

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache der Bf., Adr., vertreten durch Winter & Winter WTH GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Maygasse 3, 8010 Graz gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 04.12.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

In der am 13. März 2012 eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 beantragte Frau Bf. (in der Folge nach der nunmehr geltenden Rechtslage auch Beschwerdeführerin /Bf. genannt) neben Sonderausgaben auch außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Arzt) iHv 710,05 Euro und solche ohne Selbstbehalt, und zwar Krankheitskosten (Arzt, Medikamente) iHv 1.583,76 Euro und sonstige tatsächliche Kosten (Taxi, div. Erledigungen, Arztbegleitung, Heimbeitrag, Extrabedienung abzüglich Pflegegeld) iHv 15.042,65 Euro. Die Bf. bezog von 1/2010 bis 12/2010 Pflegegeld von insgesamt 3.383,10 Euro.

Die steuerliche Vertretung der Bf. überreichte dem Finanzamt am 28. September 2012 Kopien der geltend gemachten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2010. Bei den Taxirechnungen handelt es sich um den Kauf von Mehrfahrtenblöcken (je 10 Stk. à 5 Euro), insgesamt 1.330 Euro; bei den Aufwendungen für div. Erledigungen handelt es sich um Lohnkosten für Frau AB, iHv 1.018,45 Euro; der Heimbeitrag betrifft die Miete, Heizkosten und den TV-Beitrag für das Seniorenappartement im Seniorenhaus X, insgesamt 15.906 Euro, bzw. verrechnete das Seniorenhaus als Extrabedienung (lt. Angaben des Seniorenhauses nur Betreuung, keine

Pflege, z.B. Unterstützung beim Waschen, Geschirrabspülen, Aufräumen und Einkaufen, etc.) zusätzlich 129 Euro.

Lt. Homepage der X Seniorenhaus GmbH verfügen die Seniorenappartements über Bad, WC, eigener Küche und großzügigem Balkon. Zweimal wöchentlich wird die Wohnung aufgeräumt. Sollte jemand Pflegedienste oder medizinische Betreuung benötigen, wird diese in Zusammenarbeit mit dem Hilfswerk Steiermark gerne organisiert und von mobilen Diensten durchgeführt. Den eigenen Arzt kann man in der Wohnung oder im hauseigenen Behandlungszimmer empfangen. Im Team des Seniorenhauses sind vier Hospizbegleiterinnen. Weiters können folgende Dienste im Haus organisiert und angeboten werden: Friseur, Hand- und Fußpflege sowie Essensbestellung.

Am 26. November 2012 brachte die Beschwerdeführerin die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 ein und beantragte neben Sonderausgaben auch außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Arzt) iHv 857,00 Euro und solche ohne Selbstbehalt, und zwar Krankheitskosten (Arzt, Medikamente, Physiotherapie, Hörgerät) iHv 5.422,93 Euro und sonstige tatsächliche Kosten (Taxi, Heimbeitrag, Extrabedienung abzüglich Pflegegeld) iHv 15.042,65 Euro.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 4. Dezember 2012 ergab für die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift von 1.597,58 €, den das Finanzamt auszugsweise damit begründete, dass die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernspreckgebühren mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig seien und die Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim nur dann eine außergewöhnliche Belastung seien, wenn sie auf Grund von Krankheit, Pflege- oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit entstehen, deshalb könnten die beantragten Mietbeiträge sowie die Extrabedienung für den Aufenthalt im Seniorenhaus X nicht berücksichtigt werden. Als abzugsfähig wurden sämtliche beantragten Sonderausgaben (Krankenversicherung iHv 1.764,12 €, Kirchenbeitrag iHv 300 €, Spenden iHv 1.661 € und Steuerberatungskosten iHv 20,40 €) sowie außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv 710,05 € und Krankheitskosten ohne Selbstbehalt iHv 1.583,76 € - ohne Abzug des Pflegegeldes -) anerkannt.

