

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 16. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 bis 2018 zu Steuernummer***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) machte in ihren am 22.11.2019 eingereichten Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2016 und 2017 unter anderem Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 14.184,60 Euro (2016) und 13.680,14 Euro (2017) geltend. In ihrer am 11.12.2019 eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für 2018 machte sie Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung iHv 13.180,94 Euro geltend.

Mit 25.11.2019 forderte das Finanzamt die Bf mittels Ergänzungsersuchen für die Jahre 2016 und 2017 auf, sämtliche Kosten, die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht wurden, nachzuweisen und eine Kostenaufstellung zu übermitteln. Weiters wurde die Bf

ersucht, Kostenzuschüsse von Krankenkasse, Sozialministeriumservice oder privater Versicherung bekannt zu geben.

In ihrer Beantwortung vom 27.11.2019 gab die Bf an, dass die nicht vom Eigeneinkommen der Mutter der Bf gedeckten Heimkosten von der Bezirkshauptmannschaft Bludenz getragen werden würden, welche auch die von der PVA einbehaltenen Beträge (das waren die selbst zu tragende Kosten) erhalten würde. Die selbst zu tragenden Kosten hätten sich zusammengesetzt wie folgt:

Für 2016: Mobiler Hilfsdienst SENECURA 1.026,29 Euro, Eigenanteil lt Bestätigung SENECURA 3.378,91 Euro, PVA-Abzüge (=Kostenanteil von Pension) 9.778,77 Euro (9x1.086,53).

Für 2017: Mobiler Hilfsdienst SENECURA 485,50 Euro, PVA-Abzüge (=Kostenanteil von Pension) 12.560,88 sowie eigene Arztkosten der Bf 633,76 Euro.

Dazu wurden von der Bf Bestätigungen der PVA, dem SeneCura Laurentius-Park Bludenz und diverse Arzthonorare von Fachärzten für Nervenheilkunde vorgelegt.

Am 16.12.2019 erließ die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2018. Die von der Bf geltend gemachten Krankheitskosten wurden nicht anerkannt. Begründend wurde angegeben, dass die Ausgaben für das Pflegeheim vom Konto der Mutter der Bf bezahlt worden seien, daher seien keine Kosten für die Bf entstanden und die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung gestrichen worden.

Gegen alle drei Bescheide brachte die Bf mit 17.12.2019 Beschwerde beim Finanzamt ein und brachte als Begründung vor, dass sich die Mutter die Pflegeheimkosten aus dem eigenen Einkommen nicht leisten könne und ihr gem Rz 870 LStR als Pflegebedürftige ein Mindesteinkommen iHv 11.000,00 Euro verbleiben müsste. Da ihrer Mutter jedoch bloß ein monatliches Taschengeld von knapp 80,00 Euro verbleiben würde, dieser Betrag aber für ein menschenwürdiges Leben nicht ausreichen würde, habe die Bf als Tochter und einzige Verwandte eine sittliche Verpflichtung zur Unterstützung der Mutter. Einerseits würde die in Wien lebende Bf einen Besuchsdienst im Heim in Bludenz bezahlen, damit ihre Mutter nicht vereinsame, sowie diverse Kosten für Haarpflege, Bekleidung usw, die sich ihre Mutter zusätzlich nicht leisten könne. Weiters wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO sowie im Falle der Stattgabe die Festsetzung von Beschwerdezinnsen gem § 205a BAO begehrt.

Die Beschwerde der Bf wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 02.03.2020 für die Jahre 2016 bis 2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass bestimmte Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, wenn sie außergewöhnlich, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Der Besuchsdienst würde vom Konto der Mutter der Bf abgezogen

