

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2023 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdeverentscheidung abgeändert. Die Beschwerde wird im Übrigen 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

1. Am 20.12.2022 erging der Einkommensteuerbescheid 2021 mit einer Abgabennachforderung von 549 Euro. Die Beschwerdeführerin (kurz: BF) hat zwei Lohnzettel und hatte trotz Erinnerung keine Erklärung abgegeben.
2. Gegen diesen Bescheid wurde am 19.1.2023 über FinanzOnline Beschwerde erhoben und außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit einer Behinderung (tatsächliche Kosten, Kennzahl 439) iHv. 27.775,35 Euro geltend gemacht. Dieser Betrag betrifft im Wesentlichen eine 24-Stunden Pflege. Der Pflegegeldbezug wurde bereits berücksichtigt.
3. Mit Vorhalt vom 18.07.2023 wurde die BF aufgefordert die entsprechenden Belege vorzulegen. Mit Vorhaltbeantwortung vom 07.08.2023 legte die BF eine Aufstellung über 30.203,01 Euro über Pflegekosten zwischen Jänner und September 2021 sowie umfangreiche auf den am tt.mm.2021 verstorbenen Ehemann lautende Belege über eine 24-Stunden-Pflege und mehrere auf die BF lautende Belege eines Sanitätshauses vor. In der

Aufstellung führt die BF aus, dass 70% der Pflege von ihr selbst und nur 30% der Pflege von ihrem Ehemann in Anspruch genommen worden sei. Des Weiteren habe die BF 100% der Pflegekosten bezahlt. Für den Zeitraum nach dem Tod des Ehemannes der BF wurden keine weiteren Belege über Pflegekosten vorgelegt.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.08.2023 wurde der Beschwerde teilweise stattgeben und Aufwendungen in Höhe von 60,41 Euro als zusätzliche Kosten für das Sanitätshaus ***A*** gewährt. Die Aufwendungen für die Pflegehonorare für den Zeitraum 01/2021 bis 09/2021 wurden nicht anerkannt, weil die Rechnungen auf den verstorbenen Ehegatten lauten würden und nach dem Tod des Ehemannes für den Zeitraum ab 10/2021 keine weiteren Pflegehonorare vorgelegt und beantragt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass in diesem Zeitraum von der BF auch keine Pflege in Anspruch genommen worden sei. Informativ wurde des Weiteren darauf hingewiesen, dass die Pflegekostenhonorare, soweit sie nicht mit dem steuerfreien Pflegegeld abgegolten worden seien, unter der Voraussetzung der Einantwortung des Nachlasses bzw. der Bestellung eines Verlassenschaftskurators im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung des Verstorbenen geltend zu machen seien.
5. Mit Eingabe vom 01.09.2023 brachte die Bf. dagegen einen Antrag auf Bescheidänderung gem. § 295a BAO ein, welcher auf Grund des Verfahrensganges als Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht zu werten war. Begründend führte die BF abweichend von der Vorhaltbeantwortung nunmehr aus, dass die BF die Pflege zu gleichen Teilen wie ihr verstorbener Ehemann in Anspruch genommen habe und ihnen beiden die Rechnungen zu gleichen Teilen zuzurechnen seien. Ergänzend wurde eine Bestätigung der Pflegeagentur vom 01.09.2023 vorgelegt, in welcher ausgeführt wurde, dass die vom 08.10.2019 bis tt.mm.2021 in Anspruch genommene 24-Stunden-Pflege je zur Hälfte der BF bzw. dem verstorbenen Ehemann zuzurechnen sei.
6. Am 19.2.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte ergänzend aus, dass aufgrund der Einkommensverhältnisse des verstorbenen Ehemannes nicht von einer notwendigen Übernahme seiner Pflegekosten durch die BF im Rahmen der Unterhaltspflicht ausgegangen werden könne.
Strittig sei, ob und in welchem Umfang die Kosten der 24-Stundenpflege der BF zuzurechnen sind. Aus der Bestätigung der Pflegeagentur vom 1.9.2023 gehe hervor, dass die Pflege mit dem Todestag des Ehemannes am 21.9.2021 beendet und danach keine weitere Pflege beansprucht wurde. Aus diesem Umstand sei zu schließen, dass die 24-Stunden Pflege jedenfalls dem schwer pflegebedürftigen Ehemann (Pflegestufe 6) der BF zuzurechnen ist, auch wenn der Lebenserfahrung entsprechend die unterstützende Anwesenheit der

Pflegerin im Haushalt auch für die BF das tägliche Leben mit Sicherheit erleichtert hat. Es sei aber jedenfalls von keinem das erhaltene Pflegegeld übersteigenden der BF zuzurechnenden Pflegekostenaufwand auszugehen. Die pflegebedingten Aufwendungen seien daher wie schon in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, unter Berücksichtigung des erhaltenen Pflegegeldes, in der Arbeitnehmerveranlagung des verstorbenen Ehemannes geltend zu machen. Es werde daher eine Entscheidung im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 21.08.2023 beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF bezog im Jahr 2021 insgesamt 5.383,80 Euro an Pflegegeld (Pflegestufe 3), der am tt.mm.2021 verstorbene Ehemann der BF bezog im Jahr 2021 von Jänner bis zu seinem Tod im September 2021 10.357,63 Euro (Pflegestufe 6) an Pflegegeld.

Die Rechnungen für die Pflegehonorare für den Zeitraum 01/2021 bis 09/2021 lauten auf den verstorbenen Ehegatten. Nach dem Tod des Ehegatten, für die Zeiträume ab 10/2021, wurden keine weiteren Pflegehonorare vorgelegt und keine Kosten als außergewöhnliche Belastungen mehr beantragt. Es ist daher davon auszugehen, dass in diesem Zeitraum von der BF keine Pflegeleistungen in Anspruch genommen worden sind.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den vom Finanzamt vorgelegten Akten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss insbesondere die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Gemäß § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 103/2019) können u.a. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

„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 nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

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

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

- ...

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung der BF oder ihrem verstorbenen Ehemann zuzurechnen sind.

Für die vollständige Zurechnung der pflegebedingten Aufwendungen (24-Stunden-Pflege) an den Ehegatten sprechen die Tatsachen, dass die Rechnungen für die Pflegehonorare für den Zeitraum 01/2021 bis 09/2021 auf den verstorbenen Ehegatten lauten und nach dem Tod des Ehegatten, für die Zeiträume ab 10/2021, von der BF keine Pflegeleistungen in Anspruch genommen worden sind. Die Pflegeleistungen mögen zwar eine Erleichterung für die BF dargestellt haben, waren aber für sie selbst nicht notwendig, sonst hätte sie diese Leistungen weiterhin bezogen.

Die pflegebedingten Aufwendungen sind daher zur Gänze in der Arbeitnehmerveranlagung des verstorbenen Ehegatten geltend zu machen.

Die nachgewiesenen Aufwendungen betreffend das Sanitätshaus ***A*** iHv. 60,41 Euro werden, wie in der Beschwerdevorentscheidung, als Mehraufwendungen gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ohne Kürzung um das Pflegegeld, anerkannt.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, sondern nur eine Frage der Beweiswürdigung im Einzelfall, daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 23. Februar 2024