

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtli LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 17.10.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10.10.2017, betreffend Einkommensteuer 2016 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung:

In der am 5.5.2017 eingereichten Erklärung zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 wurde in der Beilage L1ab unter anderem als sonstige außergewöhnliche Belastungen ein Betrag von € 1.007,60 eingetragen (Kennzahl 735). Auf Grund eines Ergänzungsersuchens vom 2.6.2017 legte die Beschwerdeführerin dar, dass es sich dabei um Aufwendungen zur Unterstützung von nahen Angehörigen, nämlich der Mutter der Beschwerdeführerin handle, die dauerhaft in einem Pflegeheim untergebracht sei. Der Zuschlag für ein Einbettzimmer mit Gemeinschaftsbad werde nicht von der burgenländischen Sozialhilfe abgedeckt und musste daher von der Beschwerdeführerin getragen werden. Beigelegt waren 15 Rechnungen der Rechtsträgerin an die Beschwerdeführerin, aus denen ersichtlich ist, dass für Frau AB, die Pflegegeld der Pflegestufe 5 bezogen hatte, ein Einbettzimmerzuschlag in Höhe von € 2,20 (inkl. USt pro Tag) verrechnet wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 10.10.2017 blieben diese Aufwendungen unberücksichtigt. Begründend führte die belangte Behörde aus: *"Die Kosten für das*

Einbettzimmer stellen keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde mit folgender Argumentation:

"Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung von Zusatzkosten für die Unterbringung meiner Mutter in einer Pflegeeinrichtung mit der Begründung, die getätigten Ausgaben stellten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

*Meine Mutter ist seit Jahren an einer progressiven Demenz vom Typ Alzheimer erkrankt und im Pflegeheim zur Pflege untergebracht. Ein wesentlicher Teil der dafür anfallenden Kosten wird aus dem zuerkannten Pflegegeld der Stufe 5 und ihrer bis auf einen Betrag zur Deckung allfälligen Eigenbedarfs gekürzten Eigen- und Witwenpension bestritten. Den übrigen Teil decken Hilfeleistungen der Bezirkshauptmannschaft Ort1 nach dem burgenländischen Sozialhilfegesetz ab. Die von meiner Mutter selbst getragenen Kosten wurden im Rahmen ihrer eigenen Veranlagung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt (AB, StNr. 38 0**/****, SVNr. 1*****).*

Die im X-Heim zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten umfassen ein Zimmer und zwischen zwei Wohneinheiten geteiltes Vorzimmer und Bad. Für diese spezifische Unterbringungsform wird seitens des Betreibers der in Rede stehende Einbettzimmerzuschlag verrechnet. Da das Einkommen meiner Mutter in der oben beschriebenen Weise bis auf das ihr verbleibende gesetzliche Mindestmaß bereits für die Heimunterbringung Verwendung findet, werden die für die vor Ort tatsächlich gegebene Unterbringung anfallenden Aufwendungen auf Grund meiner sittlichen Verpflichtung zur Unterstützung meiner Mutter in ihrer spezifischen krankheitsbedingten Lebenssituation von mir getragen. Darauf erfolgen auch keine (weiteren) öffentlichen Zuschüsse.

Da somit m.E. besonders der unmittelbare Zusammenhang der Ausgaben mit der schweren Erkrankung meiner Mutter und die Zwangsläufigkeit durch aus dem Verwandtschaftsverhältnis folgenden sittlichen Gründen als Voraussetzungen für die Anerkennung der in Rede stehenden Beträge als außergewöhnliche Belastungen gegeben sind, ersuche ich nochmals um erklärungskonforme Berücksichtigung."

