

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch EMSENHUBER & PARTNER Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Babenbergerstraße 1, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 12. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Bf1 (Beschwerdeführer, i.d. Folge Bf.) erzielte im Jahr 2021 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der Bauern). In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung dieses Jahres beantragte er neben dem als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung anzuerkennenden Pauschbetrag (lt. Antrag: Grad der Behinderung 25%) zusätzlich weitere Kosten aus diesem Titel i.H.v. € 3.989,09.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 15. Juli 2022 wurde der Bf. vom Finanzamt Österreich

aufgefordert, eine Kostenaufstellung der von ihm beantragten, behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt zu erstellen, Belege in Kopie beizulegen und der Behörde bis 26. August 2022 zu übermitteln.

Mit Bescheid vom 31. August 2022 wurde der Bf. vom Finanzamt Österreich zur Einkommensteuer veranlagt. Die von ihm beantragten Aufwendungen für a.g. Belastung wurden mangels Beantwortung des Vorhaltes und Vorlage von Unterlagen nicht berücksichtigt.

Der Bf. erhob daraufhin mit Schreiben vom 2. September 2022 (einlangend beim Finanzamt Österreich mit 12. September 2022) Beschwerde und erläuterte darin, das Ersuchsschreiben des Finanzamtes am 26. August 2022 mit Fax beantwortet und am gleichen Tag Beilagen per Post übermittelt zu haben.

Nach den, dem BFG mit Vorlagebericht von Seiten des Finanzamtes übermittelten Unterlagen erweist sich diese Darstellung als zutreffend.

In der dem Finanzamt mit Fax übermittelten Eingabe erklärte der Bf., gemeinsam mit seiner Frau (G) von Pflegerinnen betreut zu werden und aus diesem Grund über keine eigenen zu Belege verfügen.

Von den dabei anfallenden Kosten sei das Pflegegeld des Ehepaares in Abzug gebracht und der verbleibende Betrag im Verhältnis 50:50 zwischen ihm und seiner Gattin aufgeteilt worden.

Mit im Fax angekündigter, postalischer Eingabe wurden

- eine Aufstellung der Krankheitskosten;
- eine Aufstellung der Förderungen und Kostenzuschüsse;
- Belege;
- Kontoauszüge sowie
- eine Darstellung der Ermittlung der Krankheitskosten vorgelegt.

Die Höhe der beim Bf. steuerlich zu berücksichtigenden a.g. Belastung wurde dargestellt, wobei eine Anpassung auf Grund abweichender Werte (im Vergleich zu den Angaben laut Erklärung) beantragt wurde:

Kosten Pflege	33.112,29
Zuschüsse	-7.140,28
Pflegegeld M	-20.650,30
Sachbezugswert Pflegerinnen	2.354,40
Pflegegeld V 9-12	-650,00

Summe	<u>7.026,11</u>
-------	-----------------

Zu berücksichtigen sei daher bei Ermittlung der Grundlagen der Einkommensteuer des Bf. ein Betrag i.H.v. € 3.513,06 (Kostentragung 50%, KZ 730).

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 30. November 2022 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 abgeändert.

Da der Grad der Behinderung des Bf. laut Aktenlage 50% betrage, sei der pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 i.H.v. € 401,- berücksichtigt worden.

Der Bf. beziehe seit September 2021 Pflegegeld der Stufe 1.

Die Einkünfte seiner Gattin lägen über € 6.000,-.

Stehe einem Steuerpflichtigen kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, komme für übernommene Mehraufwendungen für den behinderten Ehepartner/eingetragenen Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz.

A.g. Belastungen seien grundsätzlich bei demjenigen zu berücksichtigen, der diese auch tatsächlich trage.

Sämtliche anhand von Belegen nachgewiesenen Kosten würden vom Konto der Gattin abgebucht werden. Da der Bf. nachweislich keine Kosten getragen habe, könnten die von ihm geltend gemachten Kosten i.H.v. € 3.513,06 nicht als a.g. Belastung berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 23. Jänner 2023 (einlangend 24. Jänner 2023) beantragte der Bf. nach Fristverlängerung die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Wiederholt legte er dar, vom Pflegepersonal mitgepflegt worden zu sein.

