

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Bf.in, AdresseBf.in, über die Beschwerde vom 8.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XY vom 7.9.2016, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Mit einem **Schreiben vom 18.5.2016** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt ausgeführt: Durch Pflege und Betreuung ihrer betagten Eltern und ihrer behinderten Schwester hätte die Beschwerdeführerin hohe Kosten zu tragen. Diese würde sie im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung gerne absetzen.

In der aktuellen Judikatur des VwGH 1.9.2015, [2012/15/0117](#), sei festgehalten worden, dass die Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Voraussetzungen dafür seien, dass die Eltern nicht selbsterhaltungsfähig seien und die Unterhaltsleistungen in erster Linie zur Finanzierung der Pflege- und Krankheitskosten verwendet würden.

Sie würde die tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastung bei der Arbeitnehmerveranlagung 2015 geltend machen.

Aktuell würde sie die Pflege ihrer betagten Eltern sowie ihrer Schwester, die seit ihrer Kindheit schwere gesundheitliche Beeinträchtigungen aufweise, verrichten und organisieren. Ihre Eltern und ihre Schwester würden gemeinsam in einer barrierefreien und behindertengerechten Wohnung in A. leben. Diese Wohnung sei von ihnen eigens dafür eingerichtet und finanziert worden.

Damit sie notwendige Pflege und Betreuung jederzeit verrichten bzw. organisieren könne, sei die Wohnung 400 m entfernt von ihrem Arbeitsplatz angeschafft worden. Aufgrund der Beeinträchtigung ihrer Schwester sei sie gerichtlich zu ihrer Sachwalterin bestellt worden.

Ihr Sohn studiere in B. und pendle regelmäßig nach A., um die notwendige Pflegeunterstützung, überwiegend an den Wochenenden, zu leisten.

Sie komme zur Gänze für den Unterhalt, die Betreuung und die Pflege ihrer Eltern und ihrer beeinträchtigten Schwester auf, weil sie kein Vermögen besitzen würden, keine Einkünfte hätten bzw. keine sozialen Unterstützungen beziehen würden.

Ihre Schwester sei bereits im Kindesalter an Masernenzephalitis erkrankt. Aufgrund der Komplikationen im Krankheitsverlauf wäre es zu bestehenden neurologischen Beeinträchtigungen gekommen. Seit ihrer Kindheit sei sie bei ihren Eltern. Ihre Schwester sei von ihnen sowohl finanziell, als auch physisch abhängig.

In den letzten Jahren wäre es zu einer wesentlichen Verschlimmerung ihres Gesundheitszustandes und zur Fortschreitung ihrer Mobilitätseinschränkungen gekommen. Die Pflege ihrer Schwester hätten die Eltern altersbedingt nicht mehr bewerkstelligen können. Mittlerweile sei ihre Schwester auf einen Rollstuhl angewiesen. Um Pflege und Betreuung zu gewährleisten, hätte sie 2014 eine barrierefreie Wohnung organisiert nahe ihres Arbeitsplatzes in A..

Ihre Eltern und ihre Schwester würden die Staatsbürgerschaft von C. besitzen. Im Rahmen der fremdenrechtlichen Vorschriften hätte sie sich zur Unterhaltsleistung und zum Abschluss einer entsprechenden Krankenversicherung verpflichten müssen.

Trotz der schweren gesundheitlichen Probleme und des daraus resultierenden erhöhten Pflegebedarfs fehle es ihrer Schwester an der Berechtigung für Pflegegeld. Die behördliche Abklärung des fremdenrechtlichen Aufenthaltstitels für ihre Schwester sei noch immer nicht abgeschlossen.

Durch die angeführten Umstände hätte sie laufend Kosten zu tragen, die außergewöhnliche Belastungen darstellen, zwangsläufig erwachsen und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen würden.

Entsprechend den gesetzlichen Vorschriften sei die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)). Die für die Pflege und Betreuung ihrer Eltern und ihrer Schwester aufgewendeten Kosten seien jedenfalls außergewöhnlich, weil ihre Eltern weder finanziell noch physisch in der Lage seien, dafür zu sorgen.

Die Belastung erwachse dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus

tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne ([§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#)).

Tatsächlich seien ihre betagten Eltern seit 2004 in Österreich aufenthaltsberechtigt, sie würden hier keinerlei Einkünfte beziehen bzw. seien sie altersbedingt nicht mehr in der Lage, ein Erwerbseinkommen in Österreich zu erzielen sowie ihre behinderte Schwester zu pflegen oder zu betreuen.

Aus familiären Beistandspflichten hätte sie diese Aufgabe für sie übernommen, aufgrund der bestehenden fremdenrechtlichen Vorschriften hätte sie sich dazu auch verpflichtet.

Die sittlichen Gründe für diese Belastungen würden ebenfalls vorliegen: ohne ihre Leistung und aller im Zusammenhang mit Pflege und Betreuung von ihr aufgewendeten Kosten würde es zu einer Verwahrlosung ihrer Eltern und ihrer Schwester kommen.

Die Belastungen würden den Selbstbehalt des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) übersteigen und würden wesentlich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Folgende Aufstellung wurde beigelegt:

Aufstellung Kosten für Pflege und Betreuung 2015

Sozialversicherung Eltern	Haftungserklärungen	1.133,52
Sozialversicherung Sohn		649,32
Selbstbehalt Rollator		31,00
Zahnspange Sohn		2.108,40
Therapietransport zu 42,00 €, 10*162*0,42		680,40
Transport zu Anpassung Rollstuhl		71,40
Transport Arzttermine		171,36
Transport Arzttermine		66,36
Transport Arzttermin Gerichtssachverständiger		68,04
Betriebskosten Wohnung	für 3 Personen 75% von 295,62 €*12	2.660,58

Mietkosten Wohnung	für 3 Personen 75% von 427,73 €*12	3.849,57
Behindertengerechte Einrichtung Toilette und Bad		450,00
Pflegekosten für 3 Personen zu 100,00 €	300,00 €*12	3.600,00
Jahreskarte ÖBB Sohn für regelmäßige Unterstützung		1.024,00
		16.563,95

Zudem wurden unter anderem beigelegt:

Haftungserklärungen iSd § 2 Abs. 1 Z 15 NAG der Beschwerdeführerin für ihren Vater und ihre Schwester.

