

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Holzinger Steuerberatung GmbH, Favoritenstraße 22/16, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer machte mit seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer 100%igen Behinderung iHv € 20.225,48 für die Kosten eines Pflegeheimes sowie für Hilfsmittel iHv € 493,15 geltend und gab an, Pflegegeld im ganzen Jahr bezogen zu haben.

Mit Vorhalt vom 9. Februar 2022 ersuchte das Finanzamt um Aufstellung und Nachweis der anstelle der pauschalen Freibeträge beantragten tatsächlichen Kosten für das Alters- oder Pflegeheim und die erhaltenen Ersätze.

Der Beschwerdeführer legte daraufhin Rechnungen beginnend mit Juni 2020 bis Dezember 2020 einer Seniorenresidenz vor. Im Rahmen einer weiteren Vorhaltsbeantwortung legte er

eine Entgeltbestätigung der Seniorenresidenz für das Jahr 2020 über den Betrag von € 28.923,18, eine händische Aufstellung der geltend gemachten Ausgaben sowie Kundenverkaufsnachweise einer Apotheke, medizinische Honorarnoten und Optikerrechnungen vor. Den mit Vorhalt vom 10. August 2022 abverlangten Pflegevertrag legte der Beschwerdeführer zunächst nicht vor.

Mit angefochtenem **Bescheid** vom 5. Oktober 2022 wurde dem Beschwerdeführer die Anerkennung der Kosten für die Unterbringung und die Verpflegung in einem Alters- und Pflegeheim versagt und die Einkommenssteuer 2020 mit € 8.724,00 festgesetzt. Begründend wurde u.a. wie folgt ausgeführt:

*„Die Kosten für die Unterbringung und die Verpflegung in einem Alters- und Pflegeheim stellen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG 1988 dar und sind nicht als außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 abzugsfähig. Eine außergewöhnliche Belastung kann aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Der mit Ersuchen um Ergänzung vom 10.08.2022 abverlangte Pflegevertrag wurde nicht vorgelegt. Auf den monatlichen Rechnungen ***1*** sind keine Abrechnungen von Pflegeleistungen ausgewiesen.*

Da laut vorliegender Unterlagen keine Pflege- bzw. Betreuungsaufwendungen entstanden sind, stellen die beantragten Wohnkosten "Residenzwohnen" und Kosten für Verpflegung Vertragsleistung mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung dar.

Bei den geltend gemachten Mietkosten betreffend Kellerabteil und Garage, Kosten betreffend Techniker und technische Artikel, Kosten für Büro Verwaltungsleistungen und Kontrollleistungen sowie Kosten für Biere und Weine a la Carte, Menü Mittag a la Carte handelt es sich nicht um behinderungsbedingte Kosten gemäß § 34 EStG 1988. Eine Berücksichtigung als tatsächliche Kosten konnte daher nicht erfolgen.

Die nachgewiesenen Kosten betreffend Arztbesuche und Brillen (Nah-und Fernbrille) in Höhe von € 603,33, die Kosten für Privatkäufe Engel-Apotheke in Höhe von € 516,60 und die Kosten laut Rechnung Kur-Apotheke in Höhe von € 16,83 wurden als nicht behinderungsbedingte Krankheitskosten (außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt) in Höhe von € 1.136,76 gesamt anerkannt. Die Kosten für Passedan Tropfen konnten mangels ärztlicher Verordnung nicht anerkannt werden.

