

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Josef Ungericht, die Richterin Dr. Gerhild Fellner sowie die Laienrichter Eva-Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache des ***Bf1***, zuletzt wohnhaft in ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. November 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 vom 24. Oktober 2016 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 vom 25. Oktober 2016, in der Sitzung vom 21. März 2023, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem am Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

1. Der am **.**.**** verstorbene Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den Streitjahren 2014 und 2015 Pensionist und bezog von der Pensionsversicherungsanstalt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 (elektronisch eingelangt am 23.03.2016) machte der Bf. u.a. unter dem Titel Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung Kosten für ein Pflegeheim geltend. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.04.2016 wurden diese beantragten Kosten für ein Pflegeheim antragsgemäß als außergewöhnliche Belastungen zuerkannt. Mit der am 14.06.2016 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 machte der Bf. (wie bereits für 2015) u.a. unter dem Titel Außergewöhnliche Belastungen bei

Behinderung Kosten für ein Pflegeheim als außergewöhnliche Belastungen geltend. Im Zuge der eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 stellte der Bf. zum bereits ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.04.2016 einen Berichtigungsantrag nach § 293b BAO (elektronisch eingelangt am 14.06.2016), da bei der elektronischen Übermittlung der Daten der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 irrtümlich die Kosten der Belege 2014 eingetragen worden seien. Dazu wurde eine Berichtigung nach § 293b BAO des Einkommensteuerbescheides 2015 entsprechend der nunmehr höher beantragten Kosten für das Pflegeheim beantragt.

1.1. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens hat das Finanzamt am 24.10.2016 den Einkommensteuerbescheid 2014 an den Bf. erlassen, in dem die beantragten Kosten für das Pflegeheim nicht als außergewöhnliche Aufwendungen anerkannt wurden. Ebenfalls am 24.10.2016 hat das Finanzamt den Antrag des Bf. vom 14.06.2014 auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 22.04.2016 als unbegründet abgewiesen. Am 25.10.2016 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.04.2015 gemäß § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen aufgehoben. In dem mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen (neu) erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 25.10.2016 wurden die (im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2015 noch zuerkannten) beantragten Kosten für das Pflegeheim nunmehr nicht als außergewöhnliche Aufwendungen anerkannt.

Begründend wurde im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 24.10.2016 und im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 25.10.2016 (gleichlautend) angeführt, gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 könnten Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn diese Ausgaben die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) überstiegen und die Voraussetzung gemäß § 35 EStG 1988 vorlägen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 97/14/0102, unter Bezugnahme auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.12.1987, 86/13/0084, ausgeführt, dass die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen solange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Nach der Verwaltungspraxis könne von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden.

Da der Bf. in den Jahren 2014 und 2015 kein Pflegegeld bezogen habe und laut Aktenlage keine Behinderung gemäß § 35 EStG 1988 vorliege, könnten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

2. In der vom steuerlich vertretenen Bf. eingebrachten Beschwerde vom 03.11.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 wurde gegen die Aberkennung der Kosten für das Pflegeheim vorgebracht:

„Herr ***Bf1***, geboren am **.**.***, musste im Juni 2014, also im Alter von 89 Jahren, aus gesundheitlichen Gründen seine Wohnung aufgeben und in ein Seniorenheim übersiedeln. Sein Stolz ließ es damals nicht zu, Pflegegeld zu beantragen.

In der Folge begehrte er, die Kosten für die Pflege im Seniorenheim, nach Abzug der Haushaltsersparnis, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Finanzamt gab zu erkennen, dass der Aufwand steuerlich nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könne, wenn Pflegegeld bezogen würde. Nach Zureden der Tochter überwand Herr ***Bf1*** seinen Stolz und stellte den entsprechenden Antrag, der dann auch gleich positiv erledigt wurde. Ab Juni 2016 erhält Herr ***Bf1*** Pflegegeld Stufe 1. Er legte dem Finanzamt den entsprechenden Nachweis vor (E-Mail vom Freitag, 2. September 2016).

Das Finanzamt erließ am 24. Oktober 2016 den Einkommensteuerbescheid 2014 und am 25. Oktober 2016 den Einkommensteuerbescheid 2015. Die Pflegekosten fanden dabei keine Berücksichtigung. In der Begründung führt die Behörde aus, weder im Jahr 2014 noch im Jahr 2015 sei Pflegegeld bezogen worden, sodass in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diese Veranlagungszeiträume die Kosten für die Unterbringung im Seniorenheim nicht als außergewöhnliche Belastung gälten.