Der Einkommensteuerbescheid 2011, ebenfalls vom 4. Dezember 2012, ergab für die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift von 1.841,00 €. Das Finanzamt verwies auf die vorjährige Begründung und berücksichtigte das Hörgerät bei den Krankheitskosten mit Selbstbehalt, da kein Nachweis vorliege, dass diese Kosten mit einer Behinderung im Zusammenhang stehen. Als abzugsfähig wurden sämtliche beantragten Sonderausgaben (Krankenversicherung iHv 1.869,96 €, Kirchenbeitrag iHv 306,61 €, Spenden iHv 1.421, € und Steuerberatungskosten iHv 911 €) sowie außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv 4.798,32 € und Krankheitskosten ohne Selbstbehalt iHv 1.481,61 € - ohne Abzug des Pflegegeldes -) anerkannt.

Gegen diese Bescheide brachte die steuerliche Vertretung der Bf. am 25. Jänner 2013 die Beschwerde mit der Begründung ein, dass die Bf. in den Jahren 2010 und 2011 Pflegegeld der Stufe 2 bezogen habe und bei Zuerkennung von Pflegegeld sei von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen nach LSTR, TZ 839g ein Nachweis für die Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung nicht erforderlich sei. Die Bf. sei an Parkinson erkrankt und zittere enorm, sie könne sich in ihrem Zimmer nur mit einem Gehstock und außerhalb ihres Zimmers nur mit einem Rollator fortbewegen, außerdem leide sie an hochgradiger Schwerhörigkeit. Deshalb könne sie nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln Arztbesuche, Termine für Physiotherapiebehandlungen usw. vornehmen. Aus diesem Grund seien, wenn nicht ein Familienmitglied sie zum Arzt oder zur Physiotherapie bringen konnte, Taxikosten angefallen und stünden diese unmittelbar im Zusammenhang mit der Erkrankung. Lt. der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 der geltenden Fassung, stünden ein monatlicher Absetzbetrag von 190 € (2.280 € im Jahr) zu. Da die Taxikosten im Jahr 2010 nur 1.330 € und im Jahr 2011 sogar nur 1.160 € betragen hätten, lägen die tatsächlich aufgewendeten Beträge weit unter dem zulässigen Pauschbetrag.

Da sich die Bf. Ende 2009 und Anfang 2010 in einem schlechten Gesundheitszustand befunden habe, habe sie für die Arztbesuche und die Physiotherapiebehandlungen eine Begleitperson benötigt, die für sie diverse persönliche Erledigungen und die Betreuung zeitweise durchgeführt habe. Diese Person sei bei der Bf. beschäftigt gewesen und auch bei der zuständigen Gebietskrankenkasse angemeldet. Die dafür im Zeitraum Jänner bis Mai 2010 angefallenen Kosten von 1.060,75 € stünden unmittelbar mit der notwendigen Betreuung der Bf. im Zusammenhang.

Auf Grund ihrer Immobilität und ihres Gesundheitszustandes sei es der Bf. nicht mehr möglich allein zu wohnen, deshalb habe sie 2009 in ein Pflegeheim übersiedeln müssen. Sie sei äußerst sturzgefährdet und im Pflegeheim sei im Notfall jederzeit jemand zur Stelle, wenn sie dringend und umgehend Hilfe benötige. Die Räumlichkeiten im Pflegeheim seien an verschiedenen Stellen mit mehreren Rufknöpfen ausgestattet und die Bf. habe zusätzlich ein Notrufarmband. Da die Bf. sich nicht mehr selbst versorgen könne, werde in den Gemeinschaftsräumen das Essen serviert, diese Verpflegungskosten würden separat abgerechnet werden und daher in den beantragten Pflegeheimkosten nicht enthalten, sodass keine Kürzung der Haushaltersparnis vorzunehmen sei.

Die Bf. benötige Hilfe, die vom Pflegeheim zur Verfügung gestellt werde, beim Duschen, Anziehen, usw.. Da sie laufend in ärztlicher Behandlung sei und sie immer wieder Krankenhausaufenthalte habe, müsse sie ständig mehrere Medikamente einnehmen, die pünktliche und richtige Einnahme der Medikamente müsse auf Grund des Alters der Bf. von den Aufsichtspersonen des Pflegeheimes überwacht werden.

