

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 29. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. November 2022 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019*, Steuernummer xxx, Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner am 20. Dezember 2021 über FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2019** machte der Bf. neben diversen Werbungskosten und Sonderausgaben unter der Rubrik „Außergewöhnliche Belastung“ in der Kz 730 („Krankheitskosten“) einen Betrag iHv. 4.216,88 Euro und in der Kz 725 („Andere ag Belastungen mit Selbstbehalt“) iHv. 2.555,70 Euro geltend.

Die belangte Behörde erließ mit 21. Dezember 2021 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem vom Bf. u.a., eine genaue Kostenaufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen angefordert wurde.

Per **Eingabe** über FinanzOnline vom 29. Dezember 2021 ersuchte der Bf. um Nennung einer Emailadresse an welche er die Digital abgelegten Belege gesammelt übersenden könne, da ein einzelnes Hochladen jedes einzelnen Beleges nicht praktikabel sei.

Die belangte Behörde gab dem Bf. mit weiterem **Ergänzungsersuchen** vom 26. Jänner 2022 die Postadresse Finanzamt Österreich Postfach 260, 1000 Wien, zur Übermittlung der Unterlagen bekannt.

Mit Schreiben vom 21. April 2022 ersuchte der Bf. um **Fristverlängerung** um mindestens vier Monate. Da er langwierig schwer erkrankt und es ihm nicht möglich sei, diese Vielzahl an Kopien bei einem Kopierer anzufertigen. Da er dazu nicht außer Haus gehen könne, könne er die Belege zu Hause abfotografieren und digital per E-Mail übermitteln.

Die belangte Behörde erließ am 23. November 2022 den **Einkommensteuerbescheid 2019** (Arbeitnehmerveranlagung) und setzte die Einkommensteuer iHv. -667,00 Euro (Gutschrift) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen vorgelegt worden seien und daher nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen werden haben können.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 29. November 2022, welche er sowohl über FinanzOnline als auch postalisch einbrachte, **Beschwerde** und führte zur Begründung u.a. aus: Es habe eine laufende Kommunikation mit dem Finanzamt gegeben, die Unterlagen seien vorhanden und würden noch vor Jahresende dem Finanzamt übermittelt. Trotz aufrechter Kommunikation sei nun ein Bescheid gekommen. Er beantrage die Aufhebung des Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, bei dem die Belege, welche er vor Jahresende als Kopien in Papierform dem Finanzamt übermitteln werde, ebenfalls berücksichtigt würden.

Mit **Schreiben** vom **05. Dezember 2022** übermittelte der Bf. weitere Unterlagen an die belangte Behörde, darunter eine Aufstellung ANV 2019, den Pendlerrechner-Auszug, div. Rechnungen und Honorarnoten von Ärzten, eine Bestätigung über eine Einzelzimmerbelegung von Frau Y.Y. (yyy) des Caritas Pflegewohnhaus Ort1 vom 22. April 2020 und Rechnungen btr. Einbettzimmerzuschlag.

Die belangte Behörde erließ mit 16. März 2023 eine abändernde **Beschwerdevorentscheidung** und setzte die Einkommensteuer neu iHv. -1.925,00 Euro (Gutschrift, bisher: 667,00 Euro) fest. Zur Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass die Aufwendungen für nahe Angehörige mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Der Bf. brachte mit Schreiben vom 31. März 2023 „Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 16.03.2022“ [Anm. BFG: Gemeint: Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**)] ein. Die auf den Beschwerdepunkt der nicht gewährten Aufwendungen für nahe Angehörig (Kz 725, „Andere ag Belastungen mit Selbstbehalt“) eingeschränkte Eingabe begründete der Bf. damit, dass er der einzige Angehörige sei. Das Pflegegeld und Sozialamt-Unterstützung reiche nicht aus für den Aufwand (das Pflegegeld erhalte ohnehin das Heim direkt). Laut ärztlicher Bestätigung (sei der ANVA als Beleg beigelegt worden) sei es aber notwendig. Er sei als einziger

Angehöriger verpflichtet, diesen Aufwand zu tragen. Er beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, bei dem dies ebenfalls berücksichtigt werde.

