

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 03.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10.11.2015 zu St.Nr. betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der am Datum geborene Beschwerdeführer erhält Pensionsbezüge von der OÖ Rechtsanwaltskammer und der Pensionsversicherungsanstalt. Im Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt wird der (erstmalige) Bezug von Bundespflegegeld ab April 2014 ausgewiesen (Jahresbetrag für 2014: 3.986,10 €).

In der am 13.5.2015 elektronisch eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 wurden Steuerberatkungskosten in Höhe von 1.563,43 € als Sonderausgaben geltend gemacht. Zu den außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt wurde unter Angabe der Behindertenpassnummer eine Behinderung des Beschwerdeführers im Ausmaß von 80 % angegeben und auf den Bezug des Pflegegeldes seit April 2014 hingewiesen. Weiters wurde der pauschale Freibetrag für ein eigenes KFZ wegen Körperbehinderung geltend gemacht. Schließlich wurden unter der Kennzahl 476 unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 575,16 € angeführt.

In einem Vorhalt vom 21.10.2015 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die beantragten Sonderausgaben anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Weiters wurde der Beschwerdeführer gebeten, die gesamten beantragten Krankheitskosten aufgrund seiner Behinderung belegmäßig nachzuweisen. Falls es sich um mehrere Belege handle, sei eine komplette Aufstellung der Krankheitskosten (unter Abzug allfälliger Kostenersätze) beizulegen. Zusätzlich sei das Beiblatt zum Bescheid über die Feststellung der Behinderung (80%) mit Auflistung der gesundheitlichen Beeinträchtigungen

vorzulegen. Sollten Aufwendungen nicht eindeutig der Behinderung zuzuordnen sein (und würden keine schriftlichen Erläuterungen vorgelegt), werde eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt nicht erfolgen. Kopien des Ausweises gem. § 29b StVO (Rollstuhlfahrerausweis) und des Zulassungsscheines seien ebenfalls vorzulegen.

In der dazu elektronisch eingelangten Stellungnahme wurde lediglich ausgeführt, dass in der Kennzahl 439 (Geltendmachung tatsächlicher Kosten anstelle der pauschalen Freibeträge) „eine Änderung von EUR 4.427,84 € eingetreten“ sei, die bei der Veranlagung berücksichtigt werden möge. Diese erstmals geltend gemachten tatsächlichen Kosten wurden in einer Beilage näher als „Therapiekosten (Tageszentrum)“ bezeichnet und für das Jahr 2014 wie folgt aufgeschlüsselt:

Kalendermonat	Anzahl der Tage	Kosten
1/2014	3	159,23
2/2014	3	166,23
3/2014	6	332,46
4/2014	8	555,62
5/2014	4	279,56
6/2014	7	489,23
7/2014	7	489,23
8/2014	6	419,23
9/2014	9	622,01
10/2014	9	629,01
11/2014	6	419,34
Summe		4.561,26

Von dieser Summe in Höhe von 4.561,26 € wurde eine anteilige Haushaltsersparnis für das Mittagessen in Höhe von 133,42 € (für 68 Tage) in Abzug gebracht, woraus sich der oben erwähnte Restbetrag von 4.427,84 € ergab, der als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt (Kz 439) geltend gemacht wurde.

Mit **Bescheid vom 10.11.2015** setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit 3.028,00 € fest. Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden mangels belegmäßigen Nachweises keine Steuerberatungskosten als Sonderausgaben in Abzug gebracht. Als außergewöhnliche Belastung wurde ein Betrag in Höhe von 634,40 € als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung angesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt aus: „Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen. Unter Wahrung des

Parteiangehörigen wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen, bzw glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden. Die Betreuungskosten Tageszentrum konnten anteilig für den Zeitraum Jänner bis März 2014 als tatsächliche Kosten bei 80% Grad der Behinderung berücksichtigt werden. Ab April 2014 sind diese Kosten durch das Pflegegeld abgedeckt. Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist ein (pauschaler) Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Da Sie über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügen, konnte dieser Freibetrag nicht berücksichtigt werden.“

