszugskopien der BA (Konto Bf. und Konto ***Bf Sohn***) und dem Buchhaltungsauszug der Zahlungseingänge 2018 von ***Fa3*** dargestellt worden.

Für die Kontozuordnung zu den Belegen ***Fa2***, ***Fa4*** und ***Fa5***. seien nachfolgend die Kopien der gegenständlichen Bankauszüge, wo ersichtlich sei, dass diese alle vom Konto des Bf. transferiert worden seien.

Mit Eingabe vom 14. April 2023 wurden die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie einer Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, in welchem Ausmaß Aufwendungen für Betreuungskosten, für den behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC und für Medikamente für das Jahr 2018 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zum Abzug zugelassen werden.

Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass die Betreuungskosten nebst den Honoraren für die Pflegerinnen auch Aufwendungen für deren vorübergehende Unterbringung in einer

nahegelegenen Frühstückspension beinhalten und teilweise im Haushalt des Bf. mitverköstigt werden.

Die Rechnungen der Professionisten für den behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC wurden auf den Sohn des Bf. ausgestellt, aber zumindest teilweise eine tatsächliche Kostentragung durch den Bf. nachgewiesen. Der Grad der körperlichen Beeinträchtigung des Bf. ist unstrittig.

1. Sachverhalt:

Der Bf., geb. 1931, beantragte aufgrund seiner Pflegebedürftigkeit in der Pflegestufe 4 (1-11/2018) und Pflegestufe 5 (ab 12/2018) für das Jahr 2018 den Abzug von Betreuungskosten, Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC und Aufwendungen für Medikamente als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bezog der Bf. Pflegegeld im Gesamtbetrag von EUR 8.373,90, resultierend aus einem monatlichen Pflegegeld iHv EUR 677,60 (1-11/2018) bzw. EUR 920,30 (12/2018).

Der Bf. ist Bezieher einer Alterspension sowie einer Firmenpension, ein Bescheid über den Grad der Behinderung ist nicht aktenkundig.

Der Bf. ist an einen Rollstuhl gebunden, aufgrund der Pflegestufe 4 (1-11/2018) bzw. Pflegestufe 5 (ab 12/2018) benötigt der Bf. eine 24h-Pflege, hinsichtlich derer bei Einreichung der Einkommensteuererklärung 2018 Betreuungskosten für 330 Tage im Gesamtbetrag von EUR 23.320,23 wie folgt geltend gemacht wurden:

Bezeichnung:	Betrag:
Honorare Pflegerinnen:	9.930,00
CARITAS Honorar:	2.330,23
auswärtige Unterkunft Pflegerinnen bzw. EUR 25,00 bzw. 35,00 pro Tag:	11.060,00
SUMME Betreuungskosten:	23.320,23

Aufgrund der Pflegestufe 4 (1-11/2018) bzw. Pflegestufe 5 (ab 12/2018) hat der Bf. für das Jahr 2018 Pflegegeld im Gesamtbetrag von EUR 8.373,90 erhalten.

Betreffend die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau von WC und Badezimmer wurde im vorliegenden Fall die *Badewanne herausgestemmt*, eine *Dusche mit ebenerdigen Einstieg* inkl. *Halterungen* und *Stützgriffen* sowie ein *behindertengerechter Waschtisch* eingebaut, um auch genug Platz für die Unterstützung durch eine betreuende Person bzw. 24-Stunden-Hilfe zu ermöglichen.

Insbesondere wurde die *Sitzhöhe* des WC's vergrößert und Haltegriffe im WC montiert und die Beleuchtungselemente entsprechend verändert, um ein gefahrloses Benützen der Räume zu gewährleisten.

Des Weiteren wurden wegen einer fortschreitenden Intontinenz die *Bodenbeläge* in zwei Räumen pflegeleicht und rutschfest gestaltet.