Die Bf. habe bereits im Jahr 2009 eine Spinalkanalstenose-Operation gehabt und auf Grund der darauffolgenden Gehbehinderung sei ein alleiniges Wohnen ohne fremde Hilfe rund um die Uhr nicht möglich. Sie habe daher eine durch die BVA dauergenehmigte und durch Rechnungen jederzeit belegbare Physiotherapie. Auch die hochgradige

Schwerhörigkeit der Bf. führe zu einer weiteren, den Alltag erschwerenden Behinderung, sodass ein Wohnen ohne Aufsicht und Betreuung unmöglich sei. Deshalb und auf Grund der Parkinsonerkrankung, der zunehmenden Demenz, der Inkontinenz und der erhöhten Sturzgefahr sei die Unterbringung im Pflegeheim unabdingbar, zusätzlich zu den normalen Pflegeleistungen benötige die Bf. ständig fremde Hilfe. Deshalb werde der Bf. auch das Pflegegeld der Stufe 2 gewährt.

Aus oben angeführten Gründen werden die Pflegeheimkosten für das Jahr 2010 von 15.906 € und für das Jahr 2011 von 16.272 € als außergewöhnliche Belastung beantragt. Bei den Kosten der Extrabedieneung für das Jahr 2010 von 129 € und für das Jahr 2011 von 23,38 € handle es sich um Kosten für die Wundversorgung usw., also um Extrapflegeleistungen, die im Heimbeitrag nicht enthalten seien, es seien Kosten für zusätzliche Pflegeleistungen, die vom Pflegeheim erbracht werden und daher unmittelbar im Zusammenhang mit der Pflege der Bf. stehen würden.

Durch das Bundesfinanzgericht wurden weitere Ermittlungen durchgeführt, die Folgendes ergaben:

Der Mietvertrag vom 1.4.2009 zwischen der X Seniorenhaus GmbH und der Bf. lautet auszugsweise:

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

Gegenstand dieses Mietvertrages ist die im IV. Stock, Türnummer Y gelegene Wohneinheit, bestehend aus 52 m². Vergebungstermin 15.04.2009

Der Mieter mietet und der Vermieter vermietet das Objekt um ein einvernehmlich festgelegtes Entgelt (Werte ab 1. Jänner 2010) von:

Mietbeitrag	1264,00 €
Heizanzahlung	51,00 €
TV-Beitrag	10,50 €
gesamt	1.325,50 €

Von diesem Betrag sind folgende Leistungen umfasst:

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

Es besteht grundsätzlich die Absicht, auch auf Seiten des Vermieters, dass der Vertrag auf Lebenszeit des Mieters abgeschlossen wird. Unbeschadet davon kann insbesondere bei Verletzung dieser Vereinbarung und der Hausordnung dieser Vertrag von beiden Teilen zum Letzten eines jeden Monats mit einer zweimonatigen Kündigungsfrist aufgelöst werden.

Bei der Eigentumswohnung in Z handelt es sich um ein Einzimmerappartement mit einer Nutzfläche von rund 50 m² und einer Stromheizung, die von der Bf. 1977 erworben und 2009 an ihre Tochter geschenkt wurde, wobei sich die Bf. das Wohnungsgebrauchsrecht einräumen ließ. Die Bf. könne diese Wohnung nach Angaben des steuerlichen Vertreters auf Grund ihres Gesundheitszustandes allein nicht benützen, nur fallweise am Wochenende bei Schönwetter, wenn sie eine Mitfahrgelegenheit mit ihrer Tochter gehabt und diese sie vor Ort betreut habe.

Frau AB. ist die Tochter der Beschwerdeführerin.

An ärztlichen Befunden zum Nachweis der in der Berufung angeführten Krankheiten wurden vorgelegt:

Lt. Arztbrief des LKH C vom 14.5.2008 wurde bei der Bf. eine MR-Untersuchung durchgeführt, ein Diskusprolaps (Bandscheibenvorfall) L3/L4 festgestellt und gleichzeitig die Übernahme ins Sanatorium D zur Operation vereinbart.