werden und die Heimkosten würden von der Bezirkshauptmannschaft Bludenz getragen. Eine Kostenübernahme bei Unterschreitung des Existenzminimums von 11.000,00 Euro würde zwischen (Ehe)Partnern zum Tragen kommen. Typische Kosten wie Haarpflege und Bekleidung würden bei der Mutter selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Mit rechtzeitigem Vorlageantrag vom 01.04.2020 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO sowie im Falle einer Stattgabe die Festsetzung von Beschwerdezinssen gem § 205a BAO wiederholt und erneut das Vorbringen wie in der Beschwerde eingewendet. Die Mutter der Bf würde nur die Mindestsicherung beziehen und habe kein Vermögen. Auf dem Konto der Mutter sei kein Geld vorhanden, da die Pension vor Auszahlung an die Mutter einbehalten werden würde. Die Bf würde die Lebenshaltungskosten der Mutter im wirtschaftlichen Sinn tragen und sei somit gem Rz 871 LStR berechtigt, diese Ausgaben als außergewöhnliche Ausgaben unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes abzusetzen. Kinder würden gem § 234 ABGB auch den Eltern Unterhalt schulden, woraus sich eine rechtliche Verpflichtung der Bf ergäbe.

„Dass dem Steuerpflichtigen ein Mindesteinkommen von 11.000,00 Euro verbleiben soll, ist ein allgemeiner Grundsatz (Rz 870 LStR) zur Führung eines menschenwürdigen Lebens. Auch aus den Rz 869, 887a, 899a LStR ergibt sich logisch, dass bei alleinstehenden Personen gegenüber den Kindern die gleichen Regeln gelten wie bei Ehegatten. Auch die Rechtsprechung des BFG (3.4.2019, RV/3100265/216) und des VwGH (31.03.2017, Ra 2016/13/0053) sind in diese Richtung zu interpretieren.“

Vorbereitend für die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurden von der belangten Behörde mittels Ergänzungsersuchen vom 03.09.2020 erneut Ermittlungen vorgenommen. Darin wurden weitere Nachweise und Unterlagen zu den Krankheitskosten für die Mutter der Bf angefordert (Vereinbarung über die Kostentragung mit dem Pflegeheim, Rechtsgrundlage für die Übernahme der Zahlungen für diverse Lebenshaltungskosten, Nachweise über tatsächliche Verausgabungen und Kosten der Mutter, Aufgabe des Mobilen Hilfsdienst SENEURA, Nachweis der Aktiva des Nachlasses der verstorbenen Mutter, etc).

Dieser Aufforderung kam die Bf mit Antwortschreiben vom 25.11.2020 nach und brachte ein Konvolut an Kontoauszügen, Abrechnungen und Bestätigungen ein. Sie führte aus, dass laut Heimvertrag, Punkt 6. die Kosten für private Kleidung, Schuhe, Lesebedarf, Besuchsdienste, etc selbst zu tragen seien und da das Taschengeld der Mutter der Bf derart geringfügig war, sie als Tochter diese Kosten übernommen habe. Weiters wurde auch eine Aufstellung der Kosten, welche die Tochter zusätzlich noch übernommen hatte (Fahrkarten ÖBB für Besuche, Betriebskosten der Wohnung in Bludenz, Depotgeld für das Pflegeheim, etc), beigelegt. Die Bf hat darüber hinaus auch die Fragen des Ergänzungsersuchens vom 03.09.2020 beantwortet.

Mit Vorlagebericht vom 20.01.2021 legte die belangte Behörde schließlich die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, die Beschwerde gegen den

Einkommensteuerbescheid 2016 abzuweisen sowie die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 abzuändern und die von der Steuerpflichtigen beantragten eigenen Arztkosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzusetzen.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung der bisherigen Richterin mit 01.07.2025 zugeteilt.

Der Antrag zur Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde in gegenständlichem Beschwerdeverfahren gem § 274 Abs 1 Z 1 lit a und b BAO in der Beschwerde gestellt und im Vorlageantrag wiederholt.

Die mündliche Verhandlung wurde mit Ladung vom 14.08.2025 für den 30.09.2025 ausgeschrieben. Die Ladung wurde der belangten Behörde elektronisch, der Bf mittels RSb postalisch übermittelt.

Zur mündlichen Verhandlung am 30.09.2025 sind die Vertreterin der belangten Behörde, die Bf sowie der Vertreter der Bf erschienen.

Nach kurzer Wiedergabe des Verfahrensganges durch die Richterin, wurden dann im Rahmen des Ermittlungsverfahrens von der Richterin noch weitere Fragen an die Bf gestellt.