Die bezug habenden Eingangsrechnungen der ***Fa1*** für Installationsarbeiten in Bad und WC sowie die Eingangsrechnungen der ***Fa3*** für durchgeführte Elektroinstallationsarbeiten sind auf den Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, als Rechnungsempfänger ausgestellt, obgleich die diesen Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen den behindertengerechten Umbau von WC und Badezimmer im Haus des Bf. in ***6*** betreffen und diese Aufwendungen – soweit nachgewiesen – vom Bf. getragen wurden.

Hinsichtlich der nachstehenden, auf „Familie ***4***“, auf ***Bf Sohn***, auf „Herr ***4***“ ausgestellten Eingangsrechnungen wurde wie folgt eine tatsächliche Kostentragung durch den Bf. dokumentiert:

Datum:	RE-Nr.:	RE-Aussteller:	Betrag:	Leistungsempfänger:
05.04.2018	ER 18-054	***Fa3***	4.281,80	***Bf Sohn***
26.07.2018	ER 18-147	***Fa3*** - Teilbetr.	2.600,90	***Bf Sohn***
22.03.2018	RE 2018-26	***Fa2***	273,60	Fam. ***4***
18.07.2018	RE 2018-15	***Fa2***	2.640,00	Fam. ***4***
27.03.2018	RE 1119/18	***Fa1***	2.815,48	***Bf Sohn***
29.05.2018	RE 1199/18	***Fa1***	705,38	***Bf Sohn***
22.08.2018	RE 1294/18	***Fa1***	161,71	***Bf Sohn***
02.03.2018	ER 031	***Fa4***	4.565,33	Herr ***4***
02.03.2018	ER 032	***Fa4***	2.550,22	Herr ***4***
31.05.2018	ER 736/2018	***Fa5*** Sperrmüll, etc.	847,66	Bf.
	SUMME:		21.442,08	

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und ergibt sich aus den Erhebungen des Finanzamtes, dem Parteivorbringen sowie aus den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

3. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss 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.

Alle diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Baldauf in Jakom, EStG, § 34, Tz. 5).

Die Belastung erwächst nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem 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 mehr als 36 400 Euro 12%.

Außergewöhnliche Belastungen betreffen an sich steuerlich unbeachtliche Aufwendungen der Lebensführung, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 6 TS 5 EStG 1988 können 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

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.

Anstelle des Freibetrages können nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF, liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 4 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die Pflegestufen 4 und 5 bedeuten einen Pflegebedarf von mehr als 160 bzw. mehr als 180 Stunden pro Monat und sind Grundlage für die Bemessung der Höhe des monatlichen Pflegegeldes. Bei Pflegestufe 5 ist ein außergewöhnlicher Pflegeaufwand erforderlich.

Unter Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des § 4 der VO sind laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13.3.2003, Zl. B 785/02, generell auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen. Konkret hält der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis weiter fest, dass unter Hilfsmittel im Sinn des § 4 der VO auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen jedoch Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern im Regelfall allerdings keine außergewöhnliche Belastung dar, da durch sie ein entsprechender *Gegenwert erlangt* wird, und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 10.9.1998, Zl. 96/15/0152). Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes oder eines sonstigen Wohnraumes stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt.

Verlorener Aufwand liegt vor, wenn realistischer Weise davon ausgegangen werden muss, dass Aufwendungen bei einer unterstellten Verwertung der Wohnung nicht abgegolten werden, liegt somit kein Gegenwert vor (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0003). Diese Aufwendungen stellen, soweit es sich um verlorenen Aufwand handelt, eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. Jakom, EStG, § 34, Rz. 90, S. 1809), da sie wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, Zl. 92/14/0172).

Die Gegenwerttheorie kommt daher nicht zum Tragen, wenn durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist zB dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter infolge ihrer Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, Zl. 92/14/0172 mwN).