Eine fachärztliche Stellungnahme betreffend die Schwester der Beschwerdeführerin vom 13.10.2015.

Ein Beschluss des Bezirksgerichtes vom 30.12.2015, wonach die Beschwerdeführerin zur Sachwalterin ihrer Schwester bestellt werde.

Eine Bestätigung des Sohnes der Beschwerdeführerin vom 19.10.2015 wie folgt:

Er erkläre sich damit einverstanden, dass seine Großeltern sowie seine Tante bei ihm in A. wohnen würden. Die Unterkunft sei eine 4-Zimmer große barrierefreie Miet-Kauf-Wohnung, für diese sei die Anzahlung iHv 40.000,00 € im Dezember 2014 entrichtet worden.

Die Miete und die Betriebskosten würden von seinen Eltern getragen werden. Aufgrund der physischen Einschränkungen der Tante sei die Wohnung von seiner Familie behindertengerecht eingerichtet bzw. umgebaut worden.

Angesichts der schweren gesundheitlichen Beeinträchtigung der Tante würde er seine Großeltern bei der Pflege seiner Tante überwiegend an den Wochenenden unterstützen.

Unter der Woche werde die Pflegeunterstützung von seiner Mutter organisiert, da sie circa 400 m entfernt von der Unterkunft arbeite.

Zudem eine Unterstützungserklärung für die Selbstversicherung in der Krankenversicherung der Beschwerdeführerin vom 24.11.2013, wonach diese ihren Vater mit monatlich 100,00 € unterstütze.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 7.9.2016** wurden keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt und wie folgt begründet:

Die geltend gemachten Mietkosten iHv 3.849,57 €, die Betriebskosten iHv 2.660,58 € und die Jahreskarte ÖBB für den Sohn iHv 1.024,00 € hätten nicht berücksichtigt werden können.

Diese Aufwendungen würden auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine

außergewöhnlichen Belastungen darstellen und seien somit gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) zu versagen.

Die geltend gemachten Sozialversicherungsbeiträge für die Eltern iHv 1,133,53 € und den Sohn iHv 649,32 € seien von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen und stellten in diesem Fall auch keine Sonderausgaben oder Werbungskosten dar. Da die Eltern kein Pflegegeld beziehen würden und auch kein ärztliches Gutachten betreffend den außergewöhnlich erhöhten Betreuungs- und Pflegeaufwand vorliege, sei auf Grund des Sachverhaltes nicht von einem erhöhten Betreuungs- und Pflegebedarf auszugehen. Es entstehe offenbar nur ein Aufwand aufgrund des hohen Alters, sodass diese Kosten nicht absetzbar seien.

Mit Schreiben vom **8.10.2016** wurde gegen obigen Bescheid **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Die geltend gemachten Krankheits- und Betreuungskosten für ihre nicht selbsterhaltungsfähigen Eltern und für die besachwaltete Schwester seien nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden.

Als Begründung sei angeführt worden, dass von keinem erhöhten Betreuungs- und Pflegeaufwand auszugehen sei, da kein betreffendes ärztliches Gutachten vorliege und die Eltern kein Pflegegeld beziehen würden.

Diesbezüglich werde auf die beiliegenden Befunde bezüglich Demenzerkrankung des Vaters und der Pflegebedürftigkeit der Schwester verwiesen (Befund vom 1.8.2016 und vom 20.5.2016, Pflegegeldbescheid vom 5.7.2016 über die Zuerkennung des Pflegebedarfes Vaters ab 1.5.2016).

Der Pflegegeldantrag für die Schwester sei von ihr in ihrer Funktion als Sachwalterin am 12.8.2016 gestellt worden und mittlerweile sei ihre Schwester durch einen Sachverständigen der PVA begutachtet worden bzw. sei das Pflegegeldverfahren noch anhängig.

Weitere Anträge bezüglich der bestehenden Behinderung ihrer Schwester und der Gewährung der erhöhten Familienbeihilfe seien von ihr als Sachwalterin ebenfalls im September 2016 eingebracht worden, da der Aufenthaltstitel ihrer Schwester mit 7.8.2016 erteilt worden wäre. Die betreffenden Verfahren seien noch anhängig, am 24.10.2016 würde eine Untersuchung ihrer Schwester beim Sozialministeriumsservice stattfinden.

Durch die im Schreiben vom 18.5.2016 an das Finanzamt näher ausgeführten Umstände und durch die eingereichten Unterlagen sowie die durch die beiliegenden Urkunden nachgewiesenen Umstände hätte sie laufend Kosten zu tragen, die außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, zwangsläufig erwachsen wären und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen würden.

Entsprechend den gesetzlichen Vorschriften sei die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)). Die für Pflege und Betreuung ihrer Eltern und ihrer Schwester aufgewendeten Kosten seien jedenfalls außergewöhnlich, weil ihr Eltern weder finanziell noch physisch in der Lage seien, dafür zu sorgen.

Die Belastung erwachse dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Tatsächlich seien ihre betagten Eltern seit 2004 in Österreich aufenthaltsberechtigt, sie würden hier keinerlei Einkünfte beziehen bzw. seien sie altersbedingt nicht mehr in der Lage, ein Erwerbseinkommen in Österreich zu erzielen bzw. ihre behinderte Schwester zu pflegen und zu betreuen.

Aus familiären Beistandspflichten hätte sie diese Aufgabe übernommen, aufgrund der bestehenden fremdenrechtlichen Vorschriften hätte sie sich auch dazu verpflichtet.

Die sittlichen Gründe für diese Belastungen würden ebenfalls vorliegen: ohne ihre Leistungen und aller im Zusammenhang mit Pflege und Betreuung von ihr aufgewendeten Kosten würde es zu einer Verwahrlosung ihrer Eltern und ihrer Schwester kommen.