Die Entscheidung der Behörde basiert auf verallgemeinernder Subsumption unterschiedlichster Sachverhalte und wird daher dem Grundsatz der individuellen Sachverhaltswürdigung nicht im Geringsten gerecht. Wenn ein 89 jähriger Steuerpflichtiger in ein Seniorenheim übersiedelt ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass er dies nicht aus freier Entscheidung macht, sondern ihn die gesundheitlichen Umstände dazu nötigen. Es mag zutreffen, dass es auch eine Vielzahl an Fällen gibt, bei denen einer Übersiedlung in ein Seniorenheim keine gesundheitlichen Hintergründe, sondern völlig freie, persönliche Entscheidungen zugrunde liegen. Jedem vernünftig und gerecht denkendem Menschen wird jedoch kein Zweifel daran aufkommen, dass jemand, der sich erst im Alter von 89 Jahren in ein Seniorenheim begibt, diese Entscheidung nur dann trifft, wenn ihn der gesundheitliche Zustand dazu zwingt.

Es widerspricht auch in keiner Weise den Denkgesetzen, dass jemand aus persönlichem Stolz trotz schlechter Gesundheit keinen Antrag auf Pflegegeld stellt. Eine solche Haltung verdient

wohl mehr Achtung als die Gesinnung, Sozialleistungen in höchstmöglichem Ausmaß zu beanspruchen.

Nach Erlangung der Erkenntnis, dass die Pflegekosten steuerlich nur dann Berücksichtigung finden, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld besteht, ließ Herr ***Bf1*** eine Antragstellung über sich ergehen und wurde dem Antrag auch erwartungsgemäß entsprochen.

Die Antragstellung erfolgte ungefähr 24 Monate nach dem Zeitpunkt der Übersiedlung in das Seniorenheim. Bei richtiger Würdigung des Sachverhaltes unter Berücksichtigung der individuellen Umstände kommt jeder vernünftig und gerecht denkende Mensch zum Schluss, dass die Pflegebedürftigkeit nicht erst im Zeitpunkt der Antragstellung auf Pflegegeld, sondern bereits im Zeitpunkt der Übersiedlung in das Seniorenheim gegeben war. Daher wird ein vernünftig und gerecht denkender Mensch auch die Abzugsfähigkeit der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung nicht anzweifeln und versagen.

In der Bescheidbegründung führt die Behörde schließlich noch aus, dass bisher kein Nachweis über die Pflegekosten erbracht worden sei, nimmt jedoch selbst Bezug auf die Abrechnungen des Sozialdienstes Ort1, welche ja als Zahlungsbestätigungen gelten!!“

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2017 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2014 hat das Finanzamt nach Darlegung der für den gegenständlichen Fall zu beachtenden gesetzlichen Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 über außergewöhnliche Belastungen angeführt: „Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (vgl. VwGH 16. Dezember 1987, 86/13/0084; VwGH 27. Mai 2003, 97/14/0102). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar; ansonsten sind nur die tatsächlichen Krankheits- und Pflegekosten - und nicht auch die Unterbringungskosten - abzugsfähig (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Alters- und Pflegeheim"; Doralt, EStG11, § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Alters- und Pflegeheim").

Laut Aktenlage wurde vom Sozialministeriumsservice (früher Bundessozialamt) kein Grad der Behinderung festgestellt. Dies wurde Ihrerseits auch nicht behauptet. Im Jahr 2014 bezogen Sie laut dem von der Pensionsversicherungsanstalt übermittelten Jahreslohnzettel kein Pflegegeld. Laut vorgelegtem Nachweis (Kontoauszug per 30.8.2016) wird Pflegegeld der Stufe 1 erst seit Juni 2016 (erstmalig ausbezahlt im August 2016) bezogen. Die Rechnungen der Sozialdienste Ort1 (Seniorenhaus xxx) wurden bisher trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Lediglich ein Zahlungsnachweis für den Zeitraum Juni 2014 bis Dezember 2014, aus welchem ersichtlich ist,

dass Zahlungen an die Sozialdienste Ort1 überwiesen wurden, liegt der Abgabenbehörde vor. Daraus ist jedoch nicht ersichtlich, welche konkreten Leistungen (Pflege, Verpflegung, betreutes Wohnen, Unterbringen, o.ä.) tatsächlich verrechnet wurden.

...