Abweichend von der in Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes gewählten Methode wurde folgende Berechnung zur Berücksichtigung der Höhe der als a.g. Belastung anzuerkennenden Pflegekosten vorgelegt:

Krankheits- und Pflegekosten	33.112,29	
Kosten f. Quartier Pflegerinnen (Sachbezug)	2.354,40	
Pflegeförderung+SVS Kostenzuschüsse	<u>-7.140,28</u>	
Summe	<u>28.326,41</u>	
 Pflegegeld M	 20.650,30	
Pflegegeld V	650,00	3,05%

Summe	<u>21.300,30</u>
-------	------------------

Da der Anteil des Bf. an den Pflegekosten 3,05% betrage, wurde die Berücksichtigung von € 864,41 (3,05% v. € 28.326,41) als a.g. Belastung beantragt.

Mit Schriftsatz des BFG vom 17. Dezember 2024 wurde der Bf. im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass eine grundsätzliche Wahlmöglichkeit zwischen der Zuerkennung des Pauschbetrages gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 (gegenständlich € 401,-) bzw. (alternativ) die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten der Behinderung bestehe.

Die Berechnung des diesfalls maßgeblichen Betrages führe auf Grundlage des Erfordernisses, die Gesamtkosten der Pflege den Pflegeleistungen gegenüberzustellen (und nicht die Kosten im Vorfeld durch Pflegezuschüsse an die Gattin zu reduzieren) zu folgendem Ergebnis:

Gesamte Kosten Pflege	33.112,29		
Sachbezugswert Pflegerinnen	<u>2.354,40</u>		
	<u>35.466,69</u>		
Pflegegeld G	20.650,30		
Pflegegeld ***Bf1***	<u>650,00</u>	3,05%	
Summe	<u>21.300,30</u>		
	Bf.	Gattin	Summe
davon 3,05% bzw. 95,95%	1.081,73	34.384,96	35.466,69
abzügl. Pflegezuschüsse	0,00	-7.140,28	
abzügl. Pflegegeld	<u>-650,00</u>	<u>-20.650,00</u>	
Aufteilung Kosten Pflege	<u>431,73</u>	<u>6.594,68</u>	7.026,41

Dabei sei zu beachten, dass im Fall der Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten auf Grundlage von § 35 Abs. 5 EStG 1988 die Kosten ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen seien.

In Beantwortung des Vorhaltes (7. Jänner 2025) ersuchte der Bf. um Berücksichtigung der

tatsächlichen Kosten als Pflegekosten i.H.v. 431,73.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 34 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt 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.

...

(6) Folgende Aufwendungen können 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.

§ 35 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(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,

...

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von _____ ein Freibetrag von Euro _____

...

45% bis 54%.....€ 401,-

...

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

...

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

...

Auf Grund der in den §§ 34 Abs 6 und 35 Abs 7 enthaltenen Verordnungsermächtigung ist die Verordnung BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2010/430 ergangen (i.d.F. VO).

§ 1 VO lautet:

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

– bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),

– ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder

- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, 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 VO lautet:

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

Festgestellt wurde, dass der Bf. im beschwerdeverhangenen Jahr (2021) verheiratet war und ab September dieses Jahres Pflegegeld der Stufe 1 i.H.v. gesamt € 650,- bezog. Seine Gattin bezog Pflegegeld i.H.v. € 20.650,- sowie Kostenzuschüsse der Sozialversicherungsanstalt der Selbstständigen (SVS) und Förderungsbeiträge für 24 Stundenhilfe i.H.v. gesamt € 7.140,28. Das im Rahmen der 24 Stundenhilfe tätige Personal übernahm neben der Pflege der Gattin auch dem Bf. zuzurechnende Pfllegetätigkeiten.

Fraglich war, ob der Bf. die ihm zuzurechnenden, tatsächlich angefallenen Kosten der Pflege als a.g. Belastung absetzen konnte, ob dies neben dem Pauschbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 möglich war bzw. ob ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) von diesen Kosten abzuziehen war.