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde richtete die belangte Behörde ein weiteres Ergänzungsersuchen an die Beschwerdeführerin. Darin wurde um die Vorlage einer ärztlichen Bestätigung über die medizinische Notwendigkeit einer Unterbringung in einem Einbettzimmer im Pflegeheim ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 24.10.2017 führte die Beschwerdeführerin aus:

"Als Folge ihrer schweren Demenzerkrankung vom Alzheimertyp ist meine Mutter seit 04.08.2014 im Pflegeheim untergebracht. Die Zuweisung des spezifischen Zimmers im beschriebenen Zustand erfolgte nicht nach eigener ärztlicher Verordnung, sondern nach dem dort damals aktuell gegebenen Raumangebot. Die tatsächliche Zuordnung - meist durch natürlichen Abgang - freigewordener Räumlichkeiten wurde dabei in Reihenfolge

einer Warteliste vorgenommen, in die meine Mutter schon seit mehreren, im Laufe des Fortschreitens der Krankheit vorangegangenen Aufenthalten zur Kurzzeitpflege namentlich aufgenommen worden war. Bei ihrer Aufnahme ins Pflegeheim stand mir als ihrer Sachwalterin also gar keine alternative Unterbringungsvariante zur etwaigen Auswahl. Die derzeitige Unterbringungsform ist somit seit Beginn vorgegeben, bis dato unverändert und stellt darüber hinaus den Standard vor Ort dar.

Wenn die Unterbringung ohne Mitbewohner auch nicht nach spezifischer ärztlicher Anordnung erfolgt ist, so erscheint sie doch auf Grund fachärztlicher Beurteilung als ihrem Krankheitsbild und unter Bedachtnahme auf andere Heimbewohner adäquat. Der Befund des FA für Neurologie Dr. XY vom 26.09.2016 wird als Anlage mitübermittelt und enthält u.a folgende Situationsbeschreibung: 'Frau AB leidet unter einer Demenz vom Alzheimerstyp in schwerer Ausprägung mit zusätzlich vorhandener demenzassoziierter Verhaltensstörung ... Auf Grund der Aggressivität führt diese Verhaltensstörung zu nicht unbeträchtlichen pflegerischen Problemen im Pflegeheim ... '

Beigelegt war ein Schreiben des Facharztes für Neurologie mit folgender Anamnese:
"Frau AB leidet unter einer Demenz vom Alzheimerstyp in schwerer Ausprägung mit zusätzlich vorhandener demenzassoziierter Verhaltensstörung. Diverse Therapieversuche mit Quetiapin, Memantin, Risperidon, Sertralin führten nicht zu einer adäquaten Besserung der Verhaltensstörung. Auf Grund der Aggressivität führt diese Verhaltensstörung zu nicht unbeträchtlichen pflegerischen Problemen im Pflegeheim.

Nachdem etablierte Medikamente nicht zu einer ausreichenden Besserung führen, empfehle ich Therapie mit Gabapentin, welches bei therapieresistenten Verhaltensstörungen oftmals zumindest eine Linderung der Unruhe herbeiführen kann. Ich ersuche daher höflich, unter Anlage dieses Schreibens beim Chefarzt eine Bewilligung des Medikaments in dieser Indikation für die Pat. zu erwirken."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.11.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung heißt es:
"Wie auch der Umstand der Nichtübernahme der Kosten für das Einzelzimmer durch den Sozialhilfeverband zeigt, erwachsen die Kosten für die Zuzahlung auf dieses Einzelzimmer nicht zwangsläufig und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar."

Vorlageantrag

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde zeitgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. Dieser lautet auszugsweise:

"[...] Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde mit Vorhalt vom 18.10.2017 nun eine ärztliche Bestätigung der medizinischen Notwendigkeit der spezifischen Unterbringung meiner Mutter angefordert. Dazu wurde am 25.10.2017 ein fachärztlicher Befund mit der Beschreibung ihres Krankheitsbildes nachgereicht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2017 schließlich wurden meine Einwendungen mit der erstmalig verwendeten Argumentation abgewiesen, auch die Nichttragung der Kosten durch die burgenländische Sozialhilfe zeige, sie würden nicht zwangsläufig erwachsen und seien daher nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar. Dieser Begründung ist aber meines Erachtens die chronologische Kostenentwicklung entgegenzuhalten, die sich auf Grund einiger Meilensteine unter besonderer Berücksichtigung des als Anlage beigefügten Schreibens der Rechtsträgerin vom 20.04.2015 folgendermaßen darstellen lässt:

09.07.2014 vorsorglicher Antrag auf Sozialhilfe

04.08.2014 Aufnahme meiner Mutter im Pflegeheim in Ort1

14.10.2014 Bescheid über Gewährung der Sozialhilfe

01.01.2015 Ende der Kostenübernahme von Anbeginn in der Verrechnung enthaltenen Einbettzimmerzuschläge durch das Land Burgenland (siehe Anlage)

01.06.2015 Erstmalige gesonderte Verrechnung der Zuschläge durch den Heimbetreiber(siehe Anlage)

Ich ersuche auf Grund des sich meines Erachtens aus den obigen Ausführungen als für mich völlig unbeeinflussbar und damit für mich als zwangsläufig entstanden ableitbaren Kostenanfalles nochmals um erklärungskonforme Berücksichtigung der Aufwendungen."

Dem Vorlageantrag beigelegt war ein Schreiben der Rechtsträgerin vom 20.4.2015, in dem über eine Neuregelung der Einbettzimmerzuschläge informiert wurde. Darin wird erläutert, dass in der Vergangenheit die Einbettzimmerzuschläge im Rahmen der Tagsatzvereinbarung abgegolten wurden, jedoch seit 1.1.2015 diese zur Gänze vom jeweiligen Bewohner bzw. dessen Angehörigen zu bezahlen sei. Die Höhe des Zuschlages für ein Einbettzimmer ohne Bad betrage € 2 + 10%USt = € 2,20 pro Person und Tag.

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Beschluss

Das Bundesfinanzgericht wandte sich mit einem verfahrensleitenden Beschluss an die Beschwerdeführerin und ersuchte um Bekanntgabe, wie sich der geltend gemachte Betrag in Höhe von € 1.007,60 zusammensetzt, zumal 12 Rechnungen für das Jahr 2016 nur einen Betrag in Höhe von € 805,20 ergeben.

Mit Schreiben vom 29.5.2018 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass die Rechnungen für das vierte Quartal 2015 noch Ende 2015 bei der Beschwerdeführerin einlangten und zu Beginn des Jahres 2016 bezahlt wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Mutter der Beschwerdeführerin bewohnte seit August 2014 im X-Heim Ort1, ein Einzelzimmer. Erst ab dem Jahr 2015 wurde für das Einzelzimmer ein gesonderter Zuschlag in Höhe von € 2,20/Tag verrechnet. Der Rechtsträger des Pflegeheimes erstellte für jeden Monat eine Rechnung an die Beschwerdeführerin, mit welcher der Einbettzimmerzuschlag (EBZ) für die Mutter der Beschwerdeführerin, die die Pflegestufe 5 bezogen hat, pro Tag abgerechnet wurde. Die Mutter litt an Alzheimer mit einer demenzassoziierten Verhaltensstörung. Damit verbunden war besonderer Pflegeaufwand. Folgende Zahlungen wurden von der Beschwerdeführerin geleistet und in der Arbeitnehmerveranlagung 2016 geltend gemacht:

Tag	Buchungstext	Betrag
11.01.2016	EBZ 10-12/2015	202,40
29.04.2016	EBZ 1-3/2016	200,20
05.07.2016	EBZ 4-6/2016	200,20
04.10.2016	EBZ 7-9/2016	202,40
		<hr/> 805,20
02.01.2017	EBZ 10-12/2016	202,40
		<hr/> 1.007,60

Die Zahlungen wurden stets zu Beginn des Folgequartals geleistet. Grund und Höhe für die Zahlungen sind stets gleich geblieben.

Beweiswürdigung

Einsicht genommen wurde in das Zentrale Melderegister, aus dem ersichtlich ist, dass die Mutter der Beschwerdeführerin von Ende August 2014 bis April 2018 ihren Hauptwohnsitz an der Adresse des Pflegeheimes der Rechtsträgerin hatte.

Aus den vorgelegten Bankkontoauszügen ist ersichtlich, dass sich der Zeitraum für den Einbettzimmerzuschlag von Oktober 2015 bis Dezember 2016 bezieht und die Zahlungen pro Quartal in Höhe zwischen € 200,20 und € 202,40 stets zu Beginn eines Quartales bezahlt wurden.