Um eine außergewöhnliche Belastung zu rechtfertigen, darf der Aufwand daher nicht zu einer entsprechenden Werterhöhung der Wohnung führen. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung in der Regel keine Wertsteigerung erfährt (vgl. VfGH 13.3.2003, Zl. B 785/02). Es muss daher ein Aufwand vorliegen, der zu einem endgültigen Wertverzehr geführt hat, der dann vorliegt, wenn der Bf. beispielsweise nicht damit rechnen kann, dass ein Käufer bzw. Nachmieter diese Investitionen ersetzt (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0003; VfGH 13.3.2003, Zl. B 785/02; BFG 10.6.2014, GZ. RV/5100959/2012).

Voraussetzung für den Abzug von derartigen Aufwendungen aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung ist sohin, dass diese Aufwendungen **ausschließlich durch die Behinderung** bedingt sind. Nur für den ausschließlich behinderungsbedingten Mehraufwand kann der oa. Gegenwertgedanke nicht greifen (vgl. VfGH vom 13.3.2003, Zl. B 785/02).

Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH hat der Steuerpflichtige, der abgabenrechtliche Begünstigungen in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (vgl. VfGH 10.8.2005, Zl. 2001/13/0191; BFG 16.6.2020, GZ. RV/7102358/2020).

3.1 Ausgaben für behindertengerechte Umbaumaßnahmen:

Ein Haus bzw. eine Wohnung erfährt durch eine behindertengerechte Ausgestaltung keine Wertsteigerung. Muss aber realistischer Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen bei einer unterstellten Verwertung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden (vgl. VfGH 29.7.2010, Zl. 2010/15/0003 unter Verweis auf VfGH 13.3.2003, Zl. B 785/02).

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen nach der Verwaltungspraxis außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Zum Abzug zugelassen können Aufwendungen für den Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten (vgl. VfGH 22.10.1996, Zl. 92/14/0172).

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche Maßnahmen wie zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne ebenfalls, insbesondere auch die Abrisskosten der alten Einrichtung.

Sofernne zusätzliche Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper etc.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor.

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen daher eine außergewöhnliche Belastung dar. Dazu gehören auch die Abrisskosten der alten Einrichtung. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) sowie zusätzliche Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper und dgl.), welche neu angeschafft bzw. installiert werden, sind nach der Verwaltungspraxis ebenso als

außergewöhnliche Belastung im Ausmaß einer Bad- und WC-Standardeinrichtung zu berücksichtigen (s. sinngemäß Rz. 10908 LSt-Richtlinien).

Als Aufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung von Wohnraum können Aufwendungen für eine abgeflachte Eckbadewanne, eine barrierefreie Dusche mit behindertengerechtem Einstiegsniveau bei hohem Alter und diversen Gebrechen sowie der Austausch einer Brausetasse mit Einstiegssockel angesehen werden (vgl. BFG 10.6.2014, GZ. RV/5100959/2012; 12.3.2014, GZ. RV/6100217/2013; Jakom, EStG, § 34, Rz. 90, S. 1807).

So der Bf. in Zusammenhang mit den von ihm getätigten Umbaumaßnahmen für behindertengerechten Wohnraum Zuschüsse erhält, sind die geltend gemachten Kosten um erhaltene Zuschüsse zu kürzen.

Eine **Außergewöhnlichkeit** der getätigten Aufwendungen ist darin zu erkennen, dass eine an sich funktionierende Badewanne/Dusche durch eine behindertengerechte Badewanne/Dusche ersetzt wurde. Aufgrund des Alters des Bf. (87 Jahre) und der Pflegestufen 4 bzw. 5 ist es als außergewöhnlich einzustufen, eine Investition zu tätigen, welche keinen wirklichen marktgerechten Mehrwert verursacht hat.

Die **Zwangsläufigkeit** dieser Aufwendungen ergibt sich aus dem Erfordernis einer täglichen Hygiene.

Die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** muss wesentlich beeinträchtigt sein, als das Einkommen im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 „belastet“ wurde, da keine Vermögensumschichtung stattfindet, wenn mit der Ausgabe kein Gegenwert geschaffen wird. Kein Gegenwert wird geschaffen, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut wegen seiner spezifischen Beschaffenheit ausschließlich vom Behinderten verwendet werden kann (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 34 Tz. 20).