Gemäß Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuer § 35 Rz. 4 steht einem Steuerpflichtigen, wenn Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen wird, der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 1 EStG in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu.

Dieser Ansicht wird gegenständlich gefolgt.

Da der Bf. Pflegegeld ab September 2001 bezog, könnte der Pauschbetrag somit zu Recht geltend gemacht werden.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

Bei den betreffenden Kosten handelt es sich gemäß Darstellung des Bf. um Pflegekosten, die bei seiner Gattin anfielen, die damit abgegoltenen Pflegeleistungen aber auch an ihn erbracht wurden.

Geltend gemacht wurden diese Pflegekosten vom Bf. (wie im Vorjahr) in der

Einkommensteuererklärung unter KZ 476.

Unter KZ 476 zu erfassende Kosten für a.g. Belastungen betreffen allerdings nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (wie zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung) i.S. von § 4 der o.a. VO. Diese können neben dem Pauschbetrag gem. § 35 (3) geltend gemacht werden bzw. sind nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung (keine Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen) sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten und sind um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

Die vom Bf. beantragten anteiligen Pflegekosten können daher (nur) anstelle des Freibetrages als a.g. Belastung Berücksichtigung finden, sind aber um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen. Nach § 34 Abs. 6 4 Teilstrich EStG 1988 sind die so ermittelten Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zum Ansatz zu bringen.

Die Behörde hat in ihrer Beschwerdevorentscheidung u.a. angeführt, dass die vom Bf. beantragten Kosten nicht geltend gemacht werden können, da die Ehegattin über € 6.000,- betrug und für übernommene Mehraufwendungen für den behinderten Ehepartner/eingetragenen Partner kein Selbstbehalt zum Ansatz käme.

Für die vom Bf. beantragten Kosten für seine Pflege war aber nicht die Behinderung der Ehepartnerin maßgeblich, sondern seine eigene (vgl. § 35 Abs. 1 EStG 1988 erster Teilstrich). Die Höhe der Einkünfte der Ehegattin war somit unmaßgeblich.

Zu dem grundsätzlich zutreffenden Begründungsteil, wonach kein Nachweis vorliegt, dass der Bf. die Kosten (teilweise) selbst übernommen hat (die Rechnungen lauten auf seine Gattin) war unter Bedachtnahme der weiteren Umstände (schwer pflegebedürftige Gattin, Abbuchung von ihrem Konto, fortgeschrittenes Alter des Bf. (83 Jahre)) kein strenger Maßstab anzulegen und wurde dessen anteilige Kostentragung in freier Beweiswürdigung angenommen.

Die für den Bf. gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 bestehende Wahlmöglichkeit wurde vom Bf. mit Eingabe vom 7. Jänner 2025 in der Form ausgeübt, dass anstelle des Pauschbetrages die Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Kosten aus dem Titel der Behinderung beantragt wurde.

Hinsichtlich der Höhe wurde der, vom BFG im Vorhalt vom 17. Dezember 2024 dargelegten Berechnungsmethode gefolgt (Höhe € 431,73, Berechnung s. Darstellung Verfahrensgang oben) und das Beschwerdebegehren damit auf Berücksichtigung dieses Betrages abgeändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

Einkommensteuer

	2021
	€
Einkünfte aus n.s.A	<u>26.940,84</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>26.940,84</u>
a.g. Belastungen (§35 Abs. 5)	<u>-431,73</u>
Einkommen	<u>26.509,11</u>
Die Einkommensteuer beträgt:	
0% für die ersten 11.000,-	0,00
20% für die weiteren 7.000,-	1.400,00
35% für die restlichen 8.509,11	<u>2.978,19</u>
	<u>4.378,19</u>
Die Steuer für sonstige Bezüge beträgt	
0% für die ersten 620,-	0,00
6% für die restlichen 3.870,14	<u>232,21</u>
Einkommensteuer	<u>4.610,40</u>
anrechenbare Lohnsteuer	-4.761,48
Rundung § 39 Abs. 3 EStG	<u>0,08</u>
festgesetzte Einkommensteuer	<u>-151,00</u>

1.1. 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 keine der benannten Erfordernisse vorlagen, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 16. Jänner 2025