Anschließend brachte die belangte Behörde ergänzend vor, dass sie die Richtigkeit des Inhaltes der Rechnung vom 25.04.2016 (es wurden 4 weitere Rechnungen/Bestätigungen der SeneCura im Rahmen des Ermittlungsverfahrens von der Bf bzw von deren Vertreter vorgelegt) in der Höhe von 985,34 Euro bezweifle und ihr diese nicht gänzlich richtig erscheine, da hier Kostenteile des Kostenträgers nicht abgerechnet, sondern zugerechnet wurden.

Weiters wurde festgehalten, dass der Behörde zwei verschiedene Depotübersichten vorliegen würden. Diese beinhalten Kosten für Fußpflege, Frisör, Telefonabrechnungen und Apothekenabrechnungen mit einem jährlichen Betrag von lediglich 264,12 Euro bzw 201,20 Euro.

Beim mobilen Hilfsdienst gehe die belangte Behörde davon aus, dass es sich um einen reinen Besuchsdienst handle und nicht um Dienste mit pflegerischen Maßnahmen.

Daraufhin wurde von der Bf entgegnet, dass ihre Mutter aber schon auch einmal einen offenen Fuß hatte, der nicht aufgrund des Diabetes entstand, und daher zusätzlich gepflegt werden musste. Der steuerliche Vertreter der Bf gab dazu an, dass es den mobilen Hilfsdienst bereits auch schon in den Jahren vor 2016, als die Mutter der Bf ins Pflegeheim kam, gegeben habe, jedoch aber in geringerem Umfang.

Dazu gab die belangte Behörde wiederum an, dass sie die pflegerischen Leistungen des mobilen Hilfsdienstes wohl eher in den Jahren vor 2016 gesehen hätte, da hier auch die Kosten laut den von der Bf übermittelten Auszügen, höher waren.

Der Vollständigkeit halber wolle die belangte Behörde noch festhalten, dass der Selbstbehalt der Bf in den Beschwerde Jahren wohl über 5.000 Euro liege.

Danach gab es keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Die Bf und ihr Vertreter beantragten in der mündlichen Verhandlung weiterhin die Stattgabe der Beschwerde und Abänderung der angefochtenen Bescheide, die belangte Behörde beantragte weiterhin wie im Vorlagebericht vom 20.01.2021.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Mutter der Bf war in den streitgegenständlichen Jahren im Pflegeheim SeneCura Laurentius Park Bludenz (beginnend ab 28.01.2016) untergebracht. In Zusammenhang mit der Unterbringung im Pflegeheim wurden monatlich insgesamt Kosten (gemäß Punkt 8 des Heimvertrages) von 490,91 Euro für Unterkunft, 433,91 Euro für Normalverpflegung und 913,79 Euro für Grundbetreuung verrechnet. Davon wurde ein Selbstbetrag von der PVA direkt an den Kostenträger zur teilweisen Deckung der Verpflegungskosten iHv 1.086,53 Euro überwiesen. Der Restbetrag (lt Verständigung über die Leistungshöhe zum 01.01.2017 der PVA war dies ein Betrag von ca 200,00 bis 230,00 Euro) verblieb bei der Mutter der Bf als „Taschengeld“. Der Anteil der Mutter der Bf wurde mit (höchstens) 80 % des Pensionsanspruchs sowie des Pflegegeldes beansprucht. Die Mutter der Bf bezog in den Streitjahren Pflegegeld der Stufe 3, nach Aussage der Bf in der mündlichen Verhandlung jedoch Pflegegeld der Stufe 4. Jener Kostenteil der Pflegeheimkosten der Mutter der Bf, welcher nicht selbst getragen werden konnte, wurde von der Bezirkshauptmannschaft Bludenz getragen.

Die Bf lebte in Wien, die Mutter der Bf war in Bludenz im Pflegeheim SeneCura Laurentius Park untergebracht. Damit ihre Mutter nicht vereinsamte, übernahm die Bf die Kosten für eine Besuchshilfe (Mobiler Hilfsdienst Senecura), welcher bereits aber auch in den Jahren, bevor die Mutter der Bf ins Pflegeheim kam, regelmäßig gebucht war. Dieser Mobile Hilfsdienst wurde vom Konto der Bf auf das Konto der Mutter bzw auf ein Depot (im Heim für die Mutter) überwiesen, von welchem dann die Rechnungen bezahlt wurden.

