

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde des Herrn d e, f, vertreten durch Herrn a als Sachwalter, b, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, St.Nr. c, betreffend Einkommensteuer 2015

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird mit minus 2.046,00 € festgesetzt.
2. Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist zu 70% behindert und Bezieher von Pflegegeld. In der Steuererklärung für 2011 machte er außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung, unter anderem Kosten für „Essen auf Rädern“, geltend.

Im Bescheid vom 19. Oktober 2016 hat das Finanzamt Feldkirch die Kosten für „Essen auf Rädern“ nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

In der Beschwerde vom 26. Oktober 2016 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Der Beschwerdeführer ist laut beiliegender ärztlicher Bescheinigung an Chorea Huntington erkrankt. Es handelt sich bei dieser Erkrankung um eine unheilbare Erbkrankheit. Der Verlauf der Krankheit zeigt immer mehr an psychischen und auch neurologischen Symptomen. Als Folge dieser Erkrankung hat sich die Gattin und die gesamte Familie von ihm getrennt.

Weil Herr e erst 47 Jahre alt ist und einer Aufnahme in ein Pflegeheim eher noch ablehnend gegenüber steht, wurde im Jahre 2015 versucht, ihn noch in seiner eigenen Wohnung zu belassen und mit den verschiedensten Unterstützungsmaßnahmen ein Leben alleine in seiner Wohnung zu organisieren. Neben der Betreuung durch Krankenpflegeverein und Hausarzt ermöglichen vor allem die Mohi-Betreuung und das „Essen auf Rädern“ den Verbleib in seiner Wohnung. Als Folge der neurologischen Erkrankung (Zittern, ruckartige und unkontrollierbare Bewegungen, Hüpfbewegungen usw.) in Verbindung mit der psychischen Erkrankung (Depressionen, Suizidproblematik

usw.) von Herrn e ist ihm eine Essenszubereitung aus krankheitsbedingten Gründen nicht möglich. In dieser Situation handelt es sich beim „Essen auf Rädern“ um eine pflegerische Hilfestellung und nicht um einen privaten „Luxus“. Ich beantrage aus den angeführten Gründen die Berücksichtigung der Kosten von „Essen auf Rädern“ als behinderungsbedingte Kosten ohne Selbstbehalt.

Neben dieser Ablehnung der Berücksichtigung der Kosten von „Essen auf Rädern“ in Höhe von 1.967,50 € wurde bei der Bearbeitung meiner Steuererklärung noch eine ganze Reihe von Aufwendungen offensichtlich gänzlich unterschlagen bzw. wurden Beträge ohne weitere Begründung reduziert. So fehlen Gerichts- und Sachwalterkosten von € 2.092,00, Selbstbehalte von € 821,12 und die Kosten für Mohi-Betreuung wurden nicht in der beantragten Höhe von € 4.716,31 berücksichtigt. Ich beantrage ausdrücklich die Berücksichtigung der gesamten von mir als ag. Belastung geltend gemachten Aufwendungen.

Der Vollständigkeit halber teile ich noch mit, dass in der Zwischenzeit zur Bewältigung der Lebenssituation von Herrn e eine 24-Stunden Betreuung eingerichtet wurde.“

Das Finanzamt Feldkirch hat der Beschwerde mittels Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2016 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Die Höhe der Sachwalterkosten und den damit zusammenhängenden Gerichtsgebühren wurde den vorgelegten Belegen entsprechend auf 1.958,00 € berichtigt.

Damit Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gem. §34 EStG absetzbar sind, müssen folgende drei Voraussetzungen erfüllt sein:

- Sie müssen außergewöhnlich sein, d.h. sie müssen höher sein als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen, gleichen Vermögensverhältnissen entstehen.
- Sie müssen zwangsläufig erwachsen, d.h. der Steuerpflichtige kann sich der Entstehung der Kosten aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen.
- Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, d.h. eine Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen, von der Höhe des Einkommens abhängigen, Selbstbehalt überschreiten.

Mangels Vorliegen der Außergewöhnlichkeit sind Kosten für „Essen auf Rädern“ nicht als „außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG“ absetzbar.

Essen zählt zu den Grundbedürfnissen des Menschen weshalb Verpflegungskosten eindeutig als Kosten der privaten Lebensführung anzusehen sind, welche einem Großteil der Steuerpflichtigen entstehen.