Die belangte Behörde **legte** am 06. Juni 2023 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor**. Im **Vorlagebericht** wies sie unter der Rubrik „Stellungnahme“ – nach Ausführungen zur rechtsrichtigen Beurteilung der „Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 16.03.2022“ als Vorlageantrag – zu den geltend gemachten Pflegekosten für seine Großmutter nach Zitierung des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 darauf hin, dass schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließe. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit der Belastung sei typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln dürfe. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit diene somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung.

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstelle, sei eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung) dann möglich, wenn das Einkommen der im Pflegeheim betreuten Person nicht ausreiche. Vorrangig sei immer eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung; erst wenn eine solche rechtliche Verpflichtung nicht bestehe, komme eine sittliche Verpflichtung in Betracht. Gebe es Angehörige, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet seien, fehle es bei Kostentragung durch andere Personen an der Zwangsläufigkeit und es liege keine außergewöhnliche Belastung vor. Pflegebedingte Geldleistungen seien vorrangig zur Gänze zur Deckung der Pflegeheimkosten heranzuziehen. Außerdem sei die Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten zu Hause (8/10 des Wertes der vollen freien Station) vom Gesamtbetrag der Pflegeheimkosten in Abzug zu bringen. Vom Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 – vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen – müsse dem Steuerpflichtigen je nach Pflegeform/-aufwand und Unterhaltsverpflichtung ein Teil zu Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben.

In Folge wurden von der belangten Behörde Teile aus dem BFG Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, RV/5101287/2014, angeführt und festgehalten, dass im vorliegenden Fall das Ermittlungsverfahren ergeben habe, dass keine Verpflichtung zur Kostentragung seitens des Bf bestehe. Somit seien die Kosten nicht zwangsläufig, noch bestehe eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung zur Tragung der Kosten iSd § 34 EStG.

Weiters verwies die belangten Behörde zur Abschreibung des i-Pads darauf, dass die Anschaffung erst im Jahr 2020 erfolgt sei und bzgl. Pendlerpauschale, dass dieses bereits durch den Arbeitgeber berücksichtigt worden sei.

Mit **Schreiben** des Bundesfinanzgerichts vom 22. August 2023 wurde der Bf. zur Beantwortung, ob die Großmutter Pflegegeld bezog bzw. welche Pflegestufe sie hatte, und zur Vorlage von Unterlagen das Verlassenschaftsverfahren betreffend, aufgefordert.

Ebenfalls mit 22. August 2023 wurde die belangte Behörde **aufgefordert**, die im Vorlagebericht angeführten Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens darzustellen und entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Der Bf. reichte dem Bundesfinanzgericht mit **Eingabe** vom 04. September 2023 folgende Unterlagen nach:

- Beschluss des Bezirksgericht Z vom 04. November 2020 in der Verlassenschaftssache Y.Y.;
- das vom zuständigen Notar errichtete Protokoll über die Todesfallaufnahme vom xyz;
- Bescheid der PVA vom 11. November 2016, in welcher ein Pflegegeld der Stufe 5 (monatlich 920,30 Euro) ab 01. November 2016 zugesprochen wurde. Auf dem Schreiben befindet sich der Vermerk des Bf., dass dieser Betrag bis zum Tod gleichgeblieben sei;
- Verständigungsschreiben der PVA an das Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1 vom Jänner 2019 über die Leistungshöhe. Daraus ist ersichtlich, dass sich monatlich ein Betrag aus der Alterspension inkl. Pflegegeld iHv. 870,57 Euro und aus der Witwenpension ein Betrag iHv. 774,95 Euro, gesamt somit 1.645,52 Euro errechnete.
- Rechnung über die Gerichtskommissionsgebühr vom 05. November 2022.