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

Ein Altersheim ist eine Wohneinrichtung zur Betreuung und Pflege alter Menschen, deren Hilfebedarf bei einzelnen Verrichtungen des täglichen Lebens meistens nur schwach ausgeprägt ist. Im Gegensatz zu einem Altenpflegeheim, in dem die stationäre Pflege ausgeprägt pflegebedürftiger Menschen in den Einrichtungen rund um die Uhr im Vordergrund steht, besteht bei einem Altersheim eine (noch) geringere Pflegebedürftigkeit, das selbstbestimmte Leben überwiegt. Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisensversorgung werden regelmäßig in Anspruch genommen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, ausgeführt hat, sind die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Altersheim zur tragenden Aufwendungen so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 EStG ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Frage der Beurteilung der Behinderung der eigenständigen Beurteilung der Abgabenbehörde entzogen und dafür ein qualifiziertes Nachweisverfahren eingeführt hat, bei dem eine für diese Aufgabenstellung besonders geeignete Institution eingeschaltet wird und der ärztliche Sachverstand die ausschlaggebende Rolle spielt.

Wie Ihre steuerliche Vertretung in der eingebrachten Beschwerde selbst ausführt, gibt es eine Vielzahl von Fällen, bei denen einer Übersiedlung in ein Seniorenheim keine gesundheitlichen Hintergründe, sondern völlig freie, persönliche Entscheidungen zugrunde liegen. Eben aus diesem Grund ist ein Nachweis Ihrer Pflegebedürftigkeit zum Zeitpunkt der Kostentragung durch die im Gesetz zitierten Stellen nachzuweisen.

Aufgrund der Rechtsprechung und der Lohnsteuerrichtlinien (Rz 887) sind die Kosten für einen Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn der Aufenthalt im Heim aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben ist, wobei von einer solchen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen wird, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 1 gegeben ist. Die Tatsache, dass möglicherweise im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2014 ein Anspruch auf Pflegegeld bestanden hätte, wäre zu diesem Zeitpunkt ein entsprechender Antrag gestellt worden, vermag nichts daran zu ändern, dass im Jahr 2014 rechtlich kein Pflegegeldanspruch bestanden hatte und daher die Voraussetzung für die

Anerkennung der beantragten Kosten für die Unterbringung im Altersheim in diesem Zeitraum nicht gegeben war.“

Gleichermaßen sind diese Ausführungen des Finanzamtes auch in der Beschwerdeentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2015 angeführt.

4. Dagegen brachte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 14.02.2017 einen Vorlageantrag ein. Im Vorlageantrag wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Unter Bezugnahme auf die Beschwerdeentscheidung vom 30.01.2017 wurde der Aberkennung der Kosten des Pflegeheimes entgegnet:

„Im Kern begründet das Finanzamt seine Entscheidung, der langen Rede kurzer Sinn, dass die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim keine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Unterbringung nicht pflegebedingt erfolgt.

In weiterer Folge behauptet die Behörde, es liege lediglich ein Zahlungsnachweis für den Zeitraum Jänner 2015 bis Dezember 2015 vor, aus dem ersichtlich sei, dass Zahlungen für „Verpflegungskosten“ an die Sozialdienste Ort1 überwiesen wurden.

Im Übrigen erschöpfen sich die Ausführungen im Wesentlichen in der Zitierung des Gesetzestextes, ohne den eigentlichen Sachverhalt in die Beurteilung einzubeziehen, geschweige denn, auf die Ausführungen der Beschwerde zur pflegebedingten Übersiedlung des Beschwerdeführers in die Altersbetreuung im Geringsten einzugehen.

Der im Steuerakt gespeicherte Verfahrensablauf widerlegt zunächst die Ausführungen der Behörde in Bezug auf das Vorliegen der Kostennachweise. Dem am 14. Juni 2016 elektronisch eingebrachten Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2015 nach § 293 BAO sind die Pflegekostenbestätigungen 2015 und 2014 als Dokumente angehängt. Die ausstellende Sozialdienste Ort1 bestätigt die bezahlten „Verpflegskosten“ für die Pflegestufe 1-2 für das Jahr 2015 (Zeitraum Jänner bis Dezember) mit insgesamt Euro 22.471,98 und für das Jahr 2014 (Zeitraum 20. Juni bis 31. Dezember) mit Euro 11.352,27.

Es handelt sich also nicht, wie die Behörde ausführt um „Verpflegungskosten“, sondern um die als „Verpflegskosten“ bezeichneten Gesamtkosten für die Betreuung in der Pflegestufe 1 bis 2. Die Kosten wurden nur vermindert um die Haushaltsersparnis geltend gemacht, sodass der nicht abzugsfähige Verpflegungsaufwand nie Teil der beantragten Kosten war.

Der Beschwerdeführer, geboren am **.**.****, ist am 20. Juni 2014, also im Alter von 91 Jahren in das Altersheim übersiedelt. Wie mehrfach im Verfahren ausgeführt, ließ sein Stolz trotz Pflegebedürftigkeit die Beantragung von Pflegegeld zunächst nicht zu. Dennoch hatte er vom ersten Tag der Betreuung an die Kosten für die Pflegestufe 1 bis 2 zu tragen.

