

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Lisa Fries in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Juli 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 beantragte die Beschwerdeführerin außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt für Krankheitskosten in der Höhe von € 178,54. Als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt bei Behinderungen beantragte sie den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen eines Gallenleidens. Als tatsächliche Kosten machte sie € 13.965,26 geltend.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2017 ergibt sich, dass sich der Betrag von € 13.965,26 aus Fahrtkosten der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Betreuung ihrer Mutter und den Kosten des Pflegeheims für ihre Mutter zusammensetzte.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 vom 14. Juni 2017, wurde gegenüber der Beschwerdeführerin eine Gutschrift in der Höhe von € 653,00 festgesetzt. Dabei ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Kosten des Pflegeheims die Beschwerdeführerin betreffen. Die belangte Behörde hat diese daher als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt. Die Fahrtkosten wurden unter der Annahme, dass es sich um Fahrten der Tochter der Beschwerdeführerin zur Beschwerdeführerin handle, nicht anerkannt.

Die Beschwerdeführerin erhob Beschwerde gegen den Bescheid und stellte dar, dass es sich um Fahrtkosten für die Betreuung ihrer Mutter gehandelt habe und dass ihre Mutter im Jahr 2011 für 24 Tage in Kurzzeitpflege gewesen sei.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 20. Februar 2019 wurde die Gutschrift mit € 432,00 festgesetzt. Als außergewöhnliche Belastungen wurden neben den eigenen Krankheitskosten der Beschwerdeführerin, die Fahrtkosten für die Arztbesuche der Mutter und die Fahrtkosten zur und von der Kurzzeitpflege der Mutter in der Höhe von € 264,60 anerkannt. Zusätzlich wurden die Kosten im Zusammenhang mit einer Behinderung als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 17. April 2019 zur Entscheidung vorgelegt.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden Stellungnahmen der Parteien eingeholt.

Die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 1007 gründet auf die Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024. Die Umverteilung ist am 1. Februar 2024 in Kraft getreten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin lebte mit ihrer im Jahr 1923 geborenen Mutter in einem Haus in ***Ort A***, wobei getrennte Haushalte geführt wurden. Seit 2007/2008 kam es bei Starkregen immer wieder zu Wasserschäden im Wohnbereich der Mutter der Beschwerdeführerin, was dazu führte, dass diese in eine neue Wohnung in ***Ort B*** ziehen musste.

Das Haus in ***Ort A*** stand im Veranlagungsjahr 2011 im Eigentum der Mutter der Beschwerdeführerin.

Die Mutter der Beschwerdeführerin war aufgrund von zwei Oberschenkelhalsbrüchen und einer Polyneuropathie in den Beinen auf den Rollstuhl angewiesen. Im Jahr 2011 bezog sie Pflegegeld der Stufe 4 bzw. 3 und erhielt Pflegegeld in der Höhe von gesamt € 5.875,70.

Im Jahr 2011 lebte die Mutter der Beschwerdeführerin grundsätzlich in der Wohnung in ***Ort Mutter***. Aufgrund von Blutzuckerproblemen kam es vom 22. September 2011 bis 30. September 2011 zu einem Spitalsaufenthalt der Mutter der Beschwerdeführerin. Im Anschluss daran wurde die Mutter der Beschwerdeführerin von 30. September 2011 bis 23. Oktober 2011 in einem Pflegeheim in ***Ort Heim*** zur Pflege untergebracht.

Die Unterbringungskosten betrugen € 2.280,00. Die Kosten der „Extras“ betrugen insgesamt € 349,71 (Einzelzimmerzuschlag € 204,60, Goldpaket € 60, Ausflug € 10,00, Medika € 50,11 und Impfung € 25,00). Diese Kosten wurden von der Beschwerdeführerin getragen.

Im Jahr 2011 ist die Beschwerdeführerin - ausgenommen im Zeitraum der Kurzzeitpflege - zumindest einmal täglich zur Wohnung der Mutter gefahren, um die Mutter zu versorgen (Wohnung reinigen, bei der Körperpflege helfen, Diätkost kochen, Geschirr abwaschen, Wäschen zum Waschen holen und gereinigt und gebügelt wiederbringen, einkaufen). Die Hilfestellung bei der Körperpflege war notwendig, weil die Mutter aufgrund der Vorerkrankungen körperlich nicht mehr alles selbstständig machen konnte. Die Leistungen wurden von der Beschwerdeführerin unentgeltlich erbracht.