Die belangte Behörde übermittelte am 04. September 2023 folgende **Stellungnahme** an das Bundesfinanzgericht: Laut Rücksprache mit Frau C.C. der Caritas Diözese Q.Q., Verrechnung Betreuung & Pflege, am 04. September 2023 habe sich bei Frau Y.Y. der Eigenleistungsanteil der Heimkosten aus 80% des Einkommens, sowie aus ihrem Pflegegeld, abzüglich 47,50 Euro gesetzliches Taschengeld, zusammengesetzt. Der Eigenleistungsanteil im Jahr 2019 habe monatlich 1.645,52 Euro betragen. Dazu seien auch die diesbezüglichen Rechnungen vorgelegt worden. Sohin seien Frau Y.Y. monatlich 20 % ihres Einkommens sowie monatlich 47,50 Euro von ihrem Pflegegeld zur eigenen Verfügung geblieben. Mit diesem ihr verbleibenden Geld hätte Frau Y.Y. die laufenden Kosten decken können. Der Bf. sei sohin, auch wenn er der einzige Angehörige von Frau Y.Y. gewesen sei, weder rechtlich noch sittlich dazu verpflichtet gewesen, für diese monatlichen Kosten aufzukommen.

Abgesehen davon habe es sich laut den vom Bf. vorgelegten Rechnungen des Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1 um den Einbettzimmer-Zuschlag sowie Friseur- und Fußpflegekosten gehandelt. Dazu sei zu sagen, dass Kosten für die Zuzahlung auf ein Einzelzimmer nur dann absetzbar seien, wenn triftige medizinische Gründe vorliegen würden. Für die Absetzbarkeit der Extrakosten für ein Einzelzimmer sei ein Nachweis der Zwangsläufigkeit (medizinische Gründe) erforderlich. Diese Gründe müssten sich als feststehende oder konkret abzeichnende ernsthafte gesundheitliche Nachteile darstellen, welche ohne die Inanspruchnahme des Einzelzimmers eintreten würden. Im gegenständlichen Fall sei vom Bf. zwar eine Bestätigung für das Einzelzimmer von Dr. Z.Z., ausgestellt am 22. April 2020, vorgelegt worden, daraus

seien jedoch keine triftigen medizinischen Gründe ersichtlich. Die medizinische Notwendigkeit sei nicht dargetan bzw. sei offengeblieben, aus welchem triftigen Grund die Inanspruchnahme des Einzelzimmers erforderlich gewesen sei. Aus Sicht des Finanzamtes würden die Kosten für das Einzelzimmer keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Hinsichtlich der Kosten für die Fußpflege und den Friseur verwies die belangte Behörde darauf, dass es sich dabei um Ausgaben für die Lebensführung, welche nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig seien, handle.

Lediglich anzuerkennen wäre der Ersatz von Rezeptgebühren und Medikamenten, jedoch nicht im gegenständlichen Fall, da der Bf. weder rechtlich noch sittlich zur Tragung dieser Kosten verpflichtet gewesen sei.

Dem Schreiben waren als Beilagen angefügt:

- Rechnungen des Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1 an Frau Y.Y. zH des Bf. für den Zeitraum Jänner 2019 – Dezember 2019 mit einem jeweils ausgewiesenen Rechnungsbetrag iHv. 1.645,52 Euro. Auf den Rechnungen findet sich jeweils der Vermerk: *„Der Rechnungsbetrag wird uns direkt von Ihrer Versicherung oder pensionsauzahlenden Stelle überwiesen“*;
- Lohnzettel 2019 von Frau Y.Y., aus welchen u.a. ersichtlich ist, dass sie steuerpflichtige Bezüge (Kz 245) iHv. 13.966,56 Euro und Bundespflegegeld iHv. 9.376,80 Euro bezogen hat;
- Verständigungsschreiben der PVA an das Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1 vom Jänner 2020 über die Leistungshöhe;
- Einantwortungsbeschluss vom 04. November 2020 des Bezirksgericht Z;
- E-Mail von Frau C.C., Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1, an die belangte Behörde, in welchem die Rechnungen für 2019 übermittelt wurden. Zum Eigenleistungsanteil wird darin ausgeführt, dass sich dieser aus 80% des Einkommens plus Pflegegeld (abzgl. 47,50 Taschengeld) zusammensetze.