Die Belastungen würden den Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) übersteigen und wesentlich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

In der aktuellen Judikatur des VwGH 1.9.20115, 2012/15/0117, sei festgehalten worden, dass die Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Voraussetzungen dafür seien, dass die Eltern nicht selbsterhaltungsfähig seien und die Unterhaltsleistungen in erster Linie zur Finanzierung der Pflege- und Krankheitskosten verwendet würden.

Beigelegt wurde ein hausärztliches Attest vom 1.8.2016 die Schwester der Beschwerdeführerin betreffend.

Zudem ein ärztlicher Befundbericht vom 20.5.2016 den Vater der Beschwerdeführerin betreffend.

Zudem ein Bescheid vom 5.7.2016 über die Anerkennung von Pflegegeld der Stufe 1 für den Vater der Beschwerdeführerin.

Mit **Schreiben vom 12.12.2016** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt ausgeführt:

Es würden nunmehr die Ergebnisse der in der Beschwerde angegebenen Verfahren bei der PVA und dem Sozialministerium vorliegen.

Es würden beiliegend übermittelt werden:

- der Pflegegeldbescheid Stufe 3 betreffend die Schwester der Beschwerdeführerin;
- die Mitteilung des Sozialministerium bezüglich der Feststellung des Grades der Behinderung von 100% und der Erfüllung der Voraussetzungen für die Eintragung im Behindertenpass "Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung" und "Der Inhaber/die Inhaberin des Passes bedarf einer Begleitperson".

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.5.2017** wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben, außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 3.646,96 € anerkannt und wie folgt begründet:

Pauschale Kosten für die Pflege in der Höhe von 3.600,00 € sowie die Kosten der Jahreskarte ÖBB des Sohnes der Beschwerdeführerin (Besuchsfahrten) könnten nicht anerkannt werden.

Hinsichtlich Mietkosten, Betriebskosten und Sozialversicherungsbeiträgen werde auf die Begründung im Erstbescheid verwiesen.

Die Tatsache, dass die Schwester der Beschwerdeführerin seit 1.9.2016 Pflegegeld der Stufe 3 erhalte ändere nichts an der wie oben angeführten Höhe der anzuerkennenden Aufwendungen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 5.232,85 € nicht übersteigen würden.

Mit **Schreiben vom 29.6.2017** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt begründet:

Bei der Berechnung der Einkommensteuer seien lediglich die Krankheitskosten in Höhe von 3.646,96 € anerkannt worden. Weitere Kosten, insbesondere die Kosten der Krankenversicherung der Pflegebedürftigen bei der GKK, der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Pauschalbetrag für Pflegeaufwand in Höhe von 3.600,00 € und die tatsächlich entstandenen Aufwendungen, wie die Anschaffung bzw. Anmietung einer barrierefreien Wohngelegenheit und ÖBB Reisekosten für die pflegebedingten Fahrten seien abgewiesen worden.

Inzwischen sei der Pflegebedarf ihrer Schwester von der Stufe 3 auf die Stufe 4 erhöht worden. Das entsprechende Schreiben der rechtsfreundlichen AK Vertretung vom 27.6.2017 werde übermittelt.

Die vom Sozialgericht bestellte Sachverständige hätte in diesem Verfahren festgestellt, dass alleine für die Pflege ihrer Schwester (58 Jahre alt, zu 100% behindert, im Rollstuhl) monatlich 168 Stunden aufzuwenden seien. Der Pflegebedarf ihres Vaters (82 Jahre alt) sei ebenfalls behördlich festgestellt worden und betrage nun 83 Stunden/Pflegestufe 1.

Obwohl die Erkrankungen von beiden Betroffenen bereits über Jahre bestehen würden bzw. ärztlich behandelt werden müssten, sei im Jahr 2015 kein Pflegegeld bezogen worden.

Angesichts der Höhe des nun zuerkannten Pflegegeldes der Stufe 1 von 157,30 € bzw. der Stufe 4 von 677,60 € und der Tatsache, dass die festgestellten notwendigen Pflegeleistungen von mehr als 8 Stunden täglich durch sie und ihren studierenden Sohn erbracht worden wären, würden auch die von ihr geltend gemachten Aufwendungen anzuerkennen sein:

die pauschalen Pflegekosten von 3.600,00 €;

die Kosten der Krankenversicherung 1.782,84 €;

die Reisekosten für die ÖBB Jahreskarte für die pflegebedingten Fahrten ihres Sohnes aus B. nach Oberösterreich 1.024,00 €;

sowie die anteiligen Aufwendungen der Anschaffung bzw. Anmietung einer barrierefreien Wohngelegenheit von gesamt 6.950,15 €.

Festgehalten an dieser Stelle werde insbesondere, dass ihr Sohn aus B. mehrmals monatlich, teilweise wöchentlich pflegebedingt nach Oberösterreich anreisen hätte müssen, da sie Vollzeit berufstätig sei und schon aus diesem Grund keineswegs in der Lage sei, die gesamten

notwendigen Pflegeleistungen im erforderlichen Ausmaß von 251 Stunden monatlich alleine zu erbringen.

Aufgrund der bestehenden zweifachen Dauerbelastung durch die Vollzeitbeschäftigung und Pflege ihrer Angehörigen sei sie selbst im Juni 2016 für einige Zeit arbeitsunfähig gewesen und hätte sich ärztlich behandeln lassen, wobei eine entsprechende Diagnose auch ärztlich festgestellt worden wäre.

Wie bereits dargelegt würden ihre Angehörigen nicht über finanzielle Mittel verfügen, um die Kosten der Pflege zu tragen. Sie sei unterhaltsverpflichtet und sei als gerichtlich bestellte Sachwalterin ihrer Schwester auch veranlasst, sämtliche Vorkehrungen zu treffen, um die notwendige Pflege sicher zu stellen.

Somit treffe sie auch die Pflicht zur entsprechenden Kostentragung, die dadurch entstandenen Aufwendungen würden für sie jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Die belangte Behörde hätte sich offensichtlich mit dem dargelegten Sachverhalt nur unzureichend auseinandergesetzt, indem die pflegebedingten Reisekosten ÖBB ihres Sohnes aus B. als "Besuchsfahrten" qualifiziert worden wären. Würde man jedoch den Sachverhalt vollständig ermittelt haben, würde unter anderem auch die rechtliche Beurteilung hinsichtlich der konkret entstandenen Pflege- und Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen anders zu treffen gewesen sein. Entsprechende Verfahrensmängel würden jedenfalls vorliegen.