Die laut Kundenverkaufsnachweis Engel-Apotheke ausgewiesenen Rezeptkosten in Höhe von € 493,15 wurden als behinderungsbedingte Kosten (außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) gewährt.“

Mit **Beschwerde** vom 18. Oktober 2022 übermittelte der Beschwerdeführer den mit der Seniorenresidenz abgeschlossenen Vertrag sowie seinen Behindertenpass. Er sei zu 100 % behindert, die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei ihm nicht zumutbar.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 24. Jänner 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass Kosten für die Seniorenresidenz mangels Erbringung von Pflegedienstleistungen nicht zwangsläufig iSd § 34 EStG 1988 und folglich nicht

als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien. Kosten für Garage und Kellerabteil stellten im Übrigen weder Krankheits- noch Pflegekosten im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Am 15. Februar 2023 ersuchte der Beschwerdeführer um Vorlage der Beschwerdesache an das Bundesfinanzgericht und verwies darin nochmals auf seine Pflegebedürftigkeit aufgrund einer Behinderung im Ausmaß von 100%.

Im Rahmen ihres Vorlageberichtes verwies die belangte Behörde ohne weitere Ausführungen lediglich auf die vorgelegten Aktenteile und Vorhalteverfahren und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Der Beschwerdeführer konkretisierte im Rahmen einer Nachreichung am 2. November 2023 den Sachverhalt und legte nochmals den Behindertenpass sowie einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 20. Juni 2016 betreffend Gewährung des Pflegegeldes ab 1. Juni 2016 in der Pflegestufe 4 vor.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2024 wurde dem Bundesfinanzgericht der Wechsel der steuerlichen Vertretung bekannt gegeben. Nach telefonischer Kontaktaufnahme übermittelte die neue steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 20. Mai 2025 weitere Unterlagen und erstattete ein zusätzliches Vorbringen:

Ursprünglich seien in der Seniorenresidenz zwei kleinere Wohnungen angefragt worden, dann habe sich aber herausgestellt, dass nur mehr eine Wohnung zur Verfügung stehe. Die Entscheidung für diese Wohnung sei aus zwingenden Gründen erfolgt:

„Zum einen war aufgrund eines kürzlich erfolgten Treppensturzes der rasche Einzug in eine pflegegeeignete Wohnsituation unumgänglich – es bestand keine Möglichkeit, auf eine andere passende Wohnung zu warten. Zum anderen erfüllt die gewählte Wohnung die notwendigen Voraussetzungen für die Betreuung:

Sie bietet ausreichend Platz für einen Rollstuhl sowie zwei getrennte Toiletten – eine absolute Notwendigkeit für die tägliche Versorgung durch eine Pflegeperson.

Die ohnehin schon eingeschränkte Auswahl wurde zusätzlich durch die COVID-Situation erheblich erschwert. Ein Einzug in eine andere geeignete Wohnung war in der gebotenen Dringlichkeit nicht möglich.

Zudem ist festzuhalten, dass ohne die kontinuierliche Pflege durch die Ehefrau eine 24-Stunden-Betreuung erforderlich wäre, da die gesundheitliche Versorgung ansonsten nicht gewährleistet wäre.“

Neben dem Pflegeheim werde nach wie vor die Eigentumswohnung der Ehefrau unterhalten. Da diese die Pflege ihres Ehemannes übernommen habe, sei sie jedoch meist in der Seniorenresidenz. Sie verfüge über eine eigene Pension und sei nicht unterhaltspflichtig.

Diese Mitteilung wurde dem zuständigen Sachbearbeiter bei der belangten Behörde von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers direkt zur Kenntnis übermittelt. Die belangte Behörde äußerte sich dazu nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der 1935 geborene Beschwerdeführer bewohnte im streitgegenständlichen Jahr 2020 ab Juni 2020 ein Apartment der Kategorie C 1 in der Größe von ca. 78 m² samt Loggia in einer Seniorenresidenz in Wien. Ihm war es auf Grund seines fortgeschrittenen Alters und der seit 2016 bestehenden Behinderung ab Juni 2020 nicht mehr möglich, einen eigenen Haushalt zu führen; seine Unterbringung in der Seniorenresidenz war durch seine Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit veranlasst. Auf Grund der Corona-Pandemie im Jahr 2020 war für den Beschwerdeführer die Anmietung eines anderen, allenfalls kleineren Apartments nicht möglich.