Mit **Auskunftsverlangen** des Bundesfinanzgerichts vom 11. September 2023 wurde Frau Dr. Z.Z. aufgefordert bekanntzugeben, ob sie Frau Y.Y. persönlich visitiert hat und auf welchen Grundlagen die Bestätigung beruht, sowie um Vorlage einer entsprechend nachvollziehbaren Begründung, warum eine Unterbringung in einem Doppelzimmer nicht möglich gewesen ist.

Die Auskunftsperson antwortete mit **Stellungnahme** vom 22. September 2023 wie folgt:
„Meine oben genannte Patientin war schon seit dem 28.12.2006 in einem Einzelzimmer im Altersheim untergebracht. Sie wurde von mir des Öfteren visitiert. Aufgrund Ihrer Alzheimer Erkrankung war es für Sie nicht zumutbar das Einzelzimmer auf ein Doppelzimmer zu wechseln, da sich der Krankheitszustand verschlechtert hätte. Darunter waren folgende Symptomatiken wie Verwirrtheit, Aggressivität und Vergesslichkeit. Jegliche Veränderung ist für einen Demenzerkrankten nicht förderlich.“

Aufgrund einer Abfrage des Bundesfinanzgerichts im **zentralen Melderegister** konnte festgestellt werden, dass Frau Y.Y. im Zeitraum xx 2006 bis yy 2018 mit Nebenwohnsitz und ab

21. Februar 2018 mit Hauptwohnsitz im Caritasheim Ort1 gemeldet war. Im Zeitraum 20. November 1984 bis 21. Februar 2018 war sie mit Hauptwohnsitz in Ort2, gemeldet.

Auf Rückfrage beim Bf. wo Frau Y.Y. im Zeitraum bis 21. Februar 2018 tatsächlich wohnte bzw. weshalb für den Zeitraum xx 2006 bis yy 2018 zwei Wohnsitze geführt wurden gab der Bf. mit **Eingabe** vom 25. September 2023 zusammenfassend bekannt, dass es sich bei der 1-Zimmer-Mietwohnung in Ort2 um jene Wohnung handle, in der seine Großmutter ihr Leben seit dem Krieg verbracht habe. Der Bf. wollte seiner Großmutter am Anfang die Möglichkeit offen lassen, falls sie sich im Heim nicht wohl gefühlt hätte, dass sie jederzeit wieder zurück in ihr Zuhause könnte. Auch habe er die Wohnung genauso eingerichtet belassen, wie sie war, falls die Großmutter etwas im Heim vermisst hätte, so dass beide jederzeit gemeinsam hinfahren und es holen hätten können, was auch ein paarmal gemacht worden sei. Gewohnt hätte Frau Y.Y. ab dem Moment als sie im Heim eingeecheckt habe, lückenlos und ausschließlich immer dort. Der Bf. habe die Miet-Wohnung dann später ohne Zeitdruck ausgeräumt und aufgelöst. Den Meldezettel hätten sie für den Anfang deshalb also einfach so gelassen, wie er gewesen sei, und zunächst das Heim zusätzlich angemeldet. Das sei glaublich damals auch der Vorschlag des Heims dazu gewesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. machte im Beschwerdejahr 2019 in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2019 außergewöhnliche Belastungen iHv 2.555,70 Euro [BFG-Akt OZ 51, FON-Daten ANV 2019] für seine im Jahr 2020 im Caritas Pflegeheim Ort1, Straße1,, verstorbenen Großmutter Y.Y. [BFG-Akt OZ 23, Eingabe Bf. vom 04. September 2023, Seite 3, Beschluss BG Graz-Ost] geltend, welche von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden.