Aus einem Prüfbericht des burgenländischen Landes-Rechnungshofs vom Juni 2017 zur stationären Pflege im Burgenland und der Planungs- und Kostenstruktur, der im Internet frei abrufbar ist, geht hervor, dass bis Ende 2014 die Errechnung des Tagsatzes, die ein Heimbetreiber vom Land Burgenland bekam, auf Basis einer Kalkulation des Heimbetreibers erfolgte. Wurden die vom Heimbetreiber dargelegten Kosten als plausibel erachtet, wurde der Tagsatz auf dieser Basis festgesetzt. Ab dem Jahr 2015 wurde nur noch ein harmonisierter Basisbetrag (Grundtarif) und ein Tarifizuschlag (Pflegezuschlag) an den Heimbetreiber vergütet. Die Angaben der Beschwerdeführerin sind somit glaubhaft und blieben unwidersprochen.

Gemeinsam mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens hat die Beschwerdeführerin auch ein Schreiben eines Facharztes für Neurologie vorgelegt. Eine Stellungnahme des Finanzamtes zu diesem Schreiben ist weder in der Beschwerdeentscheidung noch im Vorlagebericht enthalten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist dieses fachärztliche Schreiben unbedenklich (keine Gefälligkeitsbestätigung), zumal es gar nicht primär um die Beurteilung hinsichtlich einer Notwendigkeit eines Einbettzimmers geht, sondern darum, dass eine chefärztliche Bewilligung für ein Medikament erteilt wird. Aus dem Schreiben geht jedoch hervor, dass die Mutter der Beschwerdeführerin unter anderem an einer Demenzerkrankung litt und Verhaltensstörungen aufwies. Zu diesen Verhaltensstörungen gehörte auch eine Aggressivität. Nach Ansicht des Facharztes führte die Verhaltensstörung dadurch insgesamt zu "nicht unbeträchtlichen pflegerischen Problemen im Pflegeheim". Somit liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts in freier Beweiswürdigung triftige medizinische (pflegerische) Gründe für ein Einzelzimmer im Pflegeheim vor, um eine Pflege der Mutter der Beschwerdeführerin bewerkstelligen zu können.

Rechtsgrundlagen

§ 19 EStG 1988 lautet:

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

- 1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.**
- 2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:**

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.

3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

§ 34 EStG 1988 lautet:

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

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

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 zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- 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. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.
3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
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. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Rechtliche Erwägungen

Nach § 34 EStG erwächst dem Steuerpflichtigen eine Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des

Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten bzw von Pflegekosten ergibt sich unter anderem aus der Unterhaltspflicht gegenüber Eltern (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm 52). Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO) in Betracht. Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint. Besteht keine rechtliche Unterhaltspflicht, könnte sich eine Verpflichtung zur Unterhaltsleistung aus sittlichen Gründen ergeben. In Bezug auf die steuerliche Abziehbarkeit der Unterhaltsleistungen entspricht es allerdings der Systematik des § 34 EStG 1988, dass (bloß) aus sittlichen Gründen geleistete Unterhaltszahlungen nicht in einem weiteren Ausmaß berücksichtigt werden können als die gesetzlich geregelten Unterhaltslasten (VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016). Für das Tragen von Krankheitskosten für unterhaltsberechtigte Personen ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988. Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundenen Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein. Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen.

Krankheitskosten können auch Aufwendungen für die Unterbringung in der Sonderklasse in einem öffentlichen Krankenhaus oder für ein Einbettzimmer in einem Pflegeheim darstellen. Im Einzelfall kann für das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit der in einer ärztlichen Bestätigung angeführte besondere Pflegeaufwand sprechen, der in einem Mehrbettzimmer nicht adäquat durchgeführt werden könnte (*Renner*, RdW 2016/275). Allerdings wurden negative Auswirkungen auf andere Patienten nicht als zwangsläufig erachtet (BFG 28.10.2014, RV/7100859/2009). Es ist stets auf die Situation desjenigen abzustellen, der den Aufwand für ein Einbettzimmer (Sonderklasse) beansprucht. In diesem Zusammenhang verweist die Bestätigung des Facharztes auf nicht unbeträchtliche pflegerische Probleme im Pflegeheim, die auf Grund der Aggressivität, welche die Erkrankung der Mutter der Beschwerdeführerin mit sich brachte, verursacht wurden.