*ad Eingangsrechnungen ***Fa3*** – EUR 8.369,80:*

Hinsichtlich der Eingangsrechnung der ***Fa3*** vom 12.2.2018, RE-Nr. ER 18-019, im Nettobetrag von 464,88 sowie der weiteren Eingangsrechnung dieser Firma vom 4.10.2018, RE-Nr. ER 18-216, im Nettobetrag von EUR 1.022,22 ist zu beachten, dass diese jeweils auf den Sohn des Bf., ***Bf Sohn***, ausgestellt sind, und kein Nachweis der tatsächlichen Kostentragung durch den Bf. erbracht wurde. Diese Aufwendungen werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

Die weiteren Aufwendungen der ***Fa3*** im Gesamtbetrag von EUR 4.281,80 lt. Eingangsrechnung vom 05.04.2018, RE-Nr. ER 18-054, betreffen zum einen Komplettierungsarbeiten im Bad, die Montage einer Spiegelpaneele (Verkleidung), Montage einer Heizpaneele, neue Verkabelungen, Anschluss eines Temperaturreglers sowie Demontage und Montage von Sockelleisten. Da mit diesen Aufwendungen auch anteilig ein neuer

Gegenwert geschaffen wurde, werden diese im Ausmaß von 50% und somit iHv EUR 2.140,90 als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

Hinsichtlich der Eingangsrechnung der ***Fa3*** vom 26.07.2018, RE-Nr. 18-147, im Gesamtbetrag von EUR 4.581,16 wurden nur hinsichtlich der in den Positionen 1.2, 1.4, 5. und 7. ausgewiesenen Aufwendungen im Teilbetrag von 2.600,90 deren Abzug als außergewöhnliche Belastung beantragt, der wie folgt ermittelt wurde:

Pos.:	Gegenstand:	netto:
1.2	WC im KG neu installiert	654,50
	Stiegenhaus 2 Lampen montiert	
	Wandlampe im Zimmer montiert	
1.4	Umbau FBHZ	282,63
	Umbau Schaltergalerie	
	Wandlampe in Bad und Keller montiert	
5.	Fi 40/4/0,03 XG-A	82,74
	Hager FI 40/4/0,03 G	- 55,20
7.	Verteiler	1.202,75
	SUMME netto:	2.167,42
	SUMME brutto:	2.600,90

Die vorstehend bezeichneten Aufwendungen betreffen Veränderungen der Beleuchtungselemente, die aus Anlass des Umbaus von Badezimmer und WC getätigt wurden, mit denen aber auch ein gewisser Gegenwert geschaffen wurde, wenn im Stiegenhaus, Bad und Keller jeweils Wandlampen montiert, der Umbau der Schaltergalerie erfolgte, und neue FI bzw. Fehlerschutzschalter eingebaut wurden. Diese Aufwendungen werden im Ausmaß von 50% und somit iHv EUR 1.300,45 als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

*ad Eingangsrechnungen ***Fa2*** – EUR 2.913,60:*

Aufwendungen betreffend den *Transport* und *Aufbau* eines *elektrischen Betts* mit besonderen Hebevorrichtungen iHv EUR 273,60 werden aufgrund der Pflegebedürftigkeit des Bf. (Pflegestufen 4 und 5) als durch die Behinderung verursacht angesehen und damit als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Aufwendungen für das Verlegen eines pflegeleichten und rutschfesten Vinylbodens und von Verlegespannplatten doppelt mit Randleisten sowie für das Ausräumen und Reinigen der zwei Räume mitsamt der Reparatur von Türen iHv EUR 2.640,00 waren zwar umbaubedingt erforderlich, allerdings wird mit diesen Aufwendungen auch ein Gegenwert erzielt, weswegen hinsichtlich dieser Aufwendungen kein verlorener Aufwand vorliegt. Diese Aufwendungen werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG zum Abzug zugelassen.