In seiner im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Aufstellung machte er für die Pflegeaufwendungen einen Betrag iHv. 2.742,82 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend [BFG-Akt OZ 17, Aufstellung Bf. ANVA 2019]

Die verstorbene Großmutter, geb. am yyy, lebte seit Ende Dezember 2006 [BFG-Akt OZ 47, Abfrage zentrales Melderegister] im Caritas Pflegeheim Ort1-Bezirk1 und war pflegebedürftig, weshalb sie im Beschwerdejahr Pflegegeld in Höhe der Stufe 5 bezog [BFG-Akt OZ 23, Eingabe Bf. vom 04. September 2023, Seite 7 (PVA Bescheid)]. Der monatliche Eigenanteil für das Pflegeheim iHv. 1.645, 52 Euro wurde von Frau Y.Y. mittels ihrer Pension und des Pflegegelds selbst geleistet und direkt von der PVA an das Pflegeheim überwiesen. Nach Abzug des Eigenanteils verblieben Frau Y.Y. 20% des Einkommens und (monatlich) 47,50 Euro Taschengeld aus dem Pflegegeld [BFG-Akt OZ 42, Stellungnahme FAÖ, und BFG-Akt OZ 41, E-Mail Caritas vom 04. September 2023].

Seitens des Bf. wurden die Kosten für den Einzelbettzimmer-Zuschlag, für die Fußpflege, den

Friseur und für den Ersatz von Rezeptgebühren und Medikamente getragen [BFG-Akt OZ 14, Antwortschreiben Bf. 05. Dezember 2022, Seiten 105-119].

In der Bestätigung der behandelnden Ärztin, Dr. Z.Z., vom 22. April 2020 [BFG-Akt OZ 14, Antwortschreiben Bf. 05. Dezember 2022, Seite 102] und der Stellungnahme vom 22. September 203 [BFG-Akt OZ 46] wird ausgeführt, dass Frau Y.Y. im Caritas Pflegewohnhaus Ort1 - Bezirk1 aufgrund ihrer Alzheimer-Erkrankung aus medizinischen Gründe in einem Einzelzimmer untergebracht wurde und eine Unterbringung in einem Doppelzimmer aus ärztlicher Sicht nicht möglich war.

Laut Todesfallaufnahme hatte Frau Y.Y. außer dem Bf. keine Nachkommen und wurde an Vermögen lediglich die Pension inkl. Pflegegeld aufgelistet [BFG-Akt OZ 23, Eingabe Bf. vom 04. September 2023, Seite 5 (Todesfallaufnahme)]. Wie aus der Todesfallaufnahme weiters ersichtlich, wurden die Begräbniskosten nach Abzug der vom Wiener Verein getragenen Aufwendungen, vom Bf. bezahlt [BFG-Akt OZ 23, Eingabe Bf. vom 04. September 2023, Seite 5 (Todesfallaufnahme)].

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere auf die Unterlagen des Caritas Pflegewohnhaus Ort1 - Bezirk1, der Unterlagen aus dem Verlassenschaftsverfahren nach Frau Y.Y. und der Stellungnahmen der behandelnden Ärztin von Frau Y.Y.). Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Im Beschwerdefall ist die Anerkennung der vom Bf. übernommenen Aufwendungen für das Einzelzimmer, für Rezeptgebühren und Medikamente, sowie für Friseur und Fußpflege als außergewöhnliche Belastung strittig.

Unstrittig ist, dass die Notwendigkeit der Heimunterbringung der Großmutter des Bf., die im Streitjahr Pflegegeld der Pflegestufe 5 bezog, gegeben war und sie an Vermögen nur über ihre Pensionseinkünfte zuzüglich Pflegegeld verfügte.

Nach § 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 außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs müssen sämtliche Merkmale des § 34 Abs. 1 EStG 1988 kumulativ vorliegen und schließt das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen aus (vgl. VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Wie ausgeführt macht § 34 Abs. 3 EStG 1988 den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 27.09.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Schon aus der Wortfolge „*wenn er* [Anm.: der Steuerpflichtige] *sich ihr ... nicht entziehen kann*“, ergibt sich deutlich, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. *Fuchs* in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer – Kommentar⁵⁴, zu § 34 Abs. 2 bis 5, Rz 8, mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Unterhaltszahlungen an den Personenkreis nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 können somit nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Damit sind zB Krankheits- Behinderungs- oder Pflegekosten des Ehepartners oder auch eines (mittellosen) Elternteils beim Verpflichteten abziehbar, weil die Aufwendungen auch beim Ehepartner oder bei den Eltern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären (vgl. *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG²⁰, § 34 Rz 56/1 mit Verweis auf VwGH 01.09.2015, 2012/15/0117).