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom **3.12.2015 Beschwerde** erhoben. Diese richte sich gegen die Anrechnung des Pflegegeldes auf die Therapiekosten für das Demenz-Tages-Zentrum XY. Es werde daher beantragt, sämtliche Therapiekosten in Höhe von € 4.427,84 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und von einer Anrechnung des Pflegegeldes auf die Therapiekosten abzusehen. Dem Beschwerdeführer sei vom Sozialministeriumservice, Landesstelle Oberösterreich, ein Grad der Behinderung von 80 % bescheinigt worden. Seit April 2014 beziehe er Pflegegeld. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2014 seien Therapiekosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt gemäß § 34 EStG in Höhe von € 4.561,26 geltend gemacht worden. Eine Haushaltsersparnis für das Mittagessen in Höhe von € 133,42 sei berücksichtigt worden. Bei den Therapiekosten handle es sich um Rechnungen der YX für Betreuung und Therapien im Tageszentrum XY. Das Tageszentrum XY sei ein auf Menschen mit Demenz spezialisiertes Tageszentrum. Die Betreuung in diesem Demenz-Tageszentrum bewirke unter anderem durch Gedächtnis- und Bewegungsübungen, dass die Demenz weniger schnell voranschreite und der Kranke länger in häuslicher Pflege bleiben könne. Das Finanzamt habe die Kosten für das Demenz-Tageszentrum nur für den Zeitraum Jänner bis März 2014 anerkannt. Ab April 2014 seien die Kosten mit der Begründung, dass diese durch das Pflegegeld abgedeckt seien, nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden. Für behinderungsbedingte Mehraufwendungen bei einem Grad der Behinderung von mindestens 25 % würden § 35 EStG und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 in der geltenden Fassung (zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 430/2010) grundsätzlich Pauschbeträge vorsehen. § 4 der Verordnung bestimme aber, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen seien. Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung seien Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (u.a. Pflegegeld) zu kürzen. Bei den Kosten für das Demenz-Tageszentrum XY handle es sich um Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und somit um Aufwendungen, die gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung nicht um das Pflegegeld zu kürzen seien. Das Pflegegeld habe nämlich den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit

wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen (vgl. § 1 des Bundespflegegeldgesetzes). Hingegen habe das Pflegegeld nicht die Funktion, einen Beitrag zu den dem Behinderten erwachsenden Kosten einer Heilbehandlung seiner die Behinderung verursachenden Erkrankung zu leisten (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0134; ebenso VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Auch an den Therapietagen würden die Pflegeleistungen insbesondere in der Früh, am Abend und in der Nacht im Haushalt des Steuerpflichtigen anfallen. Da Kosten der Heilbehandlung gemäß der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ausdrücklich nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen seien, werde um antragsmäßige Erledigung ersucht.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2016** ab und begründete dies wie folgt: „Werden in einem Tageszentrum Therapien vorgenommen, stellen diese eine Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung dar und die darauf entfallenden Kosten sind nicht um das Pflegegeld zu kürzen. Werden hingegen (wie in gegenständlichem Fall) allgemeine therapeutische Maßnahmen (ohne Anwendung eines spezifischen Therapieplans) mit der Pflege untrennbar vermengt, so ist insofern von keiner Heilbehandlung auszugehen. Lt. Information der XXY - Betreuung von Menschen mit Demenz im Tageszentrum - besteht die Betreuung aus Tätigkeiten wie Gedächtnis- u. Bewegungsübungen, töpfern, malen, basteln, Gartenarbeit, gemeinsam essen, Spaziergängen etc. Hingewiesen wird auch darauf, dass insbesondere bei demenzkranken Personen eine bessere Einstufung bei der Bemessung des Pflegegeldes vorgenommen wird (der Erschwerniszuschlag beträgt lt. Info zum Pflegegeld monatlich 25 Stunden).“