*ad Installationsarbeiten ***Fa1*** – EUR 3.958,57:*

Im vorliegenden Fall wurde die Badewanne herausgestemmt und das gesamte Badezimmer in

der Weise neugestaltet, dass eine behindertengerechte Dusche mit bodengleichem Einstieg inkl. Halterungen und Stützgriffen sowie ein behindertengerechter Waschtisch eingebaut wurden, die auch genug Platz für die Unterstützung durch eine betreuende 24-Stunden-Hilfe bieten. Darüber hinaus wurden die Sitzhöhe des WC's verändert und Haltegriffe montiert.

Aufgrund der Pflegestufen 4 (1-11/2018) und 5 (ab 12/2018) war der Bf. an einen Rollstuhl gefesselt, was auch die besondere Ausstattung der Sanitärräume erforderlich machte. Die Aufwendungen iZm dem Herausstemmen der alten Badewanne, der Einbau einer bodengleichen Dusche mit Stützgriffen und Halterungen sowie der Einbau eines behindertengerechten Waschtisches werden daher aufgrund der Pflegestufe 4 (1-11/2018) bzw. Pflegestufe 5 (ab 12/2018) als zwangsläufig erachtet.

Aufwendungen iHv EUR 2.815,48 lt. Eingangsrechnung vom 27.03.2018, RE-Nr. 1119/18, betreffen die Montage eines Geberit Spülkastens, Handlaufs, Waschtisch samt Partiestunden und werden als Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau des WCs zum Abzug zugelassen.

Aufwendungen iHv EUR 705,38 lt. Eingangsrechnung ***Fa1*** vom 07.05.2018, RE-Nr. 1199/18, betreffen die Montage eines Hochschrankes mitsamt Monteurstunden und dem dafür benötigten Material. Als Sanitäreinrichtungen für Bad und WC werden diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt.

Hinsichtlich der Eingangsrechnung der ***Fa1*** vom 10.7.2018, RE-Nr. 1258/18 im Nettobetrag von EUR 276,00, die auf ***Bf Sohn*** ausgestellt ist, wurde kein Nachweis der tatsächlichen Kostentragung durch den Bf. erbracht. Diese Aufwendungen werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG zum Abzug zugelassen.

Aufwendungen iHv EUR 161,71 lt. Eingangsrechnung ***Fa1*** vom 17.08.2018, RE-Nr. 1294/18 betreffen Aufwendungen für Brausekopf, Haltegriff samt Partiestunden. Diese Aufwendungen werden als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

*ad Verfliesung durch ***Fa4*** – EUR 7.115,55:*

Den Eingangsrechnungen der ***Fa4*** vom 02.03.2018, RE-Nr. 031 und 032 iHv EUR 4.565,33 und EUR 2.550,22 und somit im Gesamtbetrag von EUR 7.115,55 liegen Aufwendungen betreffend die Verfliesung des Badezimmers sowie die Verfliesung von Vorraum und WC zugrunde.

Bei den Fliesenarbeiten, die sich insoweit ergeben, als ein barrierefreier Umbau des Badezimmers und des WC, erforderlich war, erblickt der erkennende Senat mittelbare Maßnahmen für den Einbau behindertengerechter Einrichtungen, die ebenso außergewöhnliche Maßnahmen gemäß § 34 EStG 1988 darstellen.

Aufwendungen aus den Eingangsrechnungen der ***Fa4*** vom 02.03.2018, RE-Nr. ER 031 und 032, im Gesamtbetrag von EUR 7.115,55 werden somit als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zum Abzug zugelassen.

In diesem Zusammenhang gestellte Fragen nach dem Alter des bisherigen Fliesenaltbestandes wurden vom Bf. nicht beantwortet und können somit nicht als verllorener Mehraufwand berücksichtigt werden.