Verfügt eine pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen zur Finanzierung der Aufwendungen, können die Kosten der Unterbringung wegen Krankheit etc. bzw. der häuslichen Betreuung von einem rechtlichen Unterhaltsverpflichteten, subsidiär von einem sittlich verpflichteten Angehörigen geltend gemacht werden (vgl. *Peyerl* in

Jakom EStG¹⁶, § 34 Rz 90, Stichwort „Altersheim/Pflegeheim“ bzw. „Häusliche Pflege“ mit der dort angeführten Judikatur). Da nahe Angehörige jedoch grundsätzlich keinen über den rechtlichen Anspruch hinausgehenden Anspruch auf Unterhaltsleistungen aus dem Titel der sittlichen Verpflichtung haben (vgl. *Peyerl*, a.a.O., Stichwort „Unterhalt“, mit Verweis auf VwGH 27.06.2013, 2011/15/0008), kann lediglich in jenen Fällen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung vorliegen, etwa eine über die Beistandspflicht hinausgehende Pflege des Elternteils (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 34 Anm. 32, mit der dort angeführten höchstgerichtliche Judikatur).

Im Beschwerdefall war die Großmutter des Bf. pflegebedürftig (im Beschwerdejahr bezog sie Pflegegeld der Stufe 5), weshalb bei der Pflegebedürftigen die Aufwendungen für das Pflegeheim eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten. Hinsichtlich der Geltendmachung von Pflegekosten durch den Bf. ist daher in Folge zu prüfen, ob

- a) aus rechtlicher Sicht eine Unterhaltsverpflichtung des Bf. bestanden hat,
- b) es sich bei den strittigen Aufwendungen um zwangsläufige Kosten gehandelt hat, und
- c) ob das Einkommen der im Pflegeheim betreuten Person nicht ausreichte um für die strittigen Aufwendungen selbst aufzukommen.

Ad a)

Die rechtliche Verpflichtung der Unterhaltspflicht von Kindern gegenüber ihren Großeltern ergibt sich aus § 234 Abs 3 ABGB (vgl. OGH 26.06.2001, 1 Ob 135/01m; VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

§ 234 ABGB lautet auszugsweise:

„1) Das Kind schuldet seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat ...

(3) Der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils mindert sich insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.“

Entsprechend judiziert der Verwaltungsgerichtshof, dass nach § 143 ABGB (idF vor BGBl. I Nr. 15/2013, vgl. nunmehr § 234 ABGB) das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt schuldet, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist (VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

Wie aus Todesfallaufnahme [BFG-Akt OZ 23] ersichtlich ist der Bf. der einzige lebende Nachkomme der Verstorbenen und zudem Erbe.

Der Bf. wäre zufolge § 234 ABGB und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs rechtlich verpflichtet gewesen die Aufwendungen zu tragen, so diese zwangsläufig erwachsen wären und die Pflegebedürftige diese nicht über eigenes Einkommen zur Finanzierung der Aufwendungen verfügt hätte.

Ad b)

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062, mwN).

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 11.02.2016, 2013/13/0064, mwN).

Die triftigen Gründe müssen sich als feststehende oder sich konkret abzeichnende ernsthafte gesundheitliche Nachteile darstellen, welche ohne die medizinische Betreuung – im Beschwerdefall also ohne die Inanspruchnahme des Einzelzimmers, ohne Fußpflege und Friseur und ohne Medikamente – eintreten würden (vgl. VwGH 13.05.1986, 85/14/0181).

