

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name-Bf, Adresse-Bf, vertreten durch ASB WIRTSCHAFTSTREUHAND GMBH, Sonnleithnergasse 9, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. November 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe können dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt entnommen werden und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerden der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Aufwendungen für "Essen auf Rädern" außergewöhnlich sind und als solche daher nach Abzug einer Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf, geboren im Jahr 1923, bezieht Pensionseinkünfte. Im Rahmen ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte sie neben Aufwendungen

für Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) auch Aufwendungen auf Grund der eigenen Behinderung als außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 3.631,35 Euro geltend. In der Erklärung gab die Bf bekannt, dass sie Pflegegeld oder pflegebedingte Geldleistungen von Februar 2014 bis Dezember 2014 erhalten hatte.

Das Finanzamt forderte die Bf mittels Vorhalt auf, eine Zahlungsbestätigung für den Kirchenbeitrag vorzulegen und die Kosten der Behinderung in einer Aufstellung nachvollziehbar darzustellen, den Zusammenhang der Kosten mit der Behinderung nachzuweisen, die Art der Behinderung bekannt zu geben, andere Krankheitskosten gesondert darzustellen, den Pflegegeldbezug bekannt zu geben und allfällige Nachweise geordnet vorzulegen.

Die Bf antwortete auf den Vorhalt innerhalb der angegebenen Frist. Sie legte eine Zahlungsbestätigung für den Kirchenbeitrag vor. Weiters brachte die Bf einen Nachweis für die Zahlungen an den Fonds Soziales Wien bei, aus dem hervorging, dass die Bf monatlich einen Kostenbeitrag von 588 Euro für Heimhilfe leistete.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014. Die Ausgaben für den Kirchenbeitrag wurden im erklärten Ausmaß berücksichtigt. Die Aufwendungen für die eigene Behinderung wurden nur in der Höhe von 1.658 Euro als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Dies ergab eine Steuergutschrift in der Höhe von 644 Euro. Begründend führte das Finanzamt im Bescheid aus, dass die Kosten für die Heimhilfe laut den beigebrachten Unterlagen mit 4.785,30 Euro ermittelt worden seien. Diese Kosten seien um das steuerfreie Pflegegeld in der Höhe von 3.127,30 Euro zu kürzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben. Es wurde ersucht, die außergewöhnliche Belastung mit 3.631,35 Euro laut Erklärung zu berücksichtigen und den Bescheid dahingehend zu berichtigen.

Die Bf sei mit ihren 92 Jahren leider erkrankt und leide an Alzheimer. Sie könne die Verrichtungen des täglichen Lebens nicht mehr alleine bewältigen und werde vom Fonds Soziales Wien ambulant betreut. Verwandte würden auch bei der Betreuung helfen. Die anfallenden Krankheitskosten seien laut beiliegender Belege abzüglich des Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastung im Sinne des Steuerrechtes anzuerkennen. Durch das Fortschreiten der Krankheit würden die Kosten in den nächsten Jahren noch ansteigen. Im Falle der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Der Beschwerde beigelegt war eine Aufstellung der Kosten, welche sich aus Kosten für ambulante Pflege abzüglich Pflegegeld, Essen auf Rädern abzüglich 50 Prozent Haushaltsersparnis, für Pflegebedarf und für Krankentransporte zusammensetzten und insgesamt den laut Erklärung geltend gemachten Betrag ergaben. Die aufgelisteten Kosten wurden durch beiliegende Belege nachgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die Bf im dritten Stock ohne Aufzug wohne und auf Grund ihres Alters und ihrer Beschwerden nicht mehr selbst einkaufen gehen könne. Die Bestellung des Essens auf Rädern sei die einzige Möglichkeit gewesen, die Unterbringung in einer Pflegeeinrichtung zu vermeiden.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit teilweise stattgebender Beschwerdevorentscheidung, indem es sämtliche Aufwendungen anerkannte ausgenommen die Aufwendungen für "Essen auf Rädern". Dies ergab eine außergewöhnliche Belastung in der Höhe von 2.029 Euro und eine Erhöhung der Steuergutschrift um 135 Euro. Begründend wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für "Essen auf Rädern" weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes seien.

Die Bf beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung wie in der Erklärung ausgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf Pflegegeld auf Grund ihrer Behinderung beziehe, sie leide an Demenz und Alzheimer. Sie könne nur mit ambulanter Pflege und Betreuung in ihrer Wohnung leben. Sie habe Probleme bei den täglichen Aufgaben wie Kochen oder Waschmaschine einschalten. Auf Grund dieser diagnostizierten Krankheit erhalte sie auch das Pflegegeld. Die Ausgaben für "Essen auf Rädern" seien ausschließlich durch ihre Behinderung verursacht. Davon sei eine Haushaltsersparnis von 50 Prozent in Abzug gebracht worden. Der verbleibende Aufwand sei ausschließlich durch die Krankheit verursacht. Nachdem die diagnostizierte Krankheit und damit die Behinderung unbestritten seien, seien alle behinderungsbedingten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung einzustufen. Die Bf wiederholte ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Folgejahr 2015 wurden von der Bf in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wie bereits im Vorjahr 2014 neben weiteren behinderungsbedingten Aufwendungen die Aufwendungen für "Essen auf Rädern" nach Abzug einer Haushaltsersparnis von 50 Prozent als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzamt berücksichtigte im Bescheid sämtliche behinderungsbedingten Aufwendungen ausgenommen die Aufwendungen für "Essen auf Rädern".