Nachdem im Abgabeverfahren, wie ebenfalls wiederholt ausgeführt, die für die Erledigung des Antrags vom 14. Juni 2016 auf Bescheidberichtigung zuständige Sachbearbeiterin mitgeteilt hatte, dass sie die Pflegekosten nur dann als außergewöhnliche Belastung in Abzug bringen könne, wenn Pflegegeld zumindest für die Pflegestufe 1 bezogen würde, wurde der entsprechende Antrag eingebracht und auch umgehend bewilligt, sodass der Beschwerdeführer ab Juni 2016 Pflegegeld bezieht.

Der Sachverhalt ist also unter Berücksichtigung dieser individuellen Gegebenheiten zu beurteilen und nicht nach einer verallgemeinernden Richtlinie (Meinung) des Bundesministeriums für Finanzen. Dort (Ministerium für Finanzen) sieht man offensichtlich eine Möglichkeit zur Budgetverbesserung darin, im Bereich der Begünstigungen für kranke und behinderte Menschen eine härtere Gangart einzulegen. Die untergeordneten Behörden sind strikt angewiesen, Gebrechen oder Behinderungen generell als solche frühestens ab jenem Zeitpunkt anzuerkennen, ab welchem „ein eindeutiger Nachweis“ vorliegt. Dabei wird übersehen, dass ein solcher Nachweis nicht nur ein Dokument einer gesetzlich oder verordnungsmäßig ermächtigten Institution sein kann, zumal diesen Institutionen das Ausstellen rückwirkender Bestätigungen seit Neuem auch untersagt ist.

Nach § 166 BAO kommt im Abgabeverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Falles zweckdienlich ist.

Die Abgabenbehörden dürfen sich daher in ihrer gesetzlichen Verpflichtung, alle Umstände des Einzelfalles zu prüfen, nicht hinter Verallgemeinerungen verstecken.

Wenn sich eine 91 jährige Person in Heimpflege begibt, dort ab dem ersten Tag Pflegekosten für die Pflegestufen 1 bis 2 zu bezahlen hat, jedoch erst auf Urgenz der Abgabenbehörde kurze Zeit nach der Übersiedlung Pflegegeld beantragt und auch umgehend zugesprochen erhält, so ist nach der Bestimmung des § 166 BAO der Beweis dafür erbracht, dass die Übersiedlung in das Pflegeheim nicht ausschließlich aus Altersgründen, sondern wegen Pflegebedürftigkeit erfolgt ist.“

Beantragt wurde, „die Pflegekosten im beantragten Ausmaß sowohl im Jahr 2014 als auch im Jahr 2015 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 14.02.2017 wurde dem Bundesfinanzgericht am 04.05.2017 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 04.05.2017).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. ist nach fristgerechter Eingabe der Beschwerde bzw. des Vorlageantrags am **.**.**** verstorben.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Ort2 vom 22.07.2019, zzz, wurde die Verlassenschaft nach dem am **.**.**** verstorbenen Herrn ***Bf1*** den Erben eingewantwortet.

Gem. § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis (vgl. z.B. VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt; vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 19 Rz 4, mwN).

Seitens des steuerlichen Vertreters der erbl. Kinder als Gesamtrechtsnachfolger nach dem Bf. wurde mit Schreiben vom 16.03.2023 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

1. Sachverhalt

Auf Grundlage der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Aktenlage und der ergänzenden Einsichtnahme in die elektronische Datenbank der Finanzverwaltung liegt der gegenständlichen Entscheidung der eingangs dargestellte Verfahrensgang als erwiesener Sachverhalt zugrunde.

2. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %.

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 (§ 34 Abs. 5 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 und 6 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) können u.a. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

„– 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 (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

§ 35 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet (auszugsweise):

„§ 35. (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

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) ...

(4) ...

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

...“

Auf Grundlage dieser gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Senats für die Beurteilung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen Folgendes:

Das Finanzamt hat die Aberkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.05.2003, 97/14/0102, begründet, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen sind so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 27.05.2003, 97/14/0102, unter Bezugnahme auf VwGH 16. Dezember 1987, 86/13/0084). In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung wird vom Finanzamt unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz 887 als Begründung weiters angeführt, dass in den strittigen Jahren 2014 und 2015

„rechtlich kein Pflegegeldanspruch bestanden hatte und daher die Voraussetzung für die Anerkennung der beantragten Kosten für die Unterbringung im Altersheim in diesem Zeitraum nicht gegeben war.“

Dazu ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts hinzuweisen. Nach der Rechtsprechung sind zwar Unterbringungskosten in einem Alters- oder Pflegeheim so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden, eine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit einem Bezug von Pflegegeld ergibt sich aber auch daraus nicht (vgl. VwGH 26.05.2010, 2007/13/0051, unter Hinweis auf die vom Finanzamt zitierten Erkenntnisse vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, und vom 27. Mai 2003, 97/14/0102).