Mit **Vorlagebericht vom 6.11.2018** wurde die oben angeführte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt: Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hätte Beschwerde erhoben mit der Begründung, dass bei der Berechnung der Einkommensteuer lediglich Krankheitskosten in Höhe von 3.646,96 € anerkannt worden wären.

Die Beschwerdeführerin pflege und betreue ihre mittellosen Eltern und ihre pflegebedürftige Schwester, damals Pflegestufe 3 (alle drei Staatsbürger C.). Dazu hätte sie eine Wohnung angeschafft (Eigentümer sei ihr Sohn). Um für ihre Angehörigen einen Aufenthaltstitel zu erwirken hätte sie eine Haftungserklärung gemäß § 2 Abs. 1 Z 15 NAG abgeben müssen. Im laufenden Verfahren hätte sich der Pflegebedarf der Schwester von Pflegestufe 3 auf Pflegestufe 4 erhöht. Auch dem Vater der Beschwerdeführerin sei ab 1.5.2016 die Pflegestufe 1 zugestanden.

Es seien die Kosten der Krankenversicherung der Eltern und Schwester bei der GKK, der geltend gemachte Pauschalbetrag für den Pflegeaufwand in Höhe von 3.600,00 € und die Aufwendungen, wie die Anschaffung und Anmietung einer barrierefreien Wohngelegenheit und die ÖBB Reisekosten des Sohnes der Beschwerdeführerin abgewiesen worden.

Stellungnahme:

Außergewöhnlich Belastungen könnten grundsätzlich nur von jener Person steuerlich

abgesetzt werden, die sie betreffen und bei der sie zu einer Belastung des Einkommens führen würden. Nur wenn die betroffene Person nicht in der Lage sei, den Aufwand zu tragen, könne eine andere Person Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt absetzen, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988). Dies könne aber nur insoweit erfolgen, als die aufgewendeten Kosten zwangsläufig erwachsen würden. Zwangsläufigkeit könne sich dabei aus rechtlichen oder sittlichen Gründen ergeben. Eine rechtliche Unterhaltspflicht ergebe sich neben den Ehegatten auch für die Eltern ([§ 140 ABGB](#)). Da die Eltern der Beschwerdeführerin mittellos seien, seien die Aufwendungen grundsätzlich absetzbar.

Eine rechtliche Unterhaltsverpflichtung für Geschwister könne aus dem ABGB nicht abgeleitet werden. Eine sittliche Unterhaltsverpflichtung bestehe iSd [§ 25 BAO](#) in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (Schwester). Da die behinderte Schwester über kein eigenes Einkommen verfüge, zwar Personen vorhanden seien, die rechtlich zur Kostentragung verpflichtet seien, diese aber selbst über kein eigenes Einkommen verfügen würden, seien diese Kosten grundsätzlich bei der Beschwerdeführerin absetzbar.

Krankheitskosten (Transportkosten, Hilfsmittel, Zahnsperre, etc.) stellten auch beim Unterhaltsberechtigten (Eltern, Schwester, Sohn) selbst eine außergewöhnliche Belastung dar und seien gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) mit Selbstbehalt absetzbar und seien schon in der Beschwerdeentscheidung anerkannt worden (unstrittig).

Die von der Beschwerdeführerin beantragten Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung der Wohnung (wie behindertengerechte Einrichtung der Toilette und des Bades) seien gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) mit Selbstbehalt absetzbar und seien ebenfalls bereits anerkannt worden.

Die Mehrzahl der Steuerpflichtigen hätte Wohnungskosten (Miet- und Betriebskosten) zu tragen. Derartigen Kosten fehle das Element der Außergewöhnlichkeit (VwGH 15.7.1998, [95/13/0270](#)). Dieser Rechtsprechung folge auch das BFG in seiner Entscheidung vom 13.7.2016, RV/7102222/2012. Da diese Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, seien diese nicht absetzbar und seien nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen.

Pflegekosten:

Bei einer Betreuung zu Hause seien die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung absetzbar, wenn eine behinderter Steuerpflichtiger iSd [§ 35 EStG 1988](#) nicht mehr fähig sei, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- und Betreuungsbedarf sei durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Die im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen könnten geltend gemacht werden, seien allerdings um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (z.B. Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Im Jahr 2015 sei weder vom Vater, noch von der Schwester Pflegegeld bezogen worden. Ab 1.5.2016 beziehe der Vater Pflegegeld der Pflegestufe 1. Diese Stufe sei laut Bescheid vom 5.7.2016 insoweit mit dem Pflegebedarf aufgrund einer körperlichen, geistigen oder

psychischen Behinderung oder Sinnesbehinderung mit durchschnittlich 83 Stunden monatlich festgestellt worden.

Ab 1.9.2016 beziehe die Schwester Pflegegeld der Pflegestufe 4, laut der Beschwerdeführerin sei ein Pflegebedarf von 168 Stunden gegeben. Die zuvor ab 1.9.2016 bezogene Pflegestufe 3 sei laut Bescheid vom 28.10.2016 insoweit mit dem Pflegebedarf auf Grund einer körperlichen, geistigen und psychischen Behinderung oder Sinnesbehinderung mit durchschnittlich 143 Stunden monatlich festgestellt worden.

Die Tatsache, dass der Vater der Beschwerdeführerin seit 1.5.2016 Pflegegeld der Stufe 1 beziehe ändere nichts daran, dass für das gegenständliche Verfahren (Jahr 2015) kein Pflegegeldanspruch bestehe und selbst bei einem Pflegegeldbezug der Stufe 1 des Vaters ab 1.5.2016 sei für 2015 nicht von einem erhöhten Betreuungs- oder Pflegebedarf auszugehen. Auch hinsichtlich der Mutter der Beschwerdeführerin liege kein ärztliches Gutachten oder ein Bescheid über den Pflegebedarf vor. Es bestehe 2015 offenbar nur ein üblicher Betreuungsaufwand aufgrund des vorgerückten Alters (Vater geboren 1935, Mutter geboren 1938), der nicht absetzbar sei.