Die Bf er hob auch gegen diesen Bescheid Beschwerde und brachte darin vor, dass die Ausgaben für "Essen auf Rädern" ausschließlich durch die Behinderung verursacht seien. Laut Lohnsteuerrichtlinien und Verwaltungspraxis werde bei einer Unterbringung im Pflegeheim die Haushaltsersparnis mit 156,96 Euro pro Monat geschätzt. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass die krankheitsbedingten Mehrkosten nach Abzug einer deutlich höher berechneten Haushaltsersparnis von 1.348,15 Euro nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden. Im Falle der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2015 mit abweisender Beschwerdevorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für Verpflegung grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellten, weil es sich um Lebenshaltungskosten handle, die unter das Abzugsverbot

des § 20 Abs 1 Z 1 EStG fielen. Verpflegung sei ein lebensnotwendiger Vorgang, dem das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehle.

Die Bf stellte den Antrag, die Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vorzulegen. Die Zwangsläufigkeit dieser Mehrausgaben stehe außer Streit. Es handle sich keinesfalls um Lebenshaltungskosten, die unter das Abzugsverbot fielen. Ein Vergleich mit Personen, die sich aus Bequemlichkeit ein warmes Mittagessen liefern ließen, sei ungebührlich.

In der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter der Bf brachte vor, dass er die Sicht des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Aufwendungen für Essen auf Rädern nicht außergewöhnlich seien, nicht teilen könne. Bei Beziehern von kleinen Pensionen im Sinne des ASVG sei eine Verköstigung außer Haus sehr wohl außergewöhnlich. Diese Personen müssten auf Grund der geringen Pensionshöhe mit ihrem Geld sehr haushalten. Eine dauernde Verköstigung außer Haus sei für diese Personen teuer und daher sehr wohl außergewöhnlich.

In diesem Zusammenhang wurden ein Schreiben des steuerlichen Vertreters an den Herrn Bundesminister für Finanzen vom 13. Jänner 2017 und dessen Antwortschreiben vom 31. Jänner 2017 vorgelegt. In diesem Schreiben führte der steuerliche Vertreter seine schon bisher dargestellte Rechtsansicht zur Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen für Essen auf Rädern detailliert aus. Die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen sei vor allem darin gelegen, dass Personen mit einer Einkommenssituation wie die Bf durchschnittlich nur 5 Euro für eine Mahlzeit ausgeben würden, durch die krankheitsbedingte Fremdversorgung jedoch gezwungen seien, dafür 8,99 Euro aufzuwenden. Dass eine besser verdienende Bevölkerungsschicht einen noch höheren Betrag für ein warmes Essen ausgebe, treffe zwar zu, doch geschehe dies freiwillig und nicht auf Grund einer Behinderung.

Im Antwortschreiben stellte das Bundesministerium für Finanzen fest, dass es - wie bereits vom Finanzamt korrekt dargelegt - tatsächlich am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehle. Nachdem diese Frage bereits mehrmals eindeutig höchstgerichtlich ausjudiziert sei, bestehe auch seitens des Bundesministeriums für Finanzen keine Veranlassung, eine weitergehende Interpretation zuzulassen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 15.9.2016, Zi. Ro 2015/15/0009. Hier habe der Verwaltungsgerichtshof bezüglich Essen auf Rädern klar Stellung bezogen. Das Finanzamt schließe sich dieser Rechtsmeinung an.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf leidet an Alzheimer und Demenz. Sie benötigt für die Verrichtung der alltäglichen Dinge ambulante Hilfe und Betreuung, welche sie in ihrer Wohnung in Anspruch nimmt. Die Bf ist nicht in der Lage, für sich selbst einzukaufen und zu kochen.

Für die Verpflegung bezieht die Bf "Essen auf Rädern", wodurch ihr Aufwendungen entstehen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich 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.

Damit Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, müssen die Aufwendungen alle drei der genannten Merkmale (außergewöhnlich, zwangsläufig und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit übersteigend) aufweisen. Fehlt nur eine der drei Voraussetzungen, so ist eine steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

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

Selbstbehalt abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 EStG 1988 vorliegen. 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

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).

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 15. September 2016, Ro 2015/15/0009 zum "Essen auf Rädern" mit weiteren Nachweisen und VwGH vom 30. März 2016, 2013/13/0063).

Wenn die Verpflegung mit "Essen auf Rädern" im vorliegenden Fall zwar zwangsläufig - bedingt durch die Krankheit und Behinderung, die eine Selbstversorgung durch die Bf nicht mehr erlauben - erfolgt, so mangelt es dennoch an dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Es ist nämlich keineswegs außergewöhnlich, Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten oder außer Haus zubereitete Speisen in der eigenen Wohnung einzunehmen (vgl. VwGH vom 23. November 1967, 1671/66, VwSlg. 3685/F; und vom 3. November 1992, 92/14/0135, mwN).

Auch wenn daher im vorliegenden Fall die in einem Gasthaus zubereiteten Speisen nicht im Gasthaus, sondern zu Hause konsumiert wurden, so entstanden dadurch keine außergewöhnlichen behinderungsbedingten (vgl. insoweit auch VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0254, betreffend Haushaltshilfe im Falle einer Krankheit oder Pflegebedürftigkeit) Mehraufwendungen. Das Vorbringen der Bf zur Zwangsläufigkeit der Versorgung mit "Essen auf Rädern" vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen, fehlt es den Aufwendungen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes doch an Außergewöhnlichkeit.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die ordentliche 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den oben angeführten Erkenntnissen (insbesondere VwGH vom 15. September 2016, Ro

2015/15/0009 zum "Essen auf Rädern" mit weiteren Nachweisen) zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie.

Aus diesem Grund war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gegen das vorliegende Erkenntnis auszusprechen.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2014

Wien, am 25. April 2017