Das Bundespflegegeldgesetz (BPGG) hat das Ziel, durch die Gewährung von Pflegegeld pflegebedürftigen Menschen die Möglichkeit zu bieten, sich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern. Das Pflegegeld soll Mehraufwendungen pauschal abgelden und

dazu beitragen, auch als pflegebedürftiger Mensch ein selbstbestimmtes und nach den persönlichen Bedürfnissen orientiertes Leben zu führen.

Aus diesem Grund sind Kosten, die genau durch derartige Leistungen entstehen (im vorliegenden Fall die Betreuung durch den MOHI) um das, für den entsprechenden Zeitraum bezogene, Pflegegeld zu kürzen.

Da der Bezug von Pflegegeld einer 25%igen Behinderung gleichgestellt ist, wurden sämtliche absetzbaren außergewöhnlichen Belastungen unter dem Punkt „Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ zusammengefasst.

Der dort neu ausgewiesene Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

- die Höhe des Pflegegeldes übersteigende MOHI-Kosten: 1.195,18 €*
- Sachwalter + Gerichtsgebühren: 1.958,-€*
- Selbstbehalte + Apotheke: 543,93 €*

(Diese Kosten wurden bereits bei der Erstellung des Erstbescheides gem. Ihrer Aufstellung übernommen. Von Amts wegen erfolgte lediglich die Kürzung um die Haushaltsersparnis welche bei mehrtägigen Krankenhaus-bzw. Kuraufenthalten pro Tag des Aufenthalts abzuziehen ist (=5,23€ pro Tag).“

Im Vorlageantrag vom 29. November 2016 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Herr d e ist laut vorliegender ärztlicher Bescheinigung an Chorea Huntington erkrankt. Es handelt sich bei dieser Erkrankung um eine unheilbare Erbkrankheit. Der Verlauf der Krankheit zeigt immer mehr an psychischen und auch neurologischen Symptomen.

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 24. November 2016 wurden die Aufwendungen für „Essen auf Rädern“ mit einem Aufwischer nicht als „außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG“ anerkannt und als Kosten der privaten Lebensführung eingestuft.

Bei diesen Kosten handelt es sich jedoch, wie schon in der Beschwerde ausgeführt, um einen Teil des gesamten „Betreuungspaketes“, wie es im Jahre 2015 für Herrn d e eingerichtet wurde. Dieser Teil des Paketes ist für das Gesamtpaket der Betreuung ein ganz wesentlicher Teil, ohne den dieses Gesamtpaket gar nicht funktionieren hätte können. Die Einrichtung einer MOHI-Betreuung ohne die zusätzliche Lösung der Essensanlieferung hätte keine Lösung ergeben, dass Herr e in seiner Wohnung bleiben hätte können. Schon der Begriff der „Essensanlieferung“ zeigt, dass ja mit dieser Hilfestellung „Essen auf Rädern“ nicht nur ein menschliches Bedürfnis nach Stillung des Hungers befriedigt wird, sondern damit auch weitere Betreuungsleistungen verbunden sind wie der Einkauf der notwendigen Lebensmittel, das Herstellen der Speisen und das Liefern dieser speziell für Kranke und Pflegebedürftige zubereiteten Essen in eigens dafür angeschafften Transportboxen bis in die entlegensten Talschaften. Die Kosten dieser ganzen „Logistik“ wiegen weit mehr als jene der notwendigen Lebensmittel. Das zeigt damit

aber die Fehlbeurteilung in der Beschwerdeentscheidung, weil ja der überwiegende Teil der zur Verrechnung gelangenden Kosten für „Essen auf Rädern“ als Logistik-, Unterstützungs-, Hilfs- und direkte Betreuungskosten einzustufen sind.

Die Verantwortlichen für eine solche Betreuungssituation machen sich ja die Entscheidung über notwendige Maßnahmen nicht leicht, sondern versuchen für die jeweilige Situation ein Gesamtpaket zu schnüren. Damit ein solches Paket auch funktionieren kann, braucht es in der Regel eine ganze Reihe von Bausteinen. In der Entscheidung wurden die anerkannten Aufwendungen um das Pflegegeld gekürzt. Sicher nicht in Ordnung ist, wenn zuerst wichtige und maßgebliche Bausteine eines solchen Gesamtpaketes „ausgeschieden“ bzw. „abgelehnt“ werden und dann die verbleibenden „sogenannten anerkannten Aufwendungen“ um das Pflegegeld gekürzt werden.

Die tägliche Erfahrung im Bereich der Betreuung und Pflege zeigt, dass sobald dieses Paket nicht mehr ausreicht bzw. nicht funktioniert (und das funktioniert nicht ohne Essen auf Rädern), entweder eine 24-Stunden Betreuung eingerichtet oder der betreuungsbedürftige Mensch in ein Pflegeheim aufgenommen werden muss.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher ohne Zweifel außergewöhnlich, sie sind zwangsläufig erwachsen und haben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Herrn e wesentlich beeinträchtigt.