*ad Eingangsrechnungen ***Fa5*** – EUR 847,66:*

Die der Eingangsrechnung vom 31.05.2018, RE-Nr. 736/2018, im Gesamtbetrag von EUR 847,66 zugrundeliegenden Aufwendungen betreffen die Entsorgung von Bauschutt und Sperrmüll. Als mittelbare Aufwendungen iZm dem behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC werden diese Aufwendungen zu 50% als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

Aufwendungen in Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau von Badezimmer und WC werden daher im nachstehenden bezeichneten Ausmaß als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zum Abzug zugelassen:

RE-Aussteller:	Betrag:	Leistungsempfänger:
Fa3	2.140,90	***Bf Sohn***
Fa3	1.300,45	***Bf Sohn***
Fa2	273,60	Fam. ***4***
Fa1	2.815,48	***Bf Sohn***
Fa1	705,38	***Bf Sohn***
Fa1	161,71	***Bf Sohn***
Fa4	4.565,33	Herr ***4***
Fa4	2.550,22	Herr ***4***
Fa5 Sperrmüll, etc.	423,83	Bf.
SUMME:	14.936,90	

3.2 Aufwendungen für Betreuungskosten – EUR 16.457,07:

Die Betreuung von betreuungsbedürftigen Personen in deren Privathaushalten kann nach dem Hausbetreuungsgesetz durch selbständig tätige oder nichtselbständig tätige Betreuungspersonen erfolgen.

Aufwendungen für die Betreuung eines Steuerpflichtigen können – wie bei einer Heimbetreuung – ab dem Verlust der Fähigkeit zur eigenen Haushaltsführung (ab Pflegestufe 3) bzw. dem Bezug von Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (vgl. Peyerl in Jakom, EStG, § 34, Rz. 90).

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist – wie bei der Heimbetreuung – durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen (d.h. ab Pflegestufe 1 gegeben). Dabei können *alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Aufwendungen* und Ausgaben, wie zB Kosten für das Pflegepersonal und eventuelle Aufwendungen für eine Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Landeszuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34, Rz. 78). Der die steuerfreien Zuschüsse übersteigende Betrag kann vom Betreuten ohne Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Zum Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 können alle Zahlungen und Sachbezüge an eine selbständig tätige Betreuungsperson zugelassen werden (vgl. BMF 10.2.2012, Zl. BMF-010222/0019-VI/7/2012). Der dabei mit EUR 196,20 monatlich als Sachbezugswert festgesetzte Wert der vollen freien Station kommt nur dann zur Anwendung, wenn den Betreuerinnen, die *im Haushalt der zu betreuenden Person aufgenommen* sind, neben dem kostenlosen oder verbilligten Wohnraum auch eine Verpflegung zur Verfügung gestellt wird (vgl. Österreichische Gesundheitskasse, DG-Service Nr. 2/Mai 2021).

In dem Sachbezugswert von EUR 196,20 sind enthalten (vgl. Österreichische Gesundheitskasse, DG-Service Nr. 2/Mai 2021):

1/10	Wohnung (ohne Beheizung und Beleuchtung)
1/10	Beleuchtung und Beheizung
2/10	das erste und zweite Frühstück mit je einem Zehntel
3/10	Mittagessen
1/10	Jause
2/10	Abendessen

Somit ist bei teilweiser Gewährung der freien Station im Haushalt des Steuerpflichtigen die Zehntelregelung anzuwenden.

Im vorliegenden Fall wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum während der getätigten Umbaumaßnahmen von Badezimmer und WC die Betreuerinnen des Bf. in einer Frühstückspension mit Zimmer und Frühstück untergebracht, sodass der Bf. nebst den Honoraren für die Pflegerinnen auch noch die Kosten für die Frühstückspension für 330 Tage lt. Rechnungen zu tragen hatte.