Die Wohnung der Mutter der Bf in Bludenz wurde mit Übergabsvertrag vom 26.06.1989 bereits an die Bf überschrieben. Wer die Betriebskosten und größeren Kosten wie für Sanierungen vor den Beschwerde Jahren bzw in den Beschwerde Jahren getragen hat, kann nicht festgestellt werden. Belege und Bestätigungen gibt es dafür keine.

Die Bf besuchte ihre Mutter in Bludenz regelmäßig, auch, bevor diese ins Pflegeheim kam. Belege für die geltend gemachten Besuchskosten wie für die Jahreskarten der ÖBB sowie der einzelnen Bahn- oder Bustickets bzw Taxirechnungen wurden nicht vorgelegt.

Für das Jahr 2016 wurden von der Bf zusätzlich Pflege(heim)kosten iHv 3.259,47 Euro von ihrem Konto an SeneCura überwiesen.

Belege für die die pauschal geltend gemachten Kosten für Kleidung, Fahrten nach Bludenz, etc wurden keine vorgelegt.

Für eigene Krankheitskosten sind der Bf Kosten in der Höhe von 663,76 Euro für 2017 und 162,81 Euro für 2018 angefallen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig und ergibt sich als solcher aus dem Akt, insbesondere den angeführten Aktenteilen wie den Bestätigungen der PVA, des SeneCura Laurentius Park Bludenz und den Kontoauszügen.

Die im Beschwerdefall strittige, teilweise Kostenübernahme für Lebenserhaltungskosten (wie ein Depotgeld für Friseur und Fußpflege, Kauf von Kleidung, Schuhen oder Medikamenten), ist von der Bf nicht mittels Kontoauszüge oder Belegen nachgewiesen worden, diese wurden von der Bf lediglich pauschal in ihrer Tabelle in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.11.2020 angegeben. Es handelt sich dabei um Kosten, welche jedenfalls jedem Menschen sowieso anfallen und nicht zwangsläufig erwachsen, wie Körperhygieneprodukte oder Gewand, Frisör- oder Fußpflegedienste. Diese Kosten werden auch vom Gericht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Der mobile Hilfsdienst wurde laut Angaben der Bf in erster Linie dazu engagiert, damit die Mutter nicht vereinsame im Heim. Pflegerische Maßnahmen durch den mobilen Hilfsdienst konnten weder belegmäßig bestätigt noch glaubhaft in der mündlichen Verhandlung dargelegt werden. Es entspricht jedoch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es älteren Menschen (nicht nur, aber vorwiegend) in Pflegeheimen jedenfalls einen Gewinn an Lebensqualität bringt, wenn diese besucht werden oder sich jemand um sie kümmert. Der mobile Hilfsdienst, sei es, ob dieser nur als Besuchsdienst fungierte oder ob er auch teilweise pflegerische Maßnahmen vorgenommen hatte, ist im Beschwerdefall jedenfalls als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da dieser Dienst von einem gesunden Menschen wohl nicht in Anspruch genommen werden würde. Die Kosten lt Bestätigungen des Krankenpflegevereins Bludenz (welche auch mittels Kontoauszüge nachgewiesen wurden) iHv 625,54 Euro (für 2016), 485,50 Euro (für 2017) und 457,25 Euro (für 2018) sind somit zwangsläufig erwachsen und werden daher als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Die Betriebskosten, Stromkosten und Kosten für größere Sanierungen des Hauses, in welchem sich die Wohnung in Bludenz befand, wurden laut Angaben der Bf in der mündlichen Verhandlung am 30.09.2025 von der Bf getragen. Belege oder Kontoauszüge gibt es dazu keine. Die Aussagen dahingehend befand das Gericht als sehr vage und nicht schlüssig nachvollziehbar. Die Kosten sind nicht zwangsläufig erwachsen und werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Auch die Fahrtkosten nach Bludenz wurden nicht belegmäßig nachgewiesen und die Aussagen dazu in der mündlichen Verhandlung waren nicht weiter aussagekräftig. Die Bf besuchte ihre Mutter auch, bevor diese ins Pflegeheim kam. Die Kosten sind ebenso nicht zwangsläufig erwachsen und werden nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Die Kosten für Pflege/das Pflegeheim im Jahr 2016 konnten mittels Kontoauszüge, welche mit der Vorhaltsbeantwortung vom 25.11.2020 übermittelt wurden, iHv 3.259,47 Euro nachgewiesen werden. Diese sind der Bf zwangsläufig erwachsen und werden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Ob der Bruder der Bf Kosten für die Mutter übernommen hat, konnte nicht festgestellt werden, der Kontakt zu diesem war laut Aussagen der Bf in der mündlichen Verhandlung nicht sehr gut, weder zwischen der Bf und dem Bruder noch zwischen der Mutter und dem Bruder der Bf.