Der Vollständigkeit halber halte ich noch fest, dass in der Zwischenzeit im Jahre 2016 zur Bewältigung der Lebenssituation von Herrn e eine 24-Stunden Betreuung eingerichtet werden musste, weil das Betreuungspaket 2015 nicht mehr ausreichend war.

Abschließend stelle ich den Antrag, auch die Kosten von „Essen auf Rädern“ als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und unter dieser Voraussetzung den Bescheid neu zu erlassen.“

Mit Schreiben vom 7. März 2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Sachwalter des Beschwerdeführers folgenden Vorhalt:

„Sehr geehrter Herr a.!

Nach meiner vorläufigen Rechtsansicht ist bei der Position „Essen auf Rädern“ der auf das Essen entfallende Anteil auszuscheiden (vgl VwGH vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009).

Ich ersuche Sie daher, mir mitzuteilen, wie oft Herr e Essen auf Rädern zugestellt wurde und was diese Lieferungen enthalten haben (Frühstück, Jause, Mittagessen, Abendessen).

Enthält die Rechnung eine Aufgliederung welche Kosten auf das Essen und welche Kosten auf die Lieferung entfallen?

Falls eine solche Aufgliederung nicht besteht, sind meines Erachtens die auf das Essen gemäß der Sachbezugsverordnung betreffend freie Station entfallenden Beträge auszuscheiden.

Einer Vorhaltsbeantwortung wird binnen einem Monat nach Erhalt dieses Schreibens entgegengesehen.“

Mit Eingabe vom 27. März 2017 übermittelte der Sachwalter des Beschwerdeführers dem Bundesfinanzgericht folgende Vorhaltsbeantwortung:

„Zu ihrem Schreiben vom 7. März 2017 teile ich ihnen folgendes mit:

a. Soweit Herr e zu Hause betreut wurde (neben Krankenhausaufenthalten usw.) erfolgte die Lieferung von „Essen auf Rädern“ täglich von Montag bis Sonntag jeweils einmal pro Tag mit dem Mittagessen. Für Frühstück und Abendessen erfolgte der Einkauf und die Unterstützung für die Vorbereitung durch die MOHI-Betreuung.

b. Zur Beantwortung ihrer Frage zur Aufgliederung der Kosten habe ich die Kalkulation des Sozialzentrums Y dankenswerter Weise erhalten. Das Sozialzentrum Y ist eine Miteigentümergeinschaft von acht Gemeinden des Y. Eine davon ist g. Aus der Küche des Sozialzentrums in h werden die „Essen auf Rädern“ an betreuungsbedürftige Personen in diesen acht Gemeinden geliefert. Laut dieser Kalkulation betragen die Warenkosten (Lebensmittel) für „Essen auf Rädern“ 21,41 % des kalkulierten Verkaufspreises.

c. Eine Vollkosten-Kalkulation (siehe untersten Kasten der Beilage) würde jedoch zeigen, dass dieser Anteil der Warenkosten noch einmal deutlich geringer wäre, wenn die indirekten Kosten des Unternehmens und die tatsächlichen Zustellkosten eingerechnet werden müssten. Dank der Solidarität der Mitglieds- bzw. Trägergemeinden des Y kann für die Verrechnung der Kosten für „Essen auf Rädern“ ein für die betreuungsbedürftigen Mitbewohner vertretbarer Essenspreis abgerechnet werden (geschätzt so ca. 15%).

Als Beilage lege ich die Kalkulation für „Essen auf Rädern“ des Sozialzentrums h einmal im Original (unverändert) und einmal mit meiner bescheidenen Ermittlung des Anteiles der Waren- bzw. Lebensmittelkosten bei.