Für die Anmietung wurde dem Beschwerdeführer ein monatliches Entgelt iHv € 4.056,82 berechnet, welches sich laut vorgelegtem Residenzvertrag in Kosten für Unterkunft (€ 2.880,25), Verpflegung (€ 689,00) und Grundbetreuung (€ 1.178,63) untergliedert. Gesonderte Pflegedienstleistungen wurden im Veranlagungszeitraum nicht bezogen.

In § 4 (1) des Residenzvertrages vom 16. Jänner 2020 wird ausgeführt, dass das Wohnapartment „aus 1 Wohnzimmer, 2 Schlafzimmer, Vorraum, Sanitärbereich und WC besteht und welche Ausstattung vorhanden ist.

Unter § 4 (2) wird festgehalten, dass unter „Grundbetreuung“ auch Betreuungsleistungen wie eine „individuelle Gesundheits- und Pflegeberatung“, eine „Betreuung im Apartment bei einer leichten vorübergehenden Erkrankung bis zu 4 Wochen (28 Pflage tage) pro Kalenderjahr, eine allgemeine „Betreuung durch Haus- und Pflegepersonal zur Unterstützung bei der Vereinbarung notwendiger Arzttermine und Untersuchungen“, „24 Std. Anwesenheit einer qualifizierten Pflegeperson im Haus“ enthalten sind.

Gemäß § 7 des Residenzvertrages wird bei Inanspruchnahme dauerhafter, täglicher pflegerischer Tätigkeit dieser Aufwand gemäß einem schriftlichen Zusatzvertrag Pflege im Apartment in der jeweiligen Pflegestufe zusätzlich verrechnet. Ein solcher Zusatzvertrag existiert im Beschwerdefall nicht. Sollte bei Residenzverträgen, die wie hier mit zwei Bewohnern abgeschlossen wurden, einer der Bewohner versterben, bleibt der Residenzvertrag mit dem anderen Bewohner aufrecht. Der Zuschlag für eine weitere Person ist dann nicht mehr zu bezahlen (§ 12 Residenzvertrag).

Im Residenzvertrag sind sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Ehefrau als Vertragspartner angeführt; der Vertrag wurde sowohl vom Beschwerdeführer als auch seiner Ehefrau unterfertigt. Der Beschwerdeführer hält an der Adresse der Seniorenresidenz seinen Hauptwohnsitz. Die Ehefrau des Beschwerdeführers war im Veranlagungsjahr weder mit ihrem Hauptwohnsitz noch mit ihrem Nebenwohnsitz dort gemeldet. Ab November 2020 hatte die Ehefrau in einer zur Seniorenresidenz nahe gelegenen Eigentumswohnung ihren Hauptwohnsitz.

Der Beschwerdeführer mietete von der Seniorenresidenz weiters ein Kellerabteil für monatlich € 20,00 an. Ab Oktober 2020 wurde zudem ein Garagenstellplatz um monatlich € 79,22 durch den Beschwerdeführer angemietet. Ab November 2020 erfolgte die Verrechnung eines Zuschlages für eine weitere Person iHv € 691,05 monatlich (inkl. Verpflegung) für die Ehefrau des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer trug sämtliche Kosten zur Gänze.

Der Beschwerdeführer unterliegt laut vorgelegtem Behindertenpass, ausgestellt am 28. Juli 2016 durch das Sozialministeriumsservice, einer Behinderung im Ausmaß von 100 v. H. (Grad der Behinderung, Minderung der Erwerbstätigkeit).

Er bezieht seit 1. Juni 2016 aufgrund der körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung Pflegegeld der Stufe 4, welche im Jahr 2020 € 689,80 monatlich betrug. Der festgestellte Pflegebedarf wird im Bescheid der PVA Landesstelle Niederösterreich vom 20. Juni 2016 mit 176 Stunden pro Monat angegeben.