Kosten Einzelzimmerzuschlag: Aus den Stellungnahmen [BFG-Akt OZ 14, Seite 102 und OZ 46] der behandelnden Ärztin ist ersichtlich, dass die Pflegebedürftige seit dem 28. Dezember 2006 aufgrund ihrer Alzheimer Erkrankung in einem Einzelzimmer untergebracht und es ihr nicht zumutbar war in ein Doppelzimmer zu wechseln, da sich der Krankheitszustand verschlechtert hätte. Zwar handelt es sich bei der behandelnden Ärztin nicht um eine Fachärztin aus dem Gebiet der Neurologie, aufgrund der langjährigen Patientenbetreuung inkl. mehrfach vorgenommenen Visitationen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung aber, dass die Unterbringung in einem Einzelzimmer im Beschwerdefall aus triftigen Gründen medizinisch geboten war, da bei Unterbringung in einem Doppelzimmer eine Verschlechterung des Zustandes der Patientin die Folge gewesen wäre.

Die Kosten aus dem Einzelbettzimmer-Zuschlags stellen daher abziehbare Aufwendungen dar.

Die Höhe der im Beschwerdejahr anfallenden und durch den Bf. getragenen Kosten ist aus den vorliegenden Abrechnungen und Zahlungsbelegen ersichtlich [BFG-Akt OZ 24.34, Rechnungen des Caritas Pflegeheims]:

Dezember 2018 (bezahlt im Jänner 2019): 170,50 Euro

Jänner: 170,50 Euro

Februar: 154,00 Euro

März: 170,50 Euro

April: 165,00 Euro
Mai: 170,50 Euro
Juni: 165,00 Euro
Juli: 170,50 Euro
August: 170,50 Euro
September: 165,00 Euro
Oktober: 170,50 Euro
November: 165,00 Euro
Gesamt: 2.007,50 Euro.

Kosten Fußpflege und Friseur: Aufwendungen für Fußpflege und Friseur werden ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Da die medizinische Notwendigkeit der Fußpflege bzw. des Friseurs vom Bf. nicht behauptet und nicht nachgewiesen wurde, fehlt es an der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit. Da somit keine Krankenbehandlung und auch kein spezieller behindertenbedingten Aufwand vorliegt, stellen diese Aufwendungen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar.

Kosten Medikamente und Rezeptgebühren: Aufwendungen für Medikamente und Rezeptgebühren stellen eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. *Peyerl* a.a.O., Stichwort „Krankheitskosten“ mwN).

Im Beschwerdejahr fielen Aufwendungen in folgender Höhe an und wurden vom Bf. bezahlt:

Jänner: 64,00 Euro
Februar: 20,50 Euro
März: 24,40 Euro
Mai: 38,80 Euro
Juni: 41,00 Euro
Juli: 24,40 Euro
August: 40,20 Euro
September: 29,80 Euro
Oktober: 26,10 Euro
November: 14,40 Euro
Zuzüglich Push med Back Prace 34,80
Gesamt: 358,40 Euro.

Im Beschwerdejahr sind daher anzuerkennende Aufwendungen aus „Einzelbettzimmer“ und „Medikamente und Rezeptgebühren“ iHv. gesamt 2.365,90 Euro angefallen.

Ad c)

Da bei den Positionen „Einzelbettzimmer“ und „Medikamente und Rezeptgebühren“ die

Voraussetzungen der rechtlichen Verpflichtung des Unterhaltspflichtigen und der Zwangsläufigkeit vorliegen ist für die Anerkennung der Aufwendungen beim Bf. als außergewöhnliche Belastungen in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die pflegebedürftige Großmutter über eigenes Einkommen zur Finanzierung dieser Aufwendungen verfügt hat.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kommt auch im Zusammenhang mit Fällen von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 EStG 1988 die Möglichkeit zur Schätzung in Betracht, wenn der Steuerpflichtige das Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen zwar nicht der Höhe, aber sehr wohl dem Grunde nach beweisen kann (vgl. VwGH 27.02.2008, 2004/13/0116).