Ich hoffe, dass sie damit meine Ausführungen in der Beschwerde nachvollziehen können und bedanke mich schon jetzt für ihre positive Erledigung im Sinne eines betreuungsbedürftigen Menschen.“

Fahrzeugkosten

3 Fahrzeuge = 1 Bus und 2 Caddy, für 8 Gemeinden

Gesamtaufwand	27.250
---------------	--------

Fahrzeuge

Anteilig auf Küche	23.162
--------------------	--------

Km pro Tag für die drei Touren	70
--------------------------------	----

Km pro Jahr	25.550
-------------	--------

Kosten pro km	0,91
---------------	------

Kosten pro Tag	63,46
Kosten pro Jahr	23.162

Personalkosten für den Fahrdienst

Zeit	2
Personen	3
Durchschnitt Zivi/ Angestellt	9
5 Tage mit 3 Mitarbeitern	15
2 Tage mit 2 Mitarbeitern	4
Gesamtstunden pro Woche	19
Kosten pro Woche	171
Kosten pro Jahr	8.892

Gesamtkosten für die Zustellung	32.054
------------------------------------	--------

Anzahl der Essen pro Jahr	26.000
---------------------------	--------

Kosten pro Essen	1,23
------------------	------

Gesamtkosten

Warenkosten für EAR	2,10
Menü pro Portion in €	

Faktor laut DB 1 (direkte Kosten zurechenbar)	3,2
--------------------------------------------------	-----

Kosten ohne USt	6,72
-----------------	------

Zustellkosten	1,23
---------------	------

Kosten ohne USt	7,95
-----------------	------

USt 10%	0,80
---------	------

Kalkulierter Verkaufspreis	8,75
----------------------------	------

Die indirekten Kosten sind nicht enthalten (DB 2)

Die Zustellkosten in die Berggemeinden müssen

im Solidarbereich betrachtet werden

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass eine Behinderung iSd § 35 Abs 1 vorliegt. Strittig ist lediglich, ob die Kosten für Essen auf Rädern eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

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 vom 2. Juni 2004, 2003/13/0074, VwSlg. 7933/F).

Im Erkenntnis vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

„Kosten für die eigene Verpflegung sind typische Kosten der Lebensführung. Derartige Aufwendungen werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt (vgl. VwGH vom 30. März 2016, 2013/13/0063, mwN). Es ist auch keineswegs außergewöhnlich, Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten einzunehmen (vgl. VwGH vom 23. November 1967, 1671/66, VwSlg. 3685/F; und vom 3. November 1992, 92/14/0135, mwN). Auch wenn im vorliegenden Fall die in einem Gasthaus zubereiteten Speisen nicht im Gasthaus, sondern zu Hause konsumiert wurden, so entstanden dadurch keine behinderungsbedingten (vgl. insoweit auch VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0254, betreffend Haushaltshilfe im

Falle einer Krankheit oder Pflegebedürftigkeit) Mehraufwendungen. Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung aufgrund einer der in § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 genannten Krankheiten werden von der Mitbeteiligten nicht geltend gemacht.“

Auf Grund dieses VwGH-Erkenntnisses sind nicht nur die Warenkosten, sondern auch die direkten Kosten, wie Kosten für Küche, Ausstattung, Küchenpersonal, Hilfspersonal und Hilfsstoffe als Kosten der Lebensführung zu behandeln.

Aus diesem VwGH-Erkenntnis geht aber auch hervor, dass die Zustellkosten, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, da im Fall des VwGH-Erkenntnisses das Mittagessen vom Mobilen Hilfsdienst aus einem Gasthaus abgeholt und dem Patienten geliefert wurde. Der VwGH hat nicht beanstandet, dass die Kosten für die Lieferung als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden. Im gegenständlichen Fall können daher nur die im Menüpreis enthaltenen Zustellkosten zuzüglich darauf entfallende Umsatzsteuer als außergewöhnliche Belastung behandelt werden. Die Höhe der außergewöhnlichen Belastung errechnet sich daher folgendermaßen:

Mohi g	4.993,58
Sachwalter	1.958,00
Selbstbehalte	821,12
Zustellung Essen auf Rädern für 231 Tage (1,35 € pro Tag)	312,54
Haushaltersparnis LKH und Kur (29+24 Tage à 5,23)	-277,19
Pflegegeld	-3.798,40
Summe außergewöhnliche Belastungen	4.009,65

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer und die Einkommensteuer errechnen sich folgendermaßen:

Einkommen bisher	20.603,92
zuzüglich außergewöhnliche Belastung bisher	3.697,11
abzüglich außergewöhnliche Belastung neu	-4.009,65
Einkommen neu	20.291,38
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG beträgt	
$(20.291,38 - 11.000) \times 5.110 / 14.000$	3.391,35
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.046,35
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 3.145,59	188,74
Einkommensteuer	3.235,09
Anrechenbare Lohnsteuer	-5.281,34
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,25
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.046,00

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung und auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009 verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Ein ordentliche Revision ist unzulässig, da sich das BFG an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.9.2016, Ro 2015/15/0009 gehalten hat.

Feldkirch, am 25. April 2017