Bei der Ehefrau des Beschwerdeführers besteht keine Behinderung. Sie selbst war im Jahr 2020 auch nicht pflegebedürftig und bezog eine eigene Pension.

Neben den Kosten für die Seniorenresidenz fielen im Veranlagungsjahr beim Beschwerdeführer Kosten für Medikamente, Heilbehelfe und Arztbesuche abzüglich Kostenersätze iHv € 1.136,76 an; weiters fielen € 493,15 an Apothekenkosten (Rezeptgebühren) an, die in unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers stehen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich - soweit nicht im Folgenden ausgeführt - aus den genannten oder in Klammer angeführten Unterlagen und somit aus dem Verwaltungsakt.

In den Antwortschreiben zu den Vorhalten vom 9. Februar und 10. August 2023 legte der Beschwerdeführer die angeforderten Unterlagen vor. Im Residenzvertrag wird der vereinbarte Leistungsumfang beschrieben und die Kosten dafür entsprechend aufgeschlüsselt. Zudem wurden die monatlichen Abrechnungen durch die Seniorenresidenz von Mai bis Dezember 2020 vorgelegt, die in Summe die Monate Juni bis Dezember 2020 betrafen.

Wie oben angeführt liegt ein Pflegegeldbescheid vom 20. Juni 2016 vor. Der darin angeführte Pflegebedarf im Ausmaß von 176 Stunden (Stufe 4) entsteht unter anderem durch (Auszug):

„Tägliche Körperpflege

Zubereitung von Mahlzeiten

Verrichtung der Notdurft

An- und Auskleiden

Reinigung bei Inkontinenz

Einnahmen von Medikamenten

Mobilitätshilfe im engeren Sinn

Herbeischaffen von Nahrungsmitteln und Medikamenten

Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände

Pflege der Leib- und Bettwäsche

Mobilitätshilfe im weiteren Sinn“

Laut vorliegendem Behindertenpass, ausgestellt durch das Sozialministeriumservice, konnte ein Behinderungsgrad von 100 Prozent festgestellt werden. Die Höhe des Pflegegeldes für das Jahr 2020 ergibt sich aus der im Jahr 2020 geltenden Rechtslage (vgl. § 5 Bundespflegegeldgesetz).

Die geltend gemachten Medikament- und Arztkosten gliedern sich wie folgt und wurden mit den entsprechenden Rechnungen nachgewiesen:

	Rechnungsbetrag		Kostenersatz		Geltendmachung	
Apotheke (Rezeptgebühren)	€	493,15	€	-	€	493,15
Apotheke (ohne Rezept)	€	516,60	€	-	€	516,60
Mundisal Gel, Solcoseryl	€	16,83	€	-	€	16,83
Passedan	€	10,80	€	-	€	10,80
Psychiatrische Exploration	€	60,00	€	46,11	€	13,89
Kryotherapie	€	60,00	€	22,08	€	37,92
Geschwülstentfernung	€	120,00	€	38,48	€	81,52
Brillen (Nah)	€	235,00	€	-	€	235,00
Brillen (Fern)	€	235,00	€	-	€	235,00
Summe					€	1.640,71

Aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer seit 3. Juni 2020 in der besagten Seniorenresidenz mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet ist, während dies für seine Ehefrau laut ZMR nicht zutraf bzw. diese ab November 2020 ihren Hauptwohnsitz in die Nähe der Seniorenresidenz verlegte.