Soweit darüber hinaus die zwei Betreuerinnen des Bf. im Hause des Bf. lebten und auch im Haushalt des Bf. verköstigt wurden, werden die anteiligen Kosten der Gewährung der freien Station – nebst den Kosten für deren Unterbringung – mit 7/10 (d.h. somit ohne Wohnung, Beleuchtung/Heizung, ohne erstes Frühstück) wie folgt ermittelt:

Wert teilweise freier Station:	Betrag:
Wert voller freier Station/Monat:	196,20
Tage pro Monat:	30
Wert voller freier Station/Tag:	6,54
anteil. Wert tlw. freier Station (7/10):	0,70
anteil. Wert tlw. freier Station/Tag:	4,58
Anzahl der Tage:	330,00
Wert tlw. freier Station als agB:	1.510,74

Weiters ist zu beachten, dass letztlich alle Zahlungen und Sachbezüge an eine selbstständig tätige Betreuungskraft zum Abzug zugelassen werden können.

Soweit mit Eingabe vom 10. Februar 2023 die Berücksichtigung von (zusätzlichen) Pflegekosten beantragt wurde, wird die Höhe der als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zum Abzug zugelassenen Beträge wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Honorare Pflegerinnen:	9.930,00
CARITAS Honorar:	2.330,23
auswärtige Unterkunft Pflegerinnen bzw. EUR 25,00 bzw. 35,00 pro Tag:	11.060,00
Wert tlw. freier Station:	1.510,74
Zwischensumme:	24.830,97
abzügl. Pflegegeld:	- 8.373,90
außergewöhnliche Belastung:	16.457,07

3.3 Aufwendungen betr. KFZ-Überprüfung gemäß § 57a KraftfG – EUR 908,79:

Die unter der Bezeichnung „KFZ-Sanierung für Pflegerin“ als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 geltend gemachten Aufwendungen iHv EUR 757,66 bzw. EUR 908,79 (korrigierter Betrag lt. Bf.) betreffen das auf den Bf. angemeldete KFZ der Marke „Mercedes E 220 CDI“ iZm der jährlichen Überprüfung gemäß § 57a Kraftfahrzeuggesetz und die damit verbundenen Aufwendungen iZm dem Austausch von Brems scheiben, Bremsbelegen, Luftfilter, etc..

Die Aufwendungen zur Sanierung des Kraftfahrzeuges der Pflegerin iHv EUR 757,66 bzw. iHv EUR 908,79 (korrigierter Betrag lt. Eingabe vom 28.01.2020) stehen nicht in Zusammenhang mit Betreuungsleistungen und werden mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

3.4 Aufwendungen für Medikamente – EUR 354,88 + 65,20:

Aufwendungen für Medikamente sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn sie mit einer Heilbehandlung typischerweise verbunden sind. Das gilt insbesondere für verordnete Medikamente als auch bei chronisch Erkrankten wiederholt verschriebene Präparate, selbst wenn im Einzelfall kein neues Rezept eingeholt wurde (vgl. Peyerl in Jakom, EStG, § 34, Tz. 90, S. 1819). Die beantragten Aufwendungen für Heilbehelfe im Gesamtbetrag von EUR 354,88 werden somit für das Jahr 2018 zum Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zugelassen.

Ebenso werden die geltend gemachten Aufwendungen für Bständig TENA MEN iHv EUR 65,20 zum Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zugelassen

3.5 rechnerische Ermittlung der als agB anerkannten Aufwendungen:

Die als außergewöhnliche Belastung für das Jahr 2018 anerkannten Aufwendungen werden daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Umbaumaßnahmen Bad- und WC:	14.936,90
Betreuungskosten:	16.457,07
Medikamente:	354,88
TENA MEN:	65,20
SUMME außergewöhnl. Belastung:	31.814,05

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage des Abzuges von Aufwendungen für den behindertengerechten, barrierefreien Umbau eines Hauses sowie in Frage des Abzuges von Betreuungskosten bei einer Person in den Pflegestufen 4 und 5 der in dieser Entscheidung dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. April 2023