Bei der Schätzung der Kosten, die die zu pflegende Person aus ihrem eigenen Einkommen zu tragen hat, geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass jedenfalls zu berücksichtigen ist, dass die zu pflegende Person in einem Heim untergebracht ist und dort voll gepflegt wird (eine Haushaltsersparnis in Höhe von üblicherweise 8/10 des Wertes der vollen freien Station gem. Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, wird von den Pflegeheimkosten abgezogen). Der zu pflegende Person muss daher ein „Taschengeld“ bleiben, das üblicherweise mit 20% des Ausgleichsrichtliniensatzes gem. § 293 Abs. 1 lit a ASVG bemessen wird. Die Ausgleichszulage soll jeder Person, die eine Pension bezieht ein Mindesteinkommen sichern. Die Ausgleichszulage ergänzt die Pension um die Differenz zwischen Gesamteinkommen und Richtsatz [vgl. BFG-Akt OZ 52, PVA-Leistungsinformation 2019]. Darüber hinaus verbleiben der zu pflegenden Person allfällige Sonderzahlungen (vgl. BFG 25.07.2018, RV/2101241/2015) und wird vom Pflegegeld ebenfalls ein „Taschengeld“ einbehalten.

Der Rest des (adaptierten) Einkommens gemäß § 33 Abs 1 ist für die pflegedienten Kosten zu verwenden; erst der etwaige Kostenüberhang kann vom Dritten (Angehörigen) als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden (*Fuchs*, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Alters- und Pflegeheim“, Rz 78).

Der Großmutter des Bf. stand zur Deckung ihres Pflegeaufwandes ihre Jahresnettopension in Höhe von 15.869,35 Euro (= 17.170,02 abzgl. 875,70 KV-Betrag abzgl. 424,97 LSt) und das Pflegegeld in Höhe von 9.376,60 Euro zur Verfügung [vgl. BFG-Akt OZ 35-37, Lohnzettel Y.Y.]. Dem Pflegling blieben laut Angabe des Caritas Pflegewohnhaus Bezirk1 20% des Einkommens und vom Pflegegeld ein Betrag iHv. 47,50 Euro als „Taschengeld“ [BFG-Akt OZ 41, E-Mail Caritas vom 04. September 2023].

Der Ausgleichszulagenrichtsatz für Alters-, Invaliditäts- und Berufsunfähigkeitspensionen für Alleinstehende (§ 293 Abs. 1 lit. a ASVG) betrug im Jahr 2019 lt. Leistungsinformation der Pensionsversicherungsanstalt [BFG-Akt OZ 52] 933,60 Euro, der Wert der vollen freien Station 196,20 Euro (davon 80% = 156,96).

Berechnung:

Pflegeheimkosten (ohne EZ, RzptG)		19.746,24
- Haushaltsersparnis = 156,96 x 12		-1.883,52
- Pflegegeld abzgl. Taschengeld = 9.376,60 lt. Lohnzettel -47,50 x 12		-8.806,60
	Zwischensumme	9.056,12
Einkommen Pflegling	15.869,35	
20% Ausgleichszulagenrichtsatz: 933,06 x 12 = 11.196,72; davon 20%	-2.239,34	
Kostenübernahme Pflegling	13.630,01	-13.630,91
		-4.574,79

Aus der Aufstellung ist ersichtlich, dass der pflegebedürftigen Großmutter des Bf. – neben dem Taschengeld – ein Betrag von gerundet 4.680,00 Euro verblieben ist.

Demgegenüber betrugen die Kosten für das Einzelzimmer gesamt 2.007,50 Euro, die Rezept- und Medikamentengebühren 358,40 Euro, gesamt daher 2.365,90 Euro.

Aus der Berechnung ist ersichtlich, dass das Einkommen der pflegebedürftige Großmutter zur Finanzierung der zusätzlichen anzuerkennenden Pflegeaufwendungen, welche aus der Zuzahlung zum Einzelzimmer und den Rezept- und Medikamentengebühren erwachsen sind, ausreichte und es daher an der Voraussetzung des zu niedrigen Einkommens der pflegebedürftigen Person im Beschwerdefall fehlt.

Obwohl das Verhalten des Bf. menschlich verständlich ist und die Aufwendungen des Bf. als "außergewöhnliche Belastung" empfunden werden, lag aus diesem Grund im Beschwerdejahr keine Zwangsläufigkeit iSd. § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 vor und konnte deshalb dem Begehren des Bf. nicht entsprochen werden.

3.2. 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.

Da das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit gem. § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 vorliegen, nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG vor und ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 30. Oktober 2023