Danach erfolgte ein stationärer Aufenthalt der Bf. vom 23.6.2008 bis 14.7.2008 in der Klinik E.

Lt. Arztbriefen des LKH C folgten stationäre Aufenthalte vom 24.10.2009 bis 6.11.2009 wegen einer koronaren Herzkrankheit und vom 29.7.2010 bis 2.8.2010 wegen Subileus (Vorstufe eines Darmverschlusses) und postoperativen Seroms (Ansammlung einer Flüssigkeit im Körperinneren in einer zuvor nicht vorhandenen Höhle) bei St.p.

Herniotomie (Bruchoperation) rechter Unterbauch.

Im ärztlichen Befundbericht der Frau Univ.Do. Dr. CD vom 12.10.2009 wurde als Diagnose Inkontinenz bzw. im Befund vom 3.10.2011 hyposensitiver, hypokontraktiler Detrusor mit Blasenentleerungsstörung festgestellt.

Im Befund der LKH-Augenklinik F vom 14.1.2010 wurden ein Makula-Loch, grauer Star und eine Makuladegeneration altersabhängig trocken diagnostiziert.

Lt. Ambulanzkarte der LKH-Unfallchirurgie F vom 14.10.2011 erlitt die Bf. nach einem Sturz eine Rißquetschwunde an der Oberlippe und wurde vom LKH C vom 14.10.2011 bis 22.10.2011 wegen der Rißquetschwunde und eines Hämatoms am rechten Knie stationär aufgenommen.

Im Arztbrief des LKH C über den stationären Aufenthalt vom 18.6.2012 bis 4.7.2012 wegen der Verbesserung der Schmerzmedikation wurde u.a. festgehalten, dass die Bf. seit drei Jahren vollkommen selbstständig im Seniorenheim lebe und Unterstützung durch ihre Familie erhalte. Als Aufnahmezustand wurde angeführt: 88-jährige weibliche Pat. in gutem EZ (Ernährungszustand) und AZ (Allgemeinzustand), Bewusstsein klar, räumlich, zeitlich und zur Person orientiert. WS: altersentsprechend eingeschränkt beweglich.

Im Schreiben des Herrn Dr. RD, Facharzt für HNO-Heilkunde, vom 21.1.2013 teilt dieser der Tochter der Bf. mit, dass die ihm vorliegenden Audiometrie-Ergebnisse der Bf. aus den Jahren 2006 und 2011 von der Firma G zeigen, dass eine hochgradige Schwerhörigkeit mit stark eingeschränktem Sprachverständnis vorliege und eine Hörgeräteversorgung zur Verständigung und Kommunikation essentiell notwendig sei.

In einem Schreiben der Tochter der Bf. vom 17.12.2012 an den steuerlichen Vertreter teilt diese u.a. mit, dass die „Extrabedienung“ für zusätzliche Dienste sei, wenn z.B. in der Nacht das Hörgerät hinunterfällt. Und im Schreiben vom 20.7.2014 teilt sie mit, dass die Gehbehinderung mit Parkinson und mit den Operationen an der Wirbelsäule zusammenhänge, die unerträglichen Schmerzen würden bis in die Beine ausstrahlen und seien auch mit schweren Medikamenten nicht in den Griff zu bekommen gewesen (siehe Befund LKH C vom 14.5.2008 und Arztbericht E vom 14.7.2008).

Im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 28.1.2010 wurde der Anspruch auf Pflegegeld in der Höhe der Stufe 2 ab 1.1.2010 zuerkannt. Ein Bescheid des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen wurde von der Bf. nicht vorgelegt. Lt. dem Lohnzettel (L 16) der Frau AB.. für den Zeitraum 1.1. bis 30.4.2010 seien steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 805,72 € bezogen worden.