Die Kosten für die Schwester seien dagegen grundsätzlich absetzbar. Ein von der Beschwerdeführerin frei geschätzter Pauschalbetrag für Pflegekosten sei hingegen nicht abzugsfähig; die Beschwerdeführerin hätte die beantragten Pflegekosten für ihre Schwester nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die Beschwerdeführerin gebe an, dass ihr Sohn teilweise die Pflege der Eltern und der Schwester übernehme. Hinsichtlich der Pflegeunterstützung würde der Sohn regelmäßig vom Studienort B. nach A. (Wohnung der Eltern und der Schwester) pendeln.

Hierzu sei anzumerken, dass die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernspreckgebühren, mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig seien (VwGH 1.3.1989, [85/13/0091](#); 26.2.2015, 2013/15/0154).

Da diese Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden, seien diese jedenfalls nicht absetzbar.

Sozialversicherungsbeiträge zur Krankenversicherung (Eltern und Sohn):

Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, seien von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen (VwGH 24.11.1999, [94/13/0255](#)).

Als Werbungskosten seien nur eigene Beiträge zu einer Krankenversicherung absetzbar, da sie objektiv im Zusammenhang mit einer (nicht) selbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen geleistet werden würden. Eine Berücksichtigung der Beiträge zur Krankenversicherung für die Eltern und den Sohn als Werbungskosten sei daher nicht möglich.

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) seien Beiträge einer freiwilligen Krankenversicherung als Sonderausgaben absetzbar. Gemäß [§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) könnten Ausgaben für eine Krankenversicherung vom Steuerpflichtigen abgesetzt werden, wenn sie für den (Ehe-)Partner

oder für seinen Kinder iSd [§ 106 EStG 1988](#) geleistet würden.

Die Eltern der Beschwerdeführerin seien nicht vom Begriff des [§ 106 EStG 1988](#) umfasst. Daher seien die Aufwendungen für die Krankenversicherungsbeiträge der Eltern nicht als Sonderausgabe absetzbar.

Da für den Sohn keine Familienbeihilfe bezogen werde und somit auch nicht der Kinderabsetzbetrag nach [§ 33 Abs. 3 EStG 1988](#) könnten die beantragten Kosten für die freiwillige Krankenversicherung ebenso nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 2.1.2020** wurden folgende Fragen an die Beschwerdeführerin gerichtet:

"Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 24.11.1999, [94/13/0255](#); 20.11.1996, 96/15/0004) hat ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wissen will, selbst das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

1.

Pauschale Pflegekosten in Summe 3.600,00 €

Unterhaltsleistungen iSd [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) sind dann abziehbar, wenn sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Laufende Unterhaltszahlungen von Kindern an mittellose Eltern sind davon nicht erfasst (VwGH 1.9.2015, [2012/15/0117](#)). Abzugsfähig können vor allem Krankheits- und Pflegekosten sein.

Eine Anerkennung von pauschalen Pflegekosten kann nicht vorgenommen werden. Sämtliche Kosten sind belegmäßig nachzuweisen. Darzulegen ist zudem, für welche der drei Personen konkret welche Kosten in welcher Höhe angefallen sind. Seit wann genau ist Ihre Schwester in Österreich aufhältig? Nach ihren Angaben wurde ein Antrag betreffend Aufenthaltstitel am 20.10.2015 eingebracht.

2.

Jahreskarte ÖBB Sohn 1.024,00 €

Wie viele Fahrten und wann genau von B. nach A. zu jeweils welchem Zweck wurden von ihrem Sohn unternommen?

Wann wurden welche Hilfeleistungen für Ihre Eltern und Ihre Schwester erbracht?

Legen Sie diese detailliert dar.

Wo wohnte Ihr Sohn während seinen Aufenthalten in Oberösterreich?

3.

Behindertengerechte Einrichtung Toilette und Bad 450,00 €

*Die geltend gemachten Aufwendungen sind belegmäßig nachzuweisen.
Welche Arbeiten wurden konkret zu welchem Zweck vorgenommen?"*

Mit **Schreiben vom 21.1.2020** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

ad 1. und 2.

Ihr Sohn wäre 2015 beinahe wöchentlich mit dem Zug aus B. nach Oberösterreich gekommen, meistens für 4 Tage, er sei am Donnerstag oder Freitag gekommen und bis Sonntag/Montag geblieben, um sie zu unterstützen, da sie neben dem laufenden Renovieren/Einrichten der zum Jahreswechsel 2014/2015 angeschafften Wohnung in A. an den Wochenenden ihre Eltern bzw. Schwester in ihrem Haus in D. zur Betreuung mitgehabt haben würde.

Nur so wäre es ihr überhaupt möglich gewesen, die Pflege und Betreuung ihrer Angehörigen auch an den Wochenenden zu bewerkstelligen, da alleine die Entfernung von ihrem Wohnort nach A. circa 45 km betrage. Das Haus in D. sei 3-stöckig im Hang gebaut, es sei weder behindertengerecht, noch barrierefrei. Aus diesem Grund hätten sich die Pflege und die Betreuung im Haus besonders beschwerlich gestaltet. Infolge dessen hätte sie ihr Sohn bei der Pflege und Betreuung ihrer Familienangehörigen an den Wochenenden im Haus in D. vor allem hinsichtlich Mobilitätshilfe, Hilfestellung beim Waschen, Körperhygiene etc. unterstützt.

In dieser Zeit hätte ihr Sohn meistens Donnerstag/Freitag bis Sonntag/Montag in D. übernachtet. In dieser Zeit hätte ihr Sohn bei ihr eine freie Station von mindestens 113,27 € pro Monat (auf Basis von 4 Tagen pro Woche) gehabt.

Obwohl ihre Mutter durch ihre körperlichen Einschränkungen und Schwindelanfälle selbst auf eine Mobilitätshilfe angewiesen sei, trage sie nach wie vor durch die Motivationsgespräche mit dem dementen, teilweise aggressiven Vater und der behinderten Schwester zur Erleichterung der Pflege und Betreuung bei, auch in diesem Zusammenhang seien daher die Kosten für eine freie Station von mindestens 113,27 € pro Monat (auf Basis von 4 Tagen pro Woche) anzusetzen.