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 31.5.2016**. Darin wurde ergänzend zur Beschwerde noch ausgeführt, dass Krankheitskosten mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sein müssten. Es genüge jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, d.h. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung oder Behinderung zu vermeiden. Der Begriff der „Krankheitskosten“ sei weit auszulegen (Vock in Jakom EStG, 9. Aufl. 2016, § 34, Rz. 90). Die Kosten für das Demenz-Tageszentrum XY würden eindeutig Krankheitskosten darstellen, da die im Tageszentrum durchgeführten Therapien (z.B. Gedächtnisübungen und kreative Aktivitäten) den Zweck verfolgten, das Fortschreiten der Demenz zu vermeiden und die Krankheit zu lindern. Unter die Kosten der Heilbehandlung seien auch Kosten für Therapien zu subsumieren. Anerkannt worden sei z.B. eine „Petö-Therapie“. Dabei handle es sich um eine ganzheitliche Methode, die behinderten Kindern helfen soll, ihren Alltag weitgehend selbständig zu meistern. Der UFS Wien habe derartige Aufwendungen als Therapiekosten anerkannt und unter den Begriff der Heilbehandlung subsumiert (UFS Wien 20.9.2007, RV/1658-W/07). Ebenfalls vom UFS Wien wären die Kosten für eine Beschäftigungstherapie der behinderten Tochter eines Beschwerdeführers anerkannt worden (UFS Wien 2.4.2007, RV/1490-W/05). In der Entscheidungsbegründung sei insbesondere darauf hingewiesen worden, dass der VfGH im Erkenntnis vom

13. März 2003, B785/02, eine enge Begriffsauslegung von § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ablehnt habe und dass daher anzunehmen sei, dass eine gesetzes- bzw. verfassungskonforme Interpretation des Begriffes „Heilbehandlung“ auch Beschäftigungstherapien umfasse. Auch in der Fachliteratur werde vertreten, dass Aufwendungen für behindertenbezogene Beschäftigungstherapien grundsätzlich in voller Höhe ohne Gegenrechnung pflegebedingter Geldleistungen anzuerkennen seien (Pülzl, taxlex 06, 590). Da sogar bloße Beschäftigungstherapien als außergewöhnliche Belastungen anerkannt würden, die nicht um das Pflegegeld zu kürzen sind, müsse dies umso mehr für die im Demenz-Tageszentrum XY durchgeführten Therapien gelten: Diese stellten keine bloße Beschäftigungstherapie dar, sondern seien als Heilbehandlung einzustufen, weil durch die Therapie das Fortschreiten der Demenz verhindert werden soll. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Höhe des Pflegegeldes und allfällige Zuschläge keine Rolle spielen. Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen seien nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu kürzen (vgl. § 1 Abs. 3 der Verordnung). Die Höhe des Pflegegeldes sei irrelevant. Die Auslegung des Finanzamtes führe dazu, dass durch die Aufrechnung des Pflegegeldes ab April 2014 mit den Therapiekosten des Demenz-Tageszentrums XY für 56 Betreuungstage lediglich ein Betrag von € 82,76 für die eigentliche Pflege und Betreuung in den Monaten April bis Dezember 2014 verbleiben würde.

Mit Vorhalt vom 11.7.2016 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer noch auf, bezüglich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen die spezifischen Therapiepläne des Demenz-Tageszentrums sowie eine ärztliche Verordnung dieser Therapie vorzulegen.

Dazu legte der Beschwerdeführer ein Informationsblatt des Tageszentrums und drei Ablichtungen von Ambulanzberichten des AKH Linz betreffend ambulante Behandlungen des Beschwerdeführers am 25.7.2013, 28.1.2014 und 28.1.2015 vor, die der Verlaufskontrolle bei Alzheimer-Demenz im Rahmen des „PRODEM-Projektes“ dienten.