An die GKK seien Zahlungen für die Unfallversicherung der Tochter für das Jahr 2009 von 42,30 € und für das Jahr 2010 von 14,06 € geleistet worden und zwar war die Tochter für diverse Erledigungen bei der Bf. beschäftigt und sei das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Mutter und Tochter bei der Anmeldung von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse geprüft und anerkannt worden. Die Tochter habe auf Grund des schlechten Gesundheitszustandes ihrer Mutter Pflegeleistungen, Besorgungen und Erledigungen durchgeführt, sie habe sie regelmäßig bei den Arztbesuchen und bei den Psychotherapiebehandlungen (gemeint Physiotherapie) begleitet, dadurch hätten die Aufwendungen und Kosten für die Pflege in der Seniorenresidenz vermindert werden können.

Die übrigen übermittelten Arztbriefe, Befunde, etc. betreffen nicht die beschwerdegegenständlichen Streitjahre und werden aus diesem Grund nicht detailliert angeführt, sondern dem Finanzamt zur Berücksichtigung bei der Veranlagung der Folgejahre weitergeleitet.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Kosten für Taxiblöcke, für die Beschäftigung der Tochter, für das Seniorenhaus und die „Extrabedienung“ als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

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

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

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

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

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

.....

Nach Abs. 6 dieser Gesetzesbestimmung können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

-

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld 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 2.6.2004, 2003/13/0074 und Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Rz 13 zu § 34 Abs. 6 bis 9).

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

Abs. 2: Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des

Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

.....

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

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

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen wurde ab 1.6.2014 in Sozialministeriumservice umbenannt.

Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145).

Im vorliegenden Fall schloss die Beschwerdeführerin mit der X Seniorenhaus GmbH, die eine Wohnstätte für ältere Personen führt, ab April 2009 einen Mietvertrag über ein Seniorenappartement ab und machte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 und 2011 die damit zusammenhängenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 geltend. Pflegeleistungen werden vom Seniorenhaus selbst nicht angeboten, sondern sollte jemand Pflegedienste oder medizinische Betreuung benötigen, wird diese in Zusammenarbeit mit dem Hilfswerk Steiermark organisiert und von mobilen Diensten durchgeführt. Somit wird im Seniorenhaus nicht die Betreuung angeboten, wie sie in Alters- oder Pflegeheimen typisch ist. Die Kosten der Unterbringung und der Verpflegung stellen grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen iSd des § 34 EStG 1988 dar. Bei den beantragten Aufwendungen für die „Extrabedieneung“ handelt es sich nach Angaben des Seniorenhauses nicht um Pflegeleistungen, sondern um Betreuung, wie Einkaufen oder Geschirrabwaschen bzw. nach den Angaben der Tochter der Bf. um zusätzliche Dienste z.B. wenn das Hörgerät in der Nacht hinunterfällt.

Ab Jänner 2010 bezog die Beschwerdeführerin Pflegegeld der Pflegestufe 2.

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

Ein Bescheid über eine Behinderung der Bf. vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (nunmehr Sozialministeriumservice) wurde nicht vorgelegt, somit können tatsächliche Aufwendungen iSd § 35 EStG 1988 nicht anerkannt werden.

Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Die von der Beschwerdeführerin beantragten Aufwendungen für das Seniorenhaus als außergewöhnliche Belastung, nämlich monatlicher Mietbeitrag von 1.325,50 Euro (darin sind die Heizkosten, ein TV-Beitrag und das zweimalige Aufräumen pro Woche enthalten), sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes solche, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen und somit nicht außergewöhnlich. Es handelt sich dabei nicht um Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden, sondern um allgemeine Kosten im Zusammenhang mit einer Wohnung, die den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung zuzuordnen sind.