Die Feststellung, dass die Unterbringung des Beschwerdeführers in der Seniorenresidenz durch seine Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit veranlasst war, ergibt sich aus dem Gesamtbild der

Verhältnisse, insbesondere aus dem glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers, dass ihm auf Grund seines Zustandes eine Pflege und Betreuung an seinem Wohnsitz nicht mehr zumutbar war sowie dem Umstand, dass der Beschwerdeführer zu 100% behindert ist und den oben dargestellten Pflegebedarf (wie zB Zubereitung von Mahlzeiten, Herbeischaffen von Nahrungsmitteln und Medikamenten, Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, Pflege der Leib- und Bettwäsche oder Mobilitätshilfe im weiteren Sinn) aufweist. Es war daher für das Bundesfinanzgericht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer nicht mehr in der Lage war die Führung eines Haushaltes zu bewältigen. Die Unterbringung in der Seniorenresidenz war somit aus Gründen der Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit notwendig gewesen, auch wenn der Beschwerdeführer keine gesonderten Leistungen aus dem Pflegebereich in Anspruch genommen hat, sondern mit den im Vertrag enthaltenen 28 Tagen sein Auslangen fand.

Die Feststellung, dass dem Beschwerdeführer die Anmietung eines anderen, womöglich kleineren Apartments nicht möglich war, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem glaubhaften Vorbringen in Zusammenhang mit der Coronavirus Pandemie. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung war es gerade im Jahr 2020 nicht einfach, geeignete (Miet)Wohnungen zu besichtigen und zu finden; es ist davon auszugehen, dass dies auch für geeignete Pflegeheimplätze zutraf, zumal diese im Fall von pflegebedürftigen Personen noch mehr Kriterien erfüllen müssen und ein langes Warten auf eine andere passende Wohnsituation dem Gesundheitszustand solcher Personen nicht zuträglich ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Apartment in der Seniorenresidenz als außergewöhnliche Belastungen dem Grunde und der Höhe nach.

3.1.1. Rechtslage

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 34 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Wörtlich heißt es weiter:

„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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%.</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

(5) 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.

(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.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. – 3. (...)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (...)

(8) (...)

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

Die auf Grund der §§ 34 und 35 des EStG 1988, BGBl. 400, erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010 lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. (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.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro*
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit . 51 Euro*
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro*

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (...)

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

§ 5. (...)

§ 6. Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Pauschbetrag nach §§ 2, 3 oder 5, dann ist dieser Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Pauschbetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

§ 7. - § 8.(...)“

3.1.2. Judikatur

Die Kosten eines Wohnens in einem Alters- oder Seniorenheim allein wegen Alters sind als übliche Kosten der Lebensführung noch nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (vgl. zB VwGH 27.5.2003, 97/14/0102). Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen sind allerdings dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn mit diesen Kosten auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bedingt sind (vgl. bereits VwGH 16.12.1987, 86/13/0084; 27.5.2003, 97/14/0102).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen die mit einer Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim verbundenen Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht ist (vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; 30.6.2010, 2008/13/0126; 21.11.2013, 2010/15/0130). Auf die Bezeichnung der Einrichtung kommt es dabei nicht an (vgl. dazu BFG 30.3.2021, RV/7100930/2020 betreffend „Seniorenresidenz“).

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn bei diesem behinderungsbedingt nicht mehr

die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145).

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Bei Bezug eines Pflegegeldes ab Stufe 1 kann jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit ausgegangen werden und sind die Kosten für eine Pflegeeinrichtung (zB Pflegeheim, Seniorenresidenz) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016).

3.1.3. Residenzwohnen

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer die Kosten seiner Unterbringung in der Seniorenresidenz vollständig getragen. Er hat dafür im beschwerdegegenständlichen Jahr 2020 einen Betrag von insgesamt € 28.397,74 aufgewendet (ohne Kosten für Garage und Keller).

Die Tatsache, dass das Monatsentgelt nur aus Verpflegung und Unterkunftskosten besteht und keine gesonderten Pflegekosten beinhaltet wie von der belangten Behörde moniert, ist für die Beurteilung des abgabenrechtlichen Charakters der in Rede stehenden Kosten nicht wesentlich, ist doch entscheidend, dass die vom Beschwerdeführer für seine Unterbringung zu tragenden Aufwendungen krankheitsbedingt waren. Auf die Bezeichnung der Einrichtung kommt es dabei nicht an (BFG 30.3.2021, RV/7100930/2020 betreffend „Seniorenresidenz“).