Seitens des steuerlichen Vertreters des Bf. wird für die Zuerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen vorgebracht, der Bf., geboren am **.**.****, sei am 20. Juni 2014, also im Alter von 91 Jahren in das Altersheim übersiedelt. Wenn sich eine 91 jährige Person in Heimpflege begeben, dort ab dem ersten Tag Pflegekosten für die Pflegestufen 1 bis 2 zu bezahlen habe, jedoch erst auf Urgenz der Abgabenbehörde kurze Zeit nach der Übersiedlung Pflegegeld beantrage und auch umgehend zugesprochen erhalte, so sei nach der Bestimmung des § 166 BAO der Beweis dafür erbracht, dass die Übersiedlung in das Pflegeheim nicht ausschließlich aus Altersgründen, sondern wegen Pflegebedürftigkeit erfolgte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, dass Kosten einer Behinderung bereits im Zusammenhang mit einer Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entstehen können, wenn jemand - behinderungsbedingt - nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist (vgl. VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Im Einkommensteuerkommentar *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, Einkommensteuergesetz, wird unter ABC der außergewöhnlichen Belastungen zu „Altersheim, Seniorenheim, Pflegeheim“ ausgeführt: „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. Ist mit einem besonders hohen Alter typischerweise auch eine besondere Betreuungsbedürftigkeit verbunden (zB idR 95jähriger, s *Kühbacher*, SWK 2010 S 765), liegen keine „Altersgründe“ vor, sondern sind die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.“ Diese Sichtweise ist nach Ansicht des erkennenden Senats durchaus nicht von der Hand zu weisen.

Nach § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist zwar festzustellen, dass hinsichtlich einer allfälligen Behinderung des Bf. bzw. des Ausmaßes einer allfälligen Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) kein Nachweis gegeben ist (keine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nach § 35 Abs. 2 EStG 1988, kein sonstiger Nachweis, wie zB ärztliches Gutachten). Losgelöst davon ist für den erkennenden Senat für den vorliegenden Fall, in dem der Bf. im Alter von 91 Jahren seinen eigenen Haushalt aufgibt und erst nach Erreichen dieses Alters in ein Alters- und Pflegeheim übersiedelt, durchaus und nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Annahme gerechtfertigt, dass der Bf. die Übersiedlung im Hinblick auf eine gegebene Pflege- bzw. Betreuungsbedürftigkeit vorgenommen hat, was auch in der o.a. Fachliteratur aufgezeigt wird. Ein wesentliches Indiz zur Stützung dieser Annahme ist nach Ansicht des erkennenden Senats im vorliegenden Fall der Umstand, dass dem Bf., der in den strittigen Jahren 2014 und 2015 zunächst keinen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt und kein Pflegegeld bezogen hat, über seinen Antrag im Jahr 2016 Pflegegeld der Stufe 1 zuerkannt wurde (Bezug von Pflegegeld ab Juni 2016). Was die Höhe der beantragten Pflegeheimkosten angeht, liegt diesbezüglich dem Bundesfinanzgericht die vom Pflegeheim erstellte Rechnungsliste mit den monatlich an den Bf. verrechneten Kosten für die Jahre 2014 und 2015 vor (monatliche Kosten ab 20.06.2014) und sind diese damit nachgewiesen, wobei bei den geltend gemachten Aufwendungen von diesen Kosten eine Haushaltsersparnis (€ 156,96 monatlich) in Abzug gebracht wurde. Auf dieser Grundlage gelangt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Zuerkennung der beantragten Heimkosten als außergewöhnliche Belastungen gegeben sind. Was die Frage des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass für eine Zuerkennung als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen sind (§ 34 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 35 Abs. 2 EStG 1988). Da diese Voraussetzung für die Jahre 2014 und 2015 nicht vorliegt und der Bf. weiters Pflegegeld erst ab dem Jahr 2016 bezogen hat, ist die Zuerkennung der beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes ausgeschlossen.

Auf dieser Grundlage waren seitens des erkennenden Senates somit die geltend gemachten Pflegeheimkosten unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen und der Beschwerde spruchgemäß teilweise stattzugeben.

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

3. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. September 2023