Die im Mietbeitrag inkludierten Aufwendungen für Aufräumarbeiten in der gemieteten Wohnung sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit den Kosten einer Haushaltshilfe vergleichbar. Dazu hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0197, ausgesprochen, wenn die Beschäftigung einer Hausgehilfin bereits aufgrund der Einkommensverhältnisse im Bereich der normalen Lebensführung gelegen ist, auch wenn in der entsprechenden Einkommensklasse nicht tatsächlich die Mehrheit der Steuerpflichtigen eine Hausgehilfin beschäftigt, ist sie nicht außergewöhnlich. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist eine Beschäftigung einer Haushaltshilfe bei den gegebenen Einkommensverhältnissen der Beschwerdeführerin (im Jahr 2010 Einkünfte lt. Lohnzettel in Höhe von 45.655,22 Euro und im Jahr 2011 45.717,26 Euro) durchaus üblich (vgl. auch VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021).

Nach § 3 Abs. 2 der VO über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 1996/303 idF 2010/430) sind bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin hat trotz Aufforderung einen Bescheid des Bundessozialamtes (nunmehr Sozialministeriumservice) nicht vorgelegt, der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen festgestellt, sohin können die als außergewöhnliche Belastung beantragten Taxikosten nicht berücksichtigt werden.

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Begleitung bei Arztbesuchen, Fernspreckgebühren, etc., sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig. Einer Vielzahl von Abgabepflichtigen erwachsen dadurch Fahrtkosten, dass sie sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen. Dies gilt im Besonderen auch für die Betreuung altersbedingt behinderter Personen. (Fahrt)-Kosten - noch dazu im Nahebereich - die durch regelmäßige Besuche beim betagten Vater bzw. durch Spaziergänge und verschiedene Besorgungen mit diesem erwachsen, können nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Auch der Lohn für diverse Erledigungen der Tochter für die Bf. und die Begleitung bei Arztbesuchen, usw., selbst wenn die Tochter - wie im vorliegenden Fall - als geringfügig Beschäftigte bei der Krankenversicherung angemeldet und Unfallversicherung bezahlt wurde, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig.

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

Die Bf. litt in den Streitjahren immer wieder an verschiedenen Erkrankungen bzw. hatte sie einen Unfall und wurde aus diesen Gründen stationär im Krankenhaus aufgenommen. Die damit zusammenhängenden Krankheitskosten wurden vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Nach dem Arztbrief des LKH C vom 4.7.2012 wurde aber auch festgestellt, dass die Bf. seit drei Jahren vollkommen selbstständig im Seniorenheim lebe und Unterstützung durch ihre Familie erhalte, es sich um eine 88-jährige weibliche Patientin in gutem Allgemeinzustand handle, das Bewusstsein klar sei und sie räumlich, zeitlich und zur Person orientiert sei, weiters sei die Wirbelsäule altersentsprechend eingeschränkt beweglich. Aus diesen ärztlichen Feststellungen leitet das Bundesfinanzgericht ab, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren zwar altersgemäße körperliche Einschränkungen hatte, aber dass keine Behinderung iSd § 35 EStG 1988 vorlag.

Das Seniorenhaus X ist kein Pflege- oder Altersheim (Pflegeleistungen werden durch mobile Dienste organisiert), sondern eine Wohnstätte für ältere Personen und deshalb ist die Unterbringung der Bf. aus Altersgründen erfolgt und die Anerkennung von Aufwendungen iZm der Miete eines Seniorenappartements als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988, nicht möglich, diese Kosten fallen viel mehr unter die Aufwendungen für die private Lebensführung. Die Kosten für die „Extrabedienung“ sind nicht für Pflegeleistungen angefallen. Auch den Lohnkosten für die Tochter fehlt – wie oben ausgeführt – die Außergewöhnlichkeit und Taxikosten werden nach der VO über außergewöhnliche Belastungen nur bei einer nachgewiesenen Gehbehinderung von mindestens 50% anerkannt. Die Aufwendungen iZm Krankheiten, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit der Bf. – lt. den vorgelegten ärztlichen Befunden musste sie immer wieder stationäre Aufenthalte in Krankenhäusern und (Reha-)Kliniken absolvieren - wurden bei der Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 vom Finanzamt (ohne Abzug des Pflegegeldes!) ohnehin berücksichtigt und als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 anerkannt.

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

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungs- / Verfassungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 8. September 2014