Die Kosten der eigenen Krankheitskosten der Bf wurden durch Belege nachgewiesen und glaubhaft gemacht. Diese werden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig ist in gegenständlichem Fall, ob die von der Bf geleisteten Zahlungen für diverse Kosten, welche der Bf durch den Pflegeheimaufenthalt der Mutter der Bf in den Jahren 2016 bis 2018 entstanden sind, eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 darstellen.

§ 34 Abs 1 EStG 1988 lautet:

„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.“

Sämtliche Merkmale des § 34 Abs 1 EStG 1988 müssen kumulativ vorliegen. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen schließt die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen aus (vgl VwGH 05.06.2003, 99/15/00111).

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

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs 3 leg cit zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

§ 34 Abs 7 EStG 1988 regelt die Voraussetzungen, unter denen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

Nach § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dazu zählen vor allem Krankheits- oder Pflegekosten (*Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 Abs 6 bis 9, Tz 33). Die vom Gesetzgeber in dieser Bestimmung gewählte Umschreibung schließt beispielsweise die Anerkennung laufender Unterhaltszahlungen von Kindern an mittellose Eltern und sonstige nahe Angehörige von einer Begünstigung nach § 34 EStG 1988 aus (vgl VwGH 01.09.2015, 2012/15/0117).

Nach § 143 Abs 1 ABGB idF vor BGBl I 15/2013 (nunmehr § 234 ABGB) schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit liegt auch bei unzureichender Altersversorgung oder bei Pflegebedürftigkeit vor (OGH 10b156/97s). Ist der Aufenthalt in einem Heim notwendig und kann der Unterhaltsberechtigte die Kosten nicht oder nicht zur Gänze selbst tragen, so hat der Unterhaltsverpflichtete nach Maßgabe seiner Leistungsfähigkeit auch dafür einzustehen (VwGH 21.11.2005, 2002/10/0119; VwGH 02.05.2005, 2003/10/0021; VwGH 02.05.2005, 2002/10/0177). Mehrere Nachkommen gleichen Grades haben anteilig nach ihren Kräften beizutragen. Nach § 143 Abs 3 ABGB muss ein Elternteil zur Deckung seines Lebensbedarfs grundsätzlich auch den Stamm seines Vermögens heranziehen. Das setzt ein verwertbares

Vermögen voraus. Die Heranziehung des Stammes des eigenen Vermögens muss zumutbar sein (OGH 09.06.2009, 1Ob88/09m). Vermögenslosigkeit ist schon dann anzunehmen, wenn der Unterhaltsbedürftige zwar Vermögen hat, jedoch nur solches, das zur Bestreitung des Unterhaltes nicht verwertbar ist (OGH 07.11.1951, 2Ob718/51). Bei der Festsetzung des Unterhalts ist zu berücksichtigen, dass Unterhaltsansprüche gegen Nachkommen nach der Wertung des § 143 ABGB eher einen Ausnahmefall darstellen (OGH 21.11.2006, 4Ob192/06y; OGH 15.12.2009, 9Ob18/09a; OGH 21.11.2006, 4Ob49/13d). Gemäß § 143 Abs 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils nämlich insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Die Wohnung der Mutter der Bf wurde bereits mit Übergabsvertrag vom 26.06.1989 übergeben, verwertbares Vermögen von der Pflegebedürftigen gab es daher nicht mehr.

Eine Zuzahlung der Bf zu den Kosten für die Unterbringung der Mutter in einem Pflegeheim ist als Unterhaltsleistung zu qualifizieren. Eine Unterhaltsleistung ist nach § 34 Abs 7 EStG nur dann absetzbar, wenn die Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen, was bei Krankheitskosten (hier: Pflegestufe 4) gegeben ist. Zu prüfen bleibt, ob die Aufwendungen der Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen sind.