In diesem Informationsblatt wird die „Tagesbetreuung – für Menschen mit Demenzerkrankung“ wie folgt beschrieben: Der Großteil der Pflege und Betreuung von Menschen mit Demenz werde von Angehörigen geleistet. Das Tageszentrum soll Unterstützung und Erleichterung für pflegende Angehörige schaffen und gleichzeitig Menschen mit Demenz die Möglichkeit geben, soziale Kontakte zu knüpfen. Im Tageszentrum würden die Besucher das Tempo vorgeben. Tagesaktivitäten orientierten sich nach dem Jahreskreis, der jeweiligen Befindlichkeit und an den Bedürfnissen der Besucher.

Zum „Angebot“ der Tagesbetreuung wird ausgeführt: Biographisches und Ressourcen förderndes Begleiten und Betreuen von Menschen mit Demenz/Alzheimer; eine Umgebung, in der man sich wie zu Hause fühlen kann (max. 18 Besucher); Rituale vermitteln Sicherheit; Snoezelraum (Raum für alle Sinne); drei gemeinsame Mahlzeiten;

Duschbad, Toilettentraining, Körperpflege; spezielle Einzel- und Gruppenaktivitäten: Validation, Beschäftigungstraining, Gedächtnistraining, Spiele, Kochen, Gymnastik, Erinnerungsgruppen, Spaziergänge, Musik, Ausflüge, Sitztanz, kreatives Gestalten; Therapiemöglichkeit (nach Absprache); SELBA-Training fürs Gedächtnis; eigener Garten zur Erholung und zum Aktivitäten setzen; Fahrdienst; Betreuung nach dem mæeutischen Pflege- und Betreuungsmodell.

Im Ambulanzbericht vom 25.7.2013 wird zum „Procedere“ ausgeführt: „Weiterführen der bisherigen Behandlung, Kognitive Aktivierung. Partizipation in mögl. vielen instrumentalen Alltagsfunktionen. Weiterhin Sport. Kontrolle bei Bedarf, spätestens in einem halben Jahr. Unter dem Punkt „Therapieempfehlung“ werden verschiedene Medikamente sowie bei Oberbauchbeschwerden eine Gastroskopie erwähnt.

Im Ambulanzbericht vom 28.1.2014 wird zum Krankheitsverlauf unter anderem festgehalten: „Außenanamnestisch Verschlechterung der kognitiven Fähigkeiten ... dzt. 1 x pro Woche Besuch des Vereins XY, 2 x beabsichtigt“. Unter dem Punkt „Procedere“ wird ausgeführt: „Medikamenteneinnahme (muß von Gattin überwacht werden), bei zunehmender Belastung für die Ehegattin ist daran zu denken, eine Betreuungsperson vorzusehen, die zumindest stundenweise die Ehegattin entlastet. Der heute durchgeführte CERAD (ein Leistungstest) liegt in Kopie bei. Kontrolle in 6 Monaten, bei Bedarf früher.“ Unter „Therapieempfehlungen“ werden wiederum Medikamente angeführt.

Schließlich wird im Ambulanzbericht vom 28.1.2015 wieder festgehalten, dass die Gattin des Beschwerdeführers über eine weitere Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Beschwerdeführers berichte, vor allem das Kurzzeitgedächtnis sei betroffen. Einmal pro Woche werde der Verein XY besucht, zweimal pro Woche wäre beabsichtigt. Zum Procedere wird ausgeführt: „Weiterhin bestmögliche Partizipation an fam. und sozialen Aktivitäten. Einüben von alltagsrelevanten Funktionen. Körperlicher Ausgleich (Spazieren, Golf). Kontrolle bei Bedarf, spätestens nach einem halben Jahr.“ Unter dem Punkt „Therapieempfehlungen“ finden sich lediglich die bereits in den vorangegangenen Berichten erwähnten Medikamente.