Am 30. September 2011 brachte die Beschwerdeführerin ihre Mutter von ***Ort Mutter*** ins Pflegeheim und fuhr wieder retour. Am 23. Oktober 2011 brachte sie ihre Mutter vom Pflegeheim nach ***Ort Mutter***. Am 20. Oktober 2011 fuhr die Beschwerdeführerin von ihrer Wohnung zur Wohnung der Mutter, um die Wohnung zu lüften, und von dort zum Pflegeheim, um die Mutter zu besuchen und brachte Wäsche und holte auch welche ab. Weiters brachte sie ihre Mutter vom Pflegeheim zu einer Augenambulanz und von dort wieder ins Pflegeheim. Von dort fuhr sie nach ***Ort Mutter*** zur Wohnung der Mutter und von dort nach Hause nach ***Ort A***. Am 27. Oktober 2011, am 13. Dezember 2011, am 22. Dezember 2011 und am 26. Dezember 2011 brachte die Beschwerdeführerin ihre Mutter von der Wohnung in ***Ort Mutter*** zur Augenambulanz und wieder retour.

Aufgrund des körperlichen Zustandes der Mutter (Rollstuhl, Augeninfektion) war es erforderlich, dass die Beschwerdeführerin die Mutter bei den Ambulanzfahrten begleitete, insbesondere um die Mutter bei Toilettengängen in Zuge des Arztbesuches zu unterstützen. Ein Mitfahren in einem Rettungstransportfahrzeug war nicht möglich. Die Beschwerdeführerin konnte durch ihr Beisein auch die weitere Behandlung bei dem behandelnden Arzt erfragen.

Die Fahrten zur Augenambulanz waren aufgrund einer Herpes Infektion notwendig.

Im Jahr 2011 bezog die Mutter der Beschwerdeführerin eine Jahresnettopension in der Höhe von € 11.304,58.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Wohnsituation, zum Wasserschaden, zu den von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen, zu den Fahrten zwischen der Wohnung der Beschwerdeführerin und der Wohnung der Mutter sowie zur Unentgeltlichkeit der erbrachten Leistungen gründen auf dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde, dem Vorlageantrag sowie den gegenüber dem Finanzamt erstatteten Beantwortungen von Ergänzungsersuchen. Gegen die Glaubwürdigkeit der Darstellungen der Beschwerdeführerin wurden auch keine Einwendungen seitens der belangten Behörde geäußert. Die Beschwerdeführerin hat in der Stellungnahme vom 15. April 2017 vorgebracht, ihre Mutter habe „körperlich nicht mehr alles selbstständig“ erledigen können, in der Stellungnahme vom 20. März 2019 hingegen ausführt, die Mutter sei zwar auf den Rollstuhl angewiesen aber ansonsten körperlich fit. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist aufgrund des erfolgten Pflegegeldbezuges, der Notwendigkeit eines Rollstuhls, des Alters der Mutter von 88 Jahren im Veranlagungsjahr 2011 und der nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin vorhandenen Hilfsmittel (Pflegebett, Badewannenlift, Krücken, Rollator, Rollstuhl, Leibstuhl, vgl. Stellungnahme vom 11. Juli 2017) naheliegend, dass diese auch Hilfestellung bei der Körperpflege benötigte und diese von der Beschwerdeführerin, wie von ihr vorgebracht, auch geleistet wurde.

Der Pflegegeldbezug der Mutter im Jahr 2011 und dessen Höhe ergeben sich aus dem von der Beschwerdeführerin mit dem Vorlageantrag vorgelegten Schreiben der PVA vom 1. Februar 2017. Die in diesem Schreiben aufgelisteten Pflegegeldbeträge entsprechen dem Pflegegeld der Stufe 3 bzw. 4 (§ 5 Bundespflegegeldgesetz).

Das Geburtsjahr der Mutter der Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem Jahreslohnzettel, dem Schreiben der PVA vom 1. Februar 2017 und dem vorgelegten Grundbuchsatzzug.

Dass das Haus im Eigentum der Mutter war, ergibt sich aus dem vorgelegten Grundbuchsatzzug.

Der Krankenhausaufenthalt der Mutter der Beschwerdeführerin sowie die anschließende Unterbringung in ein Pflegeheim kann sich auf das glaubwürdige Vorbringen der Beschwerdeführerin stützen (Stellungnahme vom 15. April 2017 und Vorlageantrag). Diesem wurde auch von der belangten Behörde nicht widersprochen.

Zur Unterbringung der Mutter der Beschwerdeführerin in ein Pflegeheim wurden von der Beschwerdeführerin weiters ein Schreiben des Unternehmens, das das Pflegeheim im Jahr 2012 gekauft hat, vom 14. März 2017, vorgelegt. Aufgrund des geschilderten

Gesundheitszustandes, des bezogenen Pflegegeldes und des Alters der Mutter der Beschwerdeführerin erscheint es auch lebensnah, dass die Mutter der Beschwerdeführerin nach einem Spitalsaufenthalt zumindest kurzzeitig in einem Pflegeheim zur Pflege aufgenommen wurde. Auch aus dem Schreiben vom 14. März 2017 geht hervor, dass die Mutter der Beschwerdeführerin im Pflegeheim in ***Ort Heim*** zur Pflege untergebracht war.