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (zB VwGH 19.2.1992, 87/14/0116). Dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt lediglich Indizwirkung zu, da die Richtlinien für die Ersatzleistungen maßgeblich auch durch Wirtschaftlichkeitsüberlegungen dieser Einrichtungen mitbestimmt sind (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm 78).

Zu beachten ist, dass ärztliche Bestätigungen nach ihrem Inhalt zu beurteilen sind und dabei die Aussage eines Facharztes, dass wegen des Ausmaßes der Pflege die Unterbringung im Einzelzimmer ausdrücklich für erforderlich erachtet wird, einen entsprechenden Nachweis für die Zwangsläufigkeit der entstandenen Aufwendungen darstellen kann (BFG 18.04.2017, RV/7102417/2009).

Werden die Aufwendungen teilweise vom Heimbewohner und teilweise von einem Unterhaltspflichtigen oder auf Grund einer sittlichen Verpflichtung von einem nahen Angehörigen getragen, erfolgt die Kürzung um eine Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten vorrangig beim Pflegebedürftigen selbst, sodass beim Angehörigen eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung um eine Haushaltsersparnis (des Pflegebedürftigen) nicht in Betracht kommt (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 34 Anm 78).

Da die strittigen Kosten eine außergewöhnliche Belastung bei der unterhaltsberechtigten Mutter selbst darstellen und eine rechtliche, jedoch zumindest sittliche Verpflichtung gegenüber der Mutter besteht, handelt es sich um eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs 7 Z 4 EStG.

Auch für außergewöhnliche Belastungen gilt das Abflussprinzip des § 19 EStG einschließlich der Ausnahme für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben: Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Jakom/Vock, § 34 Rz 16; *Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 34 Anm 6). Unterhaltsleistungen sind nach der Anordnung des Gesetzgebers steuerlich nicht zu berücksichtigen, es sei denn, sie würden beim Steuerpflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Abzugsfähig sind jene Krankheits- und Pflegekosten, die auch im Falle der eigenen Erkrankung bzw. Behinderung zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Gemäß § 19 Abs 2 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Demgegenüber sieht § 19 Abs 2 Satz 2 EStG vor, dass regelmäßig wiederkehrende Ausgaben - so wie es § 19 Abs 1 Z 1 EStG regelt - die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Jahr abgeflossen gelten. Sie sind somit jenem Kalenderjahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. "Kurze Zeit" ist eine Zeitspanne von bis zu 15 Tagen (UFS 24.5.2012, RV/2079-W/09; Jakom/Vock § 19 Rz 20). Regelmäßig wiederkehrend bedeutet, dass zwischen den Zahlungen gleiche bzw. annähernd gleiche Zeiträume liegen müssen und die Zahlungen gleichartig sein müssen (Jakom/Vock § 19 Rz 19). Für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt bedeutet dies, dass die Einbettzimmerzuschläge für die Monate Oktober-Dezember 2015, die am Montag, dem 11.1.2016 vom Konto der Beschwerdeführerin abgebucht wurden, noch zum Kalenderjahr 2015 zählen und nicht im Kalenderjahr 2016 berücksichtigt werden können. Andererseits gehört die Bezahlung des Einbettzimmerzuschlages für die Monate Oktober bis Dezember 2016, die am 2.1.2017 erfolgte, noch zum Kalenderjahr 2016.

Im Kalenderjahr 2016 sind somit folgende Zahlungen des Einbettzimmerzuschlages zu berücksichtigen: 29.4.2016 - € 200,20; 5.7.2016 - € 200,20; 4.10.2016 - € 202,40; 2.1.2017 - € 202,40; gesamt: € 805,20.

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. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Frage der Zwangsläufigkeit stets nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (zB VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016). Einzelfallbezogen war davon auszugehen, dass ein Einbettzimmer aus pflegerischen Gründen erforderlich und somit zwangsläufig war. Daher ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 5. Juni 2018