

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Bertl Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs-u.Steuerberatungs GmbH, Schubertstraße 62, 8010 Graz gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 06.10.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In der elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte Frau Bf. (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerdeführerin / Bf. genannt) neben Sonderausgaben auch Spenden in Höhe von 404 Euro und tatsächliche Kosten aus eigener Behinderung in Höhe von 14.563 Euro geltend.

Nach einem Vorhalt des Finanzamtes legte die steuerliche Vertretung der Bf. die diesbezüglichen Belege vor, wobei sich die tatsächlichen Kosten aus eigener Behinderung aus einem Vertrag mit dem Seniorenhaus X ergeben, nämlich Einmalzahlung von 10.000 Euro, Mietvertragsgebühr von 485,70 Euro und monatlicher Mietbetrag von 1.410,50 Euro für drei Monate 4.231,50 Euro, somit insgesamt 14.563 Euro. Der gegenständliche Mietvertrag lautet auszugsweise:

*Der Vermieter führt in der Adr ein Haus, welches ausschließlich als Wohnstätte für ältere Personen dient. Dieses Bestandsverhältnis unterliegt daher nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes.*

*Gegenstand dieses Mietvertrages ist die im II. Stock, Türnummer 22 gelegene Wohneinheit, bestehend aus 52 m<sup>2</sup>. Vergebungstermin 01.10.2010*

*Der Mieter mietet und der Vermieter vermietet das Objekt um ein einvernehmlich festgelegtes Entgelt von:*

Mietbeitrag	1.349,00 €
-------------	------------

<i>Heizanzahlung</i>	51,00 €
<i>TV-Beitrag</i>	10,50 €
<i>gesamt</i>	1.410,50 €

*Von diesem Betrag sind folgende Leistungen umfasst:*

- a) zur Verfügung Stellung des Bestandsgegenstandes,
- b) Aufräumarbeiten zweimal wöchentlich, ausgenommen Feiertage,
- c) Beheizung,
- d) die Möglichkeit gegen gesonderte Verrechnung Mahlzeiten zu beziehen und in den Wohnungen serviert zu erhalten.

*Der Mieter verpflichtet sich weiters einen Aufnahmebetrag in der Höhe von 10.000 Euro bei Unterferigung dieses Vertrages dem Vermieter zu überweisen. Bei Auflösung des Vertrages innerhalb des 1. Halbjahres ab Abschluss der Vereinbarung werden 70% dieses Betrages zurückgezahlt, jedes weitere begonnene Halbjahr vermindert die Rückzahlung um weitere 10% der vom Mieter einbezahlten Summe. Sämtliche Kosten und Gebühren, die mit diesem Vertrag verbunden sind, trägt der Mieter.*

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 6. Oktober 2011 verminderte das Finanzamt den beantragten Kirchenbeitrag auf den gesetzlich begrenzten Betrag von 200 Euro und die Spenden auf 354 Euro, da eine der Spenden nicht in der Liste der begünstigten Spenderempfänger aufgenommen worden sei. Die beantragten tatsächlichen Kosten der Behinderung in Höhe von 14.563 Euro konnten steuerlich nicht berücksichtigt werden, da lt. den vorgelegten Unterlagen ein altersbedingtes Wohnen im Seniorenhaus X vorliege, da es sich nach dem Mietvertrag nicht um ein Pflegeheim, sondern um eine ausschließliche Wohnstätte für ältere Personen handle. Eine für die tatsächlichen Kosten der Behinderung erforderliche Pflegebedürftigkeit habe nicht nachgewiesen werden können.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. die Berufung (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung ein, dass eine Pflegebedürftigkeit sehr wohl vorliege, da ab Dezember 2010 Pflegegeld in der Stufe 1 bezogen worden sei. Im Erkenntnis des VwGH 2007/13/0051 habe dieser ausgeführt, dass besondere Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit unabhängig vom Bezug eines Pflegegeldes zu berücksichtigen sei. In Rz 887 LSTR werde angeführt, dass der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten im Sinne des § 35 EStG durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen sei. Im gegenständlichen Fall sei Pflegegeld in der Stufe 1 bezogen worden und somit würden die Voraussetzungen für die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten aus der Behinderung von 14.563 Euro vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2011 wurde die Berufung abgewiesen und damit begründet, dass die Kosten für die Unterbringung (Miete, Betriebskosten, Aufnahmebetrag) in einem Haus für betreutes Wohnen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988

keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Laut amtlichen Ermittlungen bestehe das Seniorenhaus X aus Seniorenappartements, welche zweimal in der Woche aufgeräumt werden. Sollten Pflegedienste oder eine medizinische Betreuung benötigt werden, würden diese in Zusammenarbeit mit dem Hilfswerk organisiert werden. Absetzbar seien lediglich die Betreuungs- und Pflegekosten wie sie auch in einem Alters- oder Pflegeheim anfallen, sowie die Kosten mobiler Hilfsdienste (z.B. Krankenpflege, Unterstützung beim Waschen und An- und Auskleiden, etc.).

Dagegen stellte die Bf. den Antrag die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Ergänzend wurde festgehalten, dass Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit Behinderungen in den meisten Fällen § 34 Abs. 6 sechster Teilstrich EStG bilde, wonach Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden könnten, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld bzw. –zulage) beziehe, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Zuschüsse übersteigen. Diese Gesetzesbestimmung fordere dazu allerdings als Tatbestandsmerkmal eine Behinderung. Eine solche sei beim Bezug von Pflegegeld auch regelmäßig zu unterstellen, zumal § 4 Abs. 1 BPGG das Vorliegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung als Anspruchsvoraussetzung vorsieht. In diesem Sinne würden auch BMF und UFS die Auffassung vertreten, dass im Fall von Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen sei, sodass in derartigen Fällen i.d.R. ein gesonderter Nachweis über die Behinderung unterbleiben könne.

Auf Grund eines Auskunftsersuchens des Finanzamtes teilte das Seniorenhaus X mit, dass es nicht in den Anwendungsbereich des Heimvertragsgesetzes falle, da es kein Seniorenheim sei, sondern Wohnungen vermietet werden und der Mietvertrag der Bf. auch nicht in einen Heimvertrag umgewandelt werden würde. Die monatliche Miete von 1.410,50 Euro beinhalte das zweimalige Aufräumen pro Woche, einen Acontobetrag von 51 Euro für die Heizung und 10,50 Euro für Kabel-TV. Außerhalb des Mietvertrages seien im Jahr 2010 keine Leistungen erbracht worden, der Aufnahmebetrag von 10.000 Euro sei in 3,5 Jahren nicht mehr rückzahlbar und sei für diverse Instandhaltungen und Renovierung der Wohnung zu bezahlen.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idG 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.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (VwGH 1.7.1964, 1865/63) und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031).

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

Nach dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung bedeutet „außergewöhnlich“, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss. Für die Einbeziehung weiterer Sachverhaltselemente in diesen Vergleichsmaßstab etwa in der Form, dass auch die besonderen Umstände des zu beurteilenden Einzelfalles beim vergleichbaren Personenkreis unterstellt werden, bietet der Gesetzeswortlaut keinen Raum (VwGH 28.5.1980, 1104/78).

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung.

Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (vgl. VwGH 24.2.2000, 96/15/0197 und VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021, jeweils betr. die Beschäftigung einer Haushaltshilfe). Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung im 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 27.5.2003, 97/14/0102, bei einer - alters- oder behinderungsbedingten - Unmöglichkeit zur Führung eines eigenen Haushalts bilden Heimkosten jedoch – abzgl. einer Haushaltsersparnis – eine außerordentliche Belastung, dies auch unabhängig vom Bezug eines Pflegegeldes, vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051 und VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145)

Der Begriff „gleiche Einkommens- und Vermögensverhältnisse“ umfasst auch steuerfreie Einkommens- bzw. Vermögensteile, ferner die Familienbeihilfen und als Sonderausgaben abgezogene Beträge. Es handelt sich um eine Art wirtschaftliches Nettoeinkommen, das auch nicht dem Einkommen iSd des § 34 Abs. 4 und 5 entspricht (vgl. VwGH 19.9.1989, 86/14/0192 und vgl. auch Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Rz 2 bis 5 zu § 34 Abs. 2 bis 5).

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

Nach Abs. 6 dieser Gesetzesbestimmung können 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 der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist grundsätzlich nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgeht (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074 und Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Rz 13 zu § 34 Abs. 6 bis 9).

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag nach Abs. 3 zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Abs. 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 Kriegsopfersversorgungsgesetzes 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.