Die Kosten der Unterbringung und der Extras ergeben sich aus den vorgelegten Rechnungen (jeweils vom 31. Oktober 2011). Dass die Kosten der Unterbringung und der Extras von der Beschwerdeführerin getragen wurden, ergibt sich aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin und den damit im Einklang stehenden Zahlungsbelegen (30. September 2011 in der Höhe von € 1.330,00 und vom 29. November 2011 in der Höhe von € 964,71) und dem Schreiben vom 27. März 2014 mit dem eine Zahlung in der Höhe von € 335,00 bestätigt wird.

Die weiteren Fahrten und die Augeninfektion (Herpes Virus) sowie die Hintergründe, weshalb die Beschwerdeführerin den Transport zur Augenambulanz durchführte, gründen auf dem glaubwürdigen Vorbringen der Beschwerdeführerin, dem auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist. Dass die Fahrt am 20. Oktober 2011 zur Wohnung der Mutter der Beschwerdeführerin zum Lüften diene, geht aus den übermittelten Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin (Stellungnahme vom 15. April 2017) hervor. Auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin Wäsche ins Heim brachte und holte und ihre Mutter besuchte, folgt aus diesen Aufzeichnungen (vgl. auch die Aufzeichnungen für die Vortage, in denen die Beschwerdeführerin nur ins Heim fuhr und regelmäßig Wäsche lieferte und sie im Schnitt alle drei Tage besuchte).

Die Jahresnettopension ergibt sich aus dem Lohnzettel für das Jahr 2011 (Bruttobezüge in der Höhe von 11.897,53 abzüglich der SV-Beiträge in der Höhe von € 590,94, keine Lohnsteuer).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im Beschwerdefall ist das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung hinsichtlich der Fahrtkosten der Beschwerdeführerin sowie hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin getragenen Kosten für die Kurzzeitpflege der Mutter im Pflegeheim strittig.

Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten eigenen Krankheitskosten in der Höhe von € 178,54 und der Freibetrag wegen eigener Behinderung aufgrund eines Gallenleidens in der Höhe von € 99,00 und des Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in der Höhe von € 612,00 wurden von der belangten Behörde anerkannt. Es haben sich auch für das Bundesfinanzgericht keine Hinweise ergeben, um am Vorliegen dieser Kosten zu zweifeln.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Fahrtkosten zwischen Wohnort der Beschwerdeführerin und Wohnort der Mutter

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mangelt es Fahrtkosten, die ihre Ursache in der Betreuung eines betagten Elternteils haben, am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Dies gilt im Besonderen auch für die Betreuung altersbedingt behinderter Personen (vgl. VwGH 24. März 2021, Ra 2020/15/0029 und 1. März 1989, 85/13/0091).

Der Beschwerdefall unterscheidet sich von den diesen Erkenntnissen zugrundeliegenden Fällen insofern, als aufgrund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin sich täglich um die Mutter und deren Haushalt kümmerte, deren Verpflegung und auch körperliche Pflegeleistungen übernahm. Aufgrund dieser Unterstützungsleistungen fuhr sie täglich zu ihrer Mutter (von Spitals- und Pflegeheimaufenthalten abgesehen). Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen gehen über die in den Erkenntnissen genannte Betreuung sowohl in ihrer Art als auch in ihrem Umfang hinaus.

Es kann aber dahin gestellt bleiben, ob im Beschwerdefall, aufgrund des Umfanges der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen, die dadurch verursachten Fahrtkosten das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit erfüllen.

Damit eine Belastung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 gilt, müssen nämlich die Tatbestandselemente der „Außergewöhnlichkeit“, der „Zwangsläufigkeit“ und der „Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ kumulativ erfüllt sein.

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

Gemäß § 137 ABGB haben Eltern und Kinder einander beizustehen. Der Gesetzgeber wollte mit der Normierung der Beistandspflicht vor allem zur Lösung des Problems der Betreuung betagter Menschen beitragen. Leistungen eines Kindes, durch die sich ein Elternteil die sonst unumgängliche Fremdpflege (zB in einem Pflegeheim) erspart, gehen aber über die

geschuldete Beistandspflicht hinaus (vgl. *Fischer-Czermak in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON1.05 § 137 Rz 5 (Stand 1.10.2018, rdb.at)).

Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin nicht aufgrund der auch Kindern gegenüber ihren Eltern bestehenden Beistandspflicht zur einer solch umfassenden Hilfestellung (im Wesentlichen wurden von ihr täglich Leistungen erbracht, die auch von Heimhilfen erbracht werden (