Am 2.9.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung derselben.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen und den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten. Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich die Rechtsfrage, ob die geltend gemachten Kosten aus dem tageweisen Besuch des Tageszentrums für Demenzkranke Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Rechtslage

§ 34 EStG normiert unter dem Titel „Außergewöhnliche Belastungen“ in den Absätzen 1 bis 6 auszugsweise Folgendes:

§ 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 ...

(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.

§ 35 EStG bestimmt unter dem Titel „Behinderte“ auszugsweise:

§ 35. (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). ...

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit ... von 75 % bis 84 % ein Freibetrag von Euro 435.

...

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

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die zu den Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 – im Folgenden kurz: VO) normiert:

§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ... 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.

...

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

Erwägungen

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die geltend gemachten Kosten für das Demenz-Tageszentrum Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO darstellen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete und unter ärztlicher Leitung absolvierte Kuren, Therapien, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen (z.B. Doralt, EStG, § 35 Tz 17; Jakom, EStG, § 35 Tz 27, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Wie dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Informationsblatt des Tageszentrums zu entnehmen ist, dient die angebotene Tagesbetreuung zum einen der Unterstützung der pflegenden Angehörigen und zum anderen dazu, den Menschen mit Demenz die Möglichkeit zu geben, soziale Kontakte zu knüpfen. Das im Informationsblatt näher erläuterte „Angebot“ der Tagesbetreuungsstätte umfasst zwar unter anderem auch eine „Therapiemöglichkeit (nach Absprache)“, der Beschwerdeführer konnte aber trotz ausdrücklicher Aufforderung durch das Finanzamt im Vorhalt vom 11.7.2016 weder einen konkreten („spezifischen“) Therapieplan noch eine ärztliche Verordnung dieser Therapie vorlegen. Die Therapieempfehlungen in den vorgelegten Ambulanzberichten beschränken sich auf näher angeführte Medikamente, der Besuch der Tagesbetreuungsstätte findet sich darin nicht, diese wird lediglich entweder nur in der Darstellung des Krankheitsverlaufes oder unter dem Punkt „Procedere“ erwähnt. Ein konkreter positiver Einfluss des Besuchs des Tageszentrums auf den Krankheitsverlauf ist den Ambulanzberichten nicht zu entnehmen, sowohl im Bericht vom 28.1.2014 als auch im Bericht vom 28.1.2015 werden weitere Verschlechterungen der kognitiven Fähigkeiten festgestellt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsste aber die konkrete Heilbehandlung zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein, was regelmäßig nur dann der Fall ist, wenn entweder ein dies bestätigendes vorfeldweise ausgestelltes ärztliches Zeugnis oder Gutachten vorliegt oder von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung eines solchen Zuschusses ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss; für ärztlich verordnete Therapien wird darüber hinaus regelmäßig auch die Einbettung derselben in eine ärztliche Überwachung verlangt (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Da diese Voraussetzungen gegenständlich nicht erfüllt sind, hat das Finanzamt zutreffend das Vorliegen einer Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO verneint.

Das bedeutet jedoch nicht, dass eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten als Krankheitskosten und damit als außergewöhnliche Belastung gänzlich ausgeschlossen wäre. Krankheitskosten sind nicht mit den Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO gleichzusetzen, sondern der Begriff der Krankheitskosten ist – wie auch im Vorlageantrag zutreffend ausgeführt wurde – weit auszulegen. Kosten der Heilbehandlung sind lediglich ein Teil der Krankheitskosten. Der Gesetzgeber hat aber lediglich hinsichtlich der Kosten der Heilbehandlung eine qualifizierte Berücksichtigung in § 4 der VO vorgesehen. Die übrigen Krankheitskosten können unter den Voraussetzungen des § 34 EStG als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig

(Doralt, EStG, § 34 Tz 38/1 mit Hinweis auf die Judikatur des BFH sowie Tz 78 zu den Krankheitskosten; Jakom, EStG, § 34 Tz 90 mit Hinweis auf VwGH 21.9.1956, 349/56 und VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Krankheitskosten, die mit der eigenen Behinderung des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen (z.B. Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten) können aber mit Ausnahme der in § 4 der VO genannten (im gegenständlichen Fall nicht vorliegenden) Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG geltend gemacht werden; sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden (siehe neuerlich Doralt, EStG, § 34 Tz 78). Bei Gesundheitsmaßnahmen, die nicht unter § 4 der VO fallen, kommt § 34 Abs. 6 fünfter und sechster Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen (vgl. BFG 19.5.2014, RV/7101206/2011).