.....

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

Zuständig für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit (des Grades der Behinderung) ist nunmehr - ausgenommen bei Empfängern einer Opferrente und bei Berufskrankheiten und Berufsunfällen (hier ist unverändert der Landeshauptmann bzw. der Sozialversicherungsträger zuständig) - immer das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Rz 6 zu § 35)

Nach § 4 Abs. 2 Bundespflegegeldgesetz (BPGG) idF BGBI. 147/2009 besteht Anspruch auf Pflegegeld in Höhe der Stufe 1:

für Personen, deren Pflegebedarf nach Abs. 1 durchschnittlich mehr als 50 Stunden monatlich beträgt;

Stufe 2:

für Personen, deren Pflegebedarf nach Abs. 1 durchschnittlich mehr als 75 Stunden monatlich beträgt; .....

Im vorliegenden Fall schloss die Beschwerdeführerin mit der X Seniorenhaus GmbH, die eine Wohnstätte für ältere Personen führt, ab Oktober 2010 einen Mietvertrag über ein Seniorenappartement ab und machte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 die damit zusammenhängenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 geltend. Nach Auskunft des Vermieters handelt es sich nicht um ein Seniorenheim, sondern es werden Wohnungen vermietet, deshalb sei das Heimvertragsgesetz nicht anwendbar.

Zusätzliche Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit wurden von der Bf. nicht geltend gemacht; lt. Auskunft des Vermieters wurden außerhalb des Mietvertrages im Jahr 2010 auch keine Leistungen erbracht.

Ab Dezember 2010 bezog die Beschwerdeführerin Pflegegeld der Pflegestufe 1.

Nachdem der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26.5.2010, 2007/13/0051, ausgesprochen hat, dass sich eine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung von Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit einem Bezug von Pflegegeld nicht ergibt, und somit der Bezug von Pflegegeld keine Voraussetzung für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung bildet, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 vorliegen um die geltend gemachten Aufwendungen steuerlich anzuerkennen.

Eine Behinderung der Bf. wurde vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen nicht festgestellt, somit können tatsächliche Aufwendungen iSd § 35 EStG 1988 nicht anerkannt werden.

Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Die von der Beschwerdeführerin beantragten

Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, nämlich monatlicher Mietbeitrag von 1.410,50 Euro für drei Monate (darin sind die Heizkosten, ein TV-Beitrag und das zweimalige Aufräumen pro Woche enthalten), weiters die Mietvertragsgebühr von 485,70 Euro und die Einmalzahlung von 10.000 Euro (lt. Auskunft des Vermieters für Instandhaltung und Renovierung der gemieteten Wohnung), sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes solche, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen und somit nicht außergewöhnlich. Es handelt sich dabei nicht um Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden, sondern um allgemeine Kosten im Zusammenhang mit einer Wohnung, die den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung zuzuordnen sind.

Die im Mietbeitrag inkludierten Aufwendungen für Aufräumarbeiten in der gemieteten Wohnung sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit den Kosten einer Haushaltshilfe vergleichbar. Dazu hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0197, ausgesprochen, wenn die Beschäftigung einer Hausgehilfin bereits aufgrund der Einkommensverhältnisse im Bereich der normalen Lebensführung gelegen ist, auch wenn in der entsprechenden Einkommensklasse nicht tatsächlich die Mehrheit der Steuerpflichtigen eine Hausgehilfin beschäftigt, ist sie nicht außergewöhnlich. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist eine Beschäftigung einer Haushaltshilfe bei den gegebenen Einkommensverhältnissen der Beschwerdeführerin (im Jahr 2010 Einkünfte lt. Lohnzettel in Höhe von 51.350 Euro) durchaus üblich (vgl. auch VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021).

Soweit die Beschwerdeführerin auf die Lohnsteuer-Richtlinien verweist, lässt sich daraus für den vorliegenden Fall nichts gewinnen, denn ein BMF-Erlass stellt keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle dar.

Die Anerkennung von Aufwendungen iZm der Miete eines Seniorenappartements in einer Wohnstätte für ältere Personen als außergewöhnliche Belastung ohne Vorliegen von Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit iSd § 34 EStG 1988, sondern nur aus Altersgründen, kommt sohin nicht in Betracht.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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 im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 12. Juni 2014