Für den Beschwerdeführer selbst stellen diese Aufwendungen auf Grund seiner eigenen Behinderung einerseits und seines Pflegegeldbezuges und der damit einhergehenden Pflegebedürftigkeit andererseits auf Grund der eingangs dargestellten Judikatur dem Grunde nach jedenfalls außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 5 EStG 1988 dar.

Die in den Abrechnungen enthaltenen Aufwendungen für Kabelfernsehen, Garage und Kellerabteil stellen hingegen weder außergewöhnliche Aufwendungen dar, noch sind diese Aufwendungen zwangsläufig erwachsen. Sie waren daher nicht zu berücksichtigen.

Die Kosten für die Unterbringung der Ehefrau in dem Apartment (Kostenaufschläge für die 2. Person und Kosten für die Frühstückspension) waren schon aus dem Grund nicht anzuerkennen, da bei der Ehefrau des Beschwerdeführers selbst weder ein Grad einer Behinderung besteht noch ein Bezug von Bundespflegegeld vorliegt und sie über ein eigenes Einkommen verfügt.

Ein Grund für die Berücksichtigung von lediglich 50% der angefallenen Kosten - wie in der Entscheidung BFG 10.1.2025, RV/7101596/2022 - war vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles letztlich nicht zu erkennen: Zwar wären die Kosten für ein kleineres Apartment in der Seniorenresidenz nach dem vorgelegten Prospekt der Seniorenresidenz (aus dem Jahr 2019) geringer gewesen (vgl. dazu abermals das – im Übrigen die hier belangte Dienststelle betreffende – Erkenntnis BFG 30.3.2021, RV/7100930/2020, das Ausführungen zu

den Unterschieden zwischen Seniorenresidenz und Pflegeheim enthält, die auch im gegenständlichen Beschwerdefall zutreffen), es wurde jedoch als glaubhaft eingestuft, dass die Bezugnahme des gegenständlichen Apartments angesichts der Coronavirus Pandemie im Jahr 2020 die einzige Option für den Beschwerdeführer war, schnellstmöglich zu einem Heimplatz zu kommen.

Von den sich dergestalt errechnenden Kosten waren – wie schon vom Beschwerdeführer in seinen Unterlagen berücksichtigt – noch die Haushaltsersparnis (für sieben Monate) und das Bundespflegegeld abzuziehen. Die so zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen aus der Unterbringung des Beschwerdeführers in der Seniorenresidenz errechnen sich wie folgt:

Unterbringungskosten ($€ 4.056,82 \times 7 = € 28.397,74$) abzügl. Haushaltsersparnis ($€ 156,96 \times 7 = € 1.098,71$) abzügl. Pflegegeld ($€ 698,80 \times 12 = € 8.277,60$) = € 19.021,42.

Die übrigen seitens des Beschwerdeführers steuerlich geltend gemachten Aufwendungen (insbesondere die als Aufwendungen ohne Selbstbehalt anerkannten Rezeptgebühren iHv € 493,15, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers stehen) waren nicht mehr strittig bzw. wurden diese seitens der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 22. November 2021 zuerkannt; auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde wird daher an dieser Stelle – um Wiederholungen zu vermeiden – verwiesen.

Aus den oben dargelegten Gründen konnte der Beschwerde des Beschwerdeführers in Ansehung der Zuerkennung seiner eigenen anteiligen Wohnkosten in der Seniorenresidenz teilweise Folge gegeben werden. Der angefochtene Bescheid war daher spruchgemäß zu abzuändern.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2020

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 zu der Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Kosten in einer „Seniorenresidenz“ als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können, umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes existiert und das Bundesfinanzgericht wie unter 3.1. ersichtlich von

dieser Judikatur nicht abgewichen ist, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 12. Jänner 2026