Dass die geltend gemachten Kosten für die Tagesbetreuungsstätte durch die Krankheit des Beschwerdeführers verursacht wurden und damit aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, bedarf im vorliegenden Fall keiner näheren Erörterung. Es genügt in diesem Zusammenhang, wenn die krankheitsbedingten Maßnahmen den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, d.h. zu lindern oder das Fortschreiten der Krankheit zu verhindern oder zu verlangsamen (vgl. auch dazu Jakom, EStG, § 34 Tz 34 mit Hinweis auf UFS 18.6.2009, RV/1317-L/07 und BFH 20.11.1987, III R 296/84). Dass die in der Tagesbetreuungsstätte angebotenen Maßnahmen den Zweck verfolgen, das Voranschreiten der Demenz des Beschwerdeführers zu bremsen, wird nicht in Abrede gestellt.

Zutreffend anerkannte das Finanzamt daher diese Kosten für die Monate Jänner bis März 2014 unter aliquoter Berücksichtigung der Haushaltersparnis in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung. Für die Monate April bis Dezember 2014 war jedoch gemäß § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG das ab April 2014 gewährte Bundespflegegeld zu berücksichtigen. Zweck des Bundespflegegeldgesetzes ist es, pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309 mit Hinweis auf VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Im Erkenntnis vom 20.5.2010 führte der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VfGH 13.3.2003, B 785/02, weiter aus: „Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben sohin bei Interpretation von Regelungen der VO, die eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen ermöglichen, Tatbestandsmerkmalen über deren Begriffskern hinaus einen weiten Inhalt beigemessen, wenn Aufwendungen betroffen waren, bei denen es nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen.“

Im gegenständlichen Fall liegen jedoch gerade solche Aufwendungen vor, wird doch im Informationsblatt des Tagesbetreuungs zentrums ausdrücklich darauf hingewiesen,

dass diese Unterstützung und Erleichterung für pflegende Angehörige schaffen soll. Die Pflege und Betreuung des Beschwerdeführers während seines Aufenthaltes im Tagesbetreuungszentrum wird in dieser Zeit von den Mitarbeitern des Tageszentrums übernommen (Duschbad, Toilettentraining, Körperpflege ...). Das gesamte „Angebot“ des Tagesbetreuungszentrums dient gerade dazu, dass an Demenz erkrankte Personen – soweit dies ihre Erkrankung zulässt – ein bedürfnisorientiertes und selbstbestimmtes Leben ohne Verlust jeglicher Sozialkontakte führen können. Die damit verbundenen finanziellen Aufwendungen zählen damit zum Kernbereich jener Mehraufwendungen, welche durch das Bundespflegegeld abgegolten werden sollen, weshalb es „offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen“. Dass diese Geldmittel der öffentlichen Hand nicht in jedem Fall zur Abdeckung aller pflegebedingten Mehrauslagen ausreichen, ist hinlänglich bekannt. Gerade deswegen können darüber hinausgehende Kosten als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden.

Die vom Finanzamt vorgenommene Berücksichtigung des Bundespflegegeldes im Zeitraum ab April 2014 gemäß § 34 Abs. 6 EStG war daher nicht rechtswidrig. Da dieses die in den Monaten April bis Dezember angefallenen Kosten für die Tagesbetreuungsstätte überstieg, blieben diese Kosten ohne steuerliche Auswirkung.

Insgesamt gesehen erweist sich der angefochtene Bescheid daher als rechtmäßig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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 gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 25. Mai 2018