Die Belastung erwächst der Steuerpflichtigen gem § 34 Abs 3 leg cit zwangsläufig, wenn sie sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Keine außergewöhnliche Belastung bilden daher Aufwendungen, die freiwillig geleistet werden, auf Tatsachen zurückzuführen sind, die von der Steuerpflichtigen vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurden, sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich die Steuerpflichtige aus freien Stücken, dh freiwillig entschlossen hat oder sich als Folge eines von der Steuerpflichtigen bzw einem Nahestehenden übernommenen Unternehmerwagnisses darstellen (*Baldauf* in JAKOM, EStG⁸, § 34 Rz 41).

Sittliche Gründe für eine Leistung sind dann anzunehmen, wenn die Sittenordnung dieses Handeln gebietet und fordert (VwGH 09.09.1998, 94/14/0009). Es reicht nicht aus, dass das Handeln der Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055) oder förderungswürdig (VwGH 23.04.1985, 84/14/0158) erscheint bzw eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll. Dass eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, genügt noch nicht (VwGH 21.09.1993, 93/14/0105). In der Regel wird dort, wo im Falle einer Notlage eines nahen Angehörigen eine rechtliche Unterhaltsverpflichtung besteht, keine über das rechtliche Ausmaß hinaus gehende sittliche Verpflichtung bestehen.

Zwangsläufigkeit wäre dann gegeben, wenn eine Unterhaltspflicht der Tochter iSd § 143 ABGB alte Fassung vorliegt. Eine Unterhaltspflicht der Kinder stellt eher einen Ausnahmefall dar. Vordringlich muss der Unterhaltsberechtigte selbst für seinen Lebensbedarf aufkommen, er

muss auch eigenes Vermögen heranziehen. Entscheidend ist, ob die Bf zur teilweisen Abdeckung der Kosten für die Unterbringung der Mutter im Pflegeheim verpflichtet war, weil diese nicht durch eigenes Vermögen der Mutter oder zB durch – ohne oder mit bloß eingeschränktem Regress gewährte – Landeszuschüsse abgedeckt werden konnten (VwGH 19.03.2013, 2009/15/0176).

Damit die Bf für die Mutter übernommene Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen geltend machen kann, ist es nach § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 einerseits notwendig, zu beurteilen, ob diese bei der Mutter selbst außergewöhnliche Belastungen darstellen würden (vgl VwGH 01.09.2015, 2012/15/0117).

In gegenständlichem Fall kann festgehalten werden, dass es sich bei den allgemeinen, pauschal geltend gemachten Lebenserhaltungskosten (Frisör, Fußpflege, Bekleidung, etc) um keine außergewöhnlichen und zwangsläufig erwachsenen Kosten handelt. Diese Kosten entstehen im Allgemeinen jedem anderen Steuerpflichtigen auch, unabhängig davon, ob dieser in einem Pflegeheim oder zu Hause wohnt.

Die üblichen Betreuungskosten von Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren, sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (vgl VwGH 01.03.1989, 85/13/0091).

Die Kosten für die Wohnung in Bludenz (Betriebskosten, Stromkosten, div Sanierungskosten) sind Kosten, welche ebenfalls angefallen wären, auch wenn die Mutter der Bf nicht im Pflegeheim untergebracht worden wäre. Diese sind somit jedenfalls nicht zwangsläufig erwachsen. Darüber hinaus konnte von der Bf nicht belegt werden, wer diese Kosten in den Beschwerde Jahren tatsächlich getragen hat.