Nach dem 2014 eine wesentliche Verschlechterung der Gesundheit der Schwester in C. festgestellt worden wäre und dort vor Ort keine adäquate Betreuung und Pflege mehr sichergestellt gewesen wäre, sei Ende 2014/Anfang 2015 die barrierefreie Wohnung in A. unweit ihres Arbeitsplatzes angeschafft worden. Aus Kostengründen seien die Renovierungsarbeiten und die behindertengerechte Einrichtung von ihnen selbst durchgeführt worden, somit hätte die Schwester erst am 2.10.2015 nach der Fertigstellung der nötigen Umbauten nach Österreich einreisen können.

ad 3.

Im Rahmen der persönlichen Vorsprache und der Abgabe der Steuererklärung für 2015 seien am 18.5.2015 sämtliche Originalbelege sowie Rechnungen für die behindertengerechte Einrichtung in Höhe von 450,00 € in Anwesenheit ihres Gatten der Mitarbeiterin im Servicecenter des Finanzamtes übergeben worden.

Nachdem sie gegen den erstinstanzlichen Bescheid Beschwerde und Vorlageantrag eingebracht hätte, sei sie am 25.10.2018 durch die zuständige Sachbearbeiterin telefonisch

kontaktiert worden und hätte erfahren, dass die von ihr der Behörde übergebenen Belege verloren gegangen seien. Zum Teil hätte sie einige Unterlagen kopiert und es sei vereinbart worden, dass die Behörde ihr per E-Mail mitteilen würde, welche Unterlagen fehlen würden, damit sie eventuell die bei ihr noch vorhandenen Kopien der Belege nochmals ans Finanzamt schicken könne.

Da sie selbst nicht von allen Unterlagen die Kopien angefertigt hätte, würde sie hilfsweise den Auszug der Befundaufnahme hinsichtlich der Wohnung im Rahmen der Begutachtung durch die Gerichtssachverständige übermitteln, womit festgestellt worden wäre, dass die angegebenen Gegenstände ein Bestandteil der sanitären Einrichtung der Wohnung seien. Beigelegt wurde ein allgemeinmedizinisches Sachverständigengutachten betreffend Erhebung des Pflege- und Betreuungsbedarfs im Hinblick auf die Schwester der Beschwerdeführerin.

Mit **Schreiben vom 28.1.2020** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 10.2.2020** wurde wie folgt geantwortet:

1. Pauschale Pflegekosten in Summe 3.600,00 €

Die Beschwerdeführerin führe an, ihre Schwester hätte erst am 2.10.2015 nach der Fertigstellung der Umbauten in der Wohnung in A. nach Österreich einreisen können (Der Sohn sei bereits seit 1.1.2015 Mieter der Wohnung). Dies decke sich zeitlich mit der ZMR-Meldung und mit dem Antrag vom 20.10.2015 für einen Aufenthaltstitel der Schwester in Österreich. Die Eltern der Beschwerdeführerin würden seit 2004 im Haus der Beschwerdeführerin gewohnt haben; auch die Eltern wären am 14.10.2015 in diese Wohnung gezogen.

Hinsichtlich der Pflegebedürftigkeit der nahen Angehörigen werde auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwiesen.

Der in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin nunmehr angeführte für die Pflege angeblich erforderliche Betrag in Höhe von 113,27 € monatlich sei ebenso wenig belegt bzw. nachgewiesen wie der ursprünglich pauschal geltend gemachte Betrag von 100,00 € monatlich (für 3 Personen aufs Jahr hochgerechnet = 3.600,00 €).

Die Beschwerdeführerin begründe diesen bisher für die Unterstützung der Pflege und Betreuung der Angehörigen geltend gemachten Pauschalbetrag von 100,00 € monatlich für 3 Personen nach Ergehen des Vorhaltes vom 2.1.2020 nun damit, dass ihr Sohn in dieser Zeit bei ihr im Haus "freie Station" in der Höhe von mindestens 113,27 € monatlich auf "4 Tage Basis pro Woche" erhalten hätte. Auch wegen der Mutter sei diese "freie Station" ebenfalls auf "4 Tage Basis pro Woche" anzusetzen, da diese bei der Betreuung des Vaters und der Schwester beigetragen hätte (letzte aber erst seit Oktober 2015 in Österreich). Für welche der 3 Personen (Vater, Mutter, Schwester) konkret welche Kosten in welcher Höhe und jeweils für welchen Zeitraum angefallen sein würden, lasse sich aus dieser verwirrenden und zum Teil in sich widersprüchlichen Begründung nicht ableiten.

Hinsichtlich des Vorbringens betreffend Unterstützung in der Pflege und Betreuung durch

nahe Angehörige (hier Sohn und Mutter) werde nochmals auf die zitierte Judikatur im Vorlagebericht vom 6.11.2018 betreffend "übliche Betreuungskosten der Angehörigen" hingewiesen.

2. Jahreskarte ÖBB Sohn 1.024,00 €

Diesbezüglich werde auf das bisher Vorgebrachte verwiesen. Im Übrigen erschließe sich der Gesamtbetrag von 1.024,00 € nicht aus dem monatlichen Überweisungsbetrag von 112,84 €.

3. Behindertengerechte Einrichtung Toilette und Bad 450,00 €

Tatsächlich würden in der ArbeitnehmerInnenveranlagung keine Originale im Akt aufbewahrt und daher beim Finanzamt nicht aufliegen. Originalunterlagen würden nach Erledigung von Bescheiden bzw. Rechtsmitteln an die/den Steuerpflichtige/n retourniert werden. Die bloße Behauptung, die Rechnungen für die behindertengerechte Einrichtung würden nicht kopiert worden sein und seien im Original übermittelt worden und müssten daher dem Finanzamt vorliegen, sei durch nichts nachgewiesen. Diese könnten ebenso am Postweg abhandengekommen oder gar nicht erst übermittelt worden sein.

Im Zuge der Erstellung des Vorlageberichtes würden nur jene Belege per Mail von der Beschwerdeführerin angefordert worden sein, die ursprünglich für die Beurteilung des Erstbescheides bzw. der Beschwerdeverentscheidung vorgelegt worden wären. Ebenso seien dabei auch die nun fehlenden Belege von der Beschwerdeführerin angefordert, dem Finanzamt aber nicht übermittelt worden. In diesem Zusammenhang würde beispielsweise auch auf den Umstand hingewiesen worden sein, dass zwar die ÖBB-Jahreskarte vom Finanzamt angefordert, jedoch nur ein Überweisungsbeleg für eine monatliche Zahlung übermittelt worden wäre; die Jahreskarte sei nicht vorgelegt worden.

Laut eigenen Angaben seien die Renovierungsarbeiten und die behindertengerechte Einrichtung selbst durchgeführt worden. Wie sich also der Betrag von 450,00 € (der bisher mit anderen "Krankheitskosten" unter dem Selbstbehalt des [§ 34 EStG 1988](#) gelegen wäre) für die behindertengerechte Einrichtung der Toilette und Bad zusammensetzen würde, sei bisher nicht nachgewiesen worden.

Angesichts des runden Betrages könne es sich um bloße Pauschalbeträge handeln, mit denen die Beschwerdeführerin auch sonst recht großzügig operiere (vergleiche Pflegekosten).

Die fehlenden Belege hätte die Beschwerdeführerin selbst jederzeit ohne allzu großen Aufwand z.B. vom damaligen Sanitärunternehmen nachweisen können oder die Überweisungsbestätigung betreffend der Miete von der Bank bzw. durch einen Kontoauszug einholen und daher nachreichen; schließlich sei es die Beschwerdeführerin, die diese Kosten anerkannt haben möchte. Eine solche Nachreichung sei bislang nicht erfolgt, sodass die geltend gemachten Renovierungskosten entgegen der Beschwerdeverentscheidung nicht anzuerkennen seien.

Darüber hinaus würde bei einer so genannten behindertengerechten Einbaumaßnahme ein strenger Maßstab anzulegen, da ein niveaugleicher Einstieg in eine Brausetasse zwar natürlich behindertengerecht sei, aber heutzutage auch ohne Vorliegen einer Behinderung praktisch alle derartigen Einbauten niveaugleich erfolgen würden und damit keine

Außergewöhnlichkeit iSd [§ 34 EStG 1988](#) darstellen würden (kein "verlorener Aufwand", sondern bloße Vermögensumschichtung).

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin macht als außergewöhnliche Belastungen iSd [§ 34 EStG 1988](#) folgende Aufwendungen geltend:

Aufstellung Kosten für Pflege und Betreuung 2015

Sozialversicherung Eltern	Haftungserklärungen	1.133,52
Sozialversicherung Sohn		649,32
Selbstbehalt Rollator		31,00
Zahnsperre Sohn		2.108,40
Therapietransport zu 42,00 €, 10*162*0,42		680,40
Transport zu Anpassung Rollstuhl		71,40
Transport Arzttermine		171,36
Transport Arzttermine		66,36
Transport Arzttermin Gerichtssachverständiger		68,04
Betriebskosten Wohnung	für 3 Personen 75% von 295,62 €*12	2.660,58
Mietkosten Wohnung	für 3 Personen 75% von 427,73 €*12	3.849,57
Behindertengerechte Einrichtung Toilette und Bad		450,00
Pflegekosten für 3 Personen zu 100,00 €	300,00 €*12	3.600,00

Jahreskarte ÖBB Sohn für regelmäßige
Unterstützung

1.024,00

16.563,95

In der Beschwerdeentscheidung wurden die Kosten für den Rollator, die Zahnsperre, die behindertengerechte Einrichtung der Wohnung sowie Transporte in Höhe von in Summe 3.646,96 € anerkannt. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde vom Finanzamt beantragt, die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau der Wohnung nicht anzuerkennen.

Strittig ist somit die Anerkennung der Kosten für Sozialversicherung der Eltern und des Sohnes der Beschwerdeführerin, die Miet- und Betriebskosten der von den Eltern und der Schwester bewohnten Wohnung, die behindertengerechte Einrichtung der Wohnung, die pauschalen Pflegekosten sowie die Jahreskarte ÖBB für den Sohn.

Die Eltern sowie die Schwester der Beschwerdeführerin leben in einer vom Sohn der Beschwerdeführerin angemieteten Wohnung in A.. Alle drei sind c. Staatsbürger, die Eltern leben seit dem Jahr 2004 in Österreich, die Schwester seit Oktober 2015.

Die Aufwendungen für Miete und Betriebskosten werden von der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten getragen.

Sowohl die Eltern, als auch die Schwester der Beschwerdeführerin verfügen über keinerlei Vermögen oder Einkünfte und sind nicht selbsterhaltungsfähig. Deren Unterhalt wird von der Beschwerdeführerin getragen.

Der Vater ist seit Juli 2016 Pflegegeldbezieher (Stufe 1), die Schwester seit September 2016 (Stufe 4) und die Mutter bezog kein Pflegegeld. Im Beschwerdejahr wurde folglich kein Pflegegeld bezogen.

Deren Alltag und Pflege wurde von der Beschwerdeführerin und teilweise ihrem Sohn organisiert.

Der Sohn studierte in B. und unternahm Fahrten nach Oberösterreich - überwiegend am Wochenende, um seine Mutter zu unterstützen. Für den Sohn wurde keine Familienbeihilfe bezogen.

Wann genau Fahrten angefallen sind, konnte nicht angegeben werden. Laut den Ausführungen der Beschwerdeführerin fanden diese "beinahe wöchentlich" statt. Ihr Sohn hätte sie vor allem hinsichtlich Mobilitätshilfe, Hilfestellung beim Waschen, Körperhygiene etc. unterstützt.

Die geltend gemachten Pflegekosten stellen einen Pauschbetrag von 100,00 € je Person und Monat dar.

Konkrete Aufwendungen (mit der Angabe, für welche Person welche Kosten angefallen sind) wurden weder behauptet noch nachgewiesen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde darauf hingewiesen, dass für den Sohn, als auch für die Mutter der Beschwerdeführerin der Wert für eine "freie Station" von 113,27 € pro Monat anzusetzen sei, da sie diese bei der Betreuung des Vaters und der Schwester unterstützt hätten.

Nachweise betreffend behindertengerechten Umbau der Wohnung konnten nicht vorgelegt werden.

Der Selbstbehalt iSd [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) beträgt 5.232,85 €.

Rechtliche Begründung

Nach [§ 34 EStG 1988](#) sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Nach Abs. 4 leg. cit. beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach Abs. 7 leg. cit. gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

Z 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.

Z 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.

Z 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.

Unterhaltsleistungen sind folglich dann abziehbar, wenn sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Laufenden Unterhaltszahlungen von Kindern an mittellose Eltern sind davon nicht erfasst. Darunter fallen können beispielsweise Krankheits- oder Pflegekosten (VwGH 1.9.2015, [2012/15/0117](#)).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa VwGH 24.11.1999, [94/13/0255](#); 20.11.1996, 96/15/0004) hat ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wissen will, selbst das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Sozialversicherung Sohn 649,32 €

Die Kosten einer Sozialversicherung stellen Sonderausgaben iSd [§ 18 EStG 1988](#) dar und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (siehe auch VwGH 10.4.1981, [3437/80](#)).

Die Aufwendungen wären daher weder beim Sohn außergewöhnliche Belastungen, noch stellen sie bei der Beschwerdeführerin selbst außergewöhnliche Belastungen dar.

Sozialversicherung Eltern 1.133,52 €

Die Kosten einer Sozialversicherung stellen Sonderausgaben iSd [§ 18 EStG 1988](#) dar und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (siehe auch VwGH 10.4.1981, [3437/80](#)).

Die Aufwendungen wären daher weder bei den Eltern außergewöhnliche Belastungen, noch stellen sie bei der Beschwerdeführerin selbst außergewöhnliche Belastungen dar.

Mietkosten Wohnung 3.849,57 €, Betriebskosten Wohnung 2.660,58 €

Nach ständiger Judikatur (etwa VwGH 15.7.1998, [95/13/0270](#); 27.5.2003, 99/14/0001; 30.3.2016, 2013/13/0063; BFG 9.2.2018, [RV/7101929/2016](#)) hat die Mehrzahl an Steuerpflichtigen Wohnungskosten zu tragen, weshalb diese auch nicht als außergewöhnlich einzustufen sind.

Sowohl die Miet-, als auch die Betriebskosten sind folglich als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig.

Pauschale Pflegekosten für drei Personen je 100,00 €, 3.600,00 €

Unbestritten kümmerte sich die Beschwerdeführerin um das Wohl ihrer Eltern sowie ihrer Schwester. Damit war ein großes Ausmaß an Zeit und Mühe verbunden.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen ist jedoch, dass der geltend gemachte Betrag auch tatsächlich abfließt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt wird (siehe etwa VwGH 15.9.1999, [99/13/0101](#)).

Selbst erbrachte Pflegeleistungen mindern die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erbringers nicht, weshalb auch keine berücksichtigungsfähigen Aufwendungen iSd [§ 34 EStG 1988](#) vorliegen (siehe FG Münster, 15.4.2015, 11 K 1276/13 E).

Da von der Beschwerdeführerin keine konkreten Kosten, denen ein tatsächlicher Abfluss gegenüberstand, glaubhaft gemacht werden konnten, sind die pauschalen Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Aufwendungen für eine "freie Station" die Mutter und den Sohn betreffend sind (siehe die obigen Ausführungen zu den Wohnungskosten) als Kosten der Lebensführung nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass für die Schwester pauschale Kosten für 12 Monate geltend gemacht wurden, diese jedoch erst im Oktober 2015 nach Österreich eingereist ist.

Jahreskarte ÖBB Sohn 1.024,00 €

Fahrten zur Unterstützung der Mutter bei der Betreuung von nahen Angehörigen können nur dann als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, wenn dabei konkrete Pflegekosten anfallen oder tatsächlich qualifizierte Leistungen in der Krankenbetreuung erbracht werden (BFG 27.5.2014, [RV/1100309/2014](#)).

Dass Hilfestellungen im Alltag gegeben werden für ältere oder beeinträchtigte nahe Angehörige - wie im gegenständlichen Fall - fällt nicht darunter.

Dass auch Enkelkinder bei der Betreuung von betagten Großeltern mitwirken ist nicht außergewöhnlich, vielmehr entspricht es der gewöhnlichen Lebensführung. Auch der nahezu wöchentliche Besuch der Eltern und Großeltern und der Tante ist kein atypischer Vorgang. Es handelt sich dabei um Aufwendungen, die in jeder Familie anfallen (BFH 22.10.1996, [III R 265/94](#)). Eine außergewöhnliche Belastung ist aufgrund der entstandenen Fahrtkosten daher nicht anzunehmen (BFG, 16.9.2016, [RV/2100814/2012](#); UFS 24.4.2008, [RV/1055-W/08](#); VwGH 1.3.1989, [85/13/0091](#)).

Behindertengerechte Einrichtung Toilette und Bad 450,00 €

Die geltend gemachten Kosten konnten nicht konkret nachgewiesen werden. Es kann allerdings dahingestellt bleiben, ob die 450,00 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, da auch bei Anerkennung der Kosten für den behindertengerechten Umbau der Wohnung wird der Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht überschritten.

Ebenso bei zusätzlicher Anerkennung der Aufwendungen für die Zugfahrten des Sohnes der Beschwerdeführerin.

Zusammengefasst war der Beschwerde folglich teilweise statt zu geben, die festgesetzte Abgabe ändert sich nicht.

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.

Ob tatsächlich Pflegekosten und Umbaukosten angefallen oder konkrete Pflegeleistungen erbracht worden sind, sind auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfragen, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führen.

Dass Sozialversicherungskosten zu den Sonderausgaben, sowie dass Wohnungs- und Verpflegungskosten zu den Kosten der Lebensführung zählen und somit nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind, entspricht der zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH. Auch diesbezüglich ist nicht davon auszugehen, dass es zur Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung kommt.

Linz, am 17. Februar 2020