Die Kosten des mobilen Hilfsdienstes wurden nach Befragung in der mündlichen Verhandlung von der Bf auf ein Depot oder Konto einbezahlt, von welchem dann die Rechnungen tatsächlich gezahlt wurden. Es erscheint dem Gericht als plausibel, dass, wenn ältere Menschen in hohem Alter noch allein wohnen, diverse Einrichtungen in Anspruch genommen werden, damit das Wohnen in den eigenen vier Wänden noch funktionieren kann. Dass der mobile Hilfsdienst bereits in den Jahren vor der Heimunterbringung in Anspruch genommen wurde, klingt logisch, wenn man auf die chronischen Erkrankungen und deren konsequenterweise entstehenden Folgeerscheinungen sowie auf das Alter der Mutter der Bf bei Unterbringung im Heim Bedacht nimmt. Ob hier der pflegerische Aspekt oder der Besuchszweck im Vordergrund stand, ist hier nicht relevant. Die Kosten des mobilen Hilfsdienstes werden somit für die Beschwerdejahre als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Zu den eigenen Krankheitskosten:

Daneben sind der Bf aufgrund eigener Krankheiten Kosten iHv 663,76 Euro für 2017 und 162,81 Euro für 2018 angefallen, die unstrittig als außergewöhnlich und zwangsläufig anzusehen waren und somit nach § 34 Abs 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu qualifizieren sind.

Selbstbehalt:

Der zu berücksichtigender Selbstbehalt richtet sich nach § 34 Abs 4 EStG 1988 und beträgt für die Bf 12 % des zu berücksichtigenden Einkommens. Bei einer Bemessungsgrundlage mehr als 36.400,00 Euro errechnet sich ein zu berücksichtigender Selbstbehalt von mehr als 4.368,00 Euro. Lediglich der übersteigende Teil könnte sich sohin steuerlich auswirken. Da sich die eigenen Krankheitskosten sowie zuzüglich die von der Mutter der Bf übernommenen, vom Bundesfinanzgericht anerkannten, Krankheitskosten in den beschwerdegegenständlichen Jahren unter dem Selbstbehalt belaufen, haben diese keine steuerlichen Auswirkungen.

Beschwerdezinsen:

Zu den beantragten Beschwerdezinsern gem § 205a BAO wird darüber hinaus festgehalten, dass hier keine Zinsen festzusetzen waren. Trotz teilweiser Stattgabe des Beschwerdebegehrens kommt es zu keiner Änderung der Abgabenhöhe, da der Selbstbehalt jedenfalls höher ist als die zuerkannten, außergewöhnlichen Belastungen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber wird ergänzend zu folgendem Vorbringen der Bf festgehalten:

In ihrer Beschwerde, dem Vorlageantrag, den Vorhaltsbeantwortungen sowie auch in der mündlichen Verhandlung verwies die Bf auf die Rz 870 der Lohnsteuerrichtlinien (eine nicht für das Bundesfinanzgericht bindende Verwaltungsmeinung). Daraus würde sich ergeben, dass es einen „*allgemeinen Grundsatzes auf ein menschenwürdiges Leben*“ gäbe und „*jedem Pflegebedürftigen das Mindesteinkommen (steuerliches Existenzminimum) verbleiben müsse*“.

Rz 870 LStR: *Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, bei der Berechnung auf das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 abzustellen.*

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das jährliche steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 unterschritten würde.

Rz 870a LStR: *Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen (siehe auch Rz 902). Die Unterhaltspflicht umfasst demnach nicht Zahlungen zur Beseitigung einer finanziellen Belastungssituation, wenn es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass sich solche Zahlungen positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018).*

Die Rz 870 LStR kann nicht gänzlich gesondert gelesen werden. Ein Grundsatz, dass der Mutter der Bf (die Unterhaltsverpflichtung wird in Anlehnung an die Ehegatten-Thematik gesehen) ein „Taschengeld“ iHv 11.000 Euro verbleiben müsste, lässt sich nicht herauslesen. Es geht um Krankheitskosten, die das Einkommen derart belasten würden, dass das Existenzminimum unterschritten werden würde. Nach § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen eben nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dazu zählen vor allem Krankheits- oder Pflegekosten (*Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 Abs 6 bis 9, Tz 33).

Es bedarf somit einer kumulativen Erfüllung der Voraussetzungen, damit Kosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind: es muss sich einerseits um Krankheitskosten handeln, welche dem Steuerpflichtigen außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen und diese müssen andererseits die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit so wesentlich beeinträchtigen, dass auf Grund dieser Kosten weniger als das steuerliche Existenzminimum verbleibt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 für die Lösung der Rechtsfrage nicht von der vorhandenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen wurde, war eine ordentliche Revision als unzulässig zu erklären.

Graz, am 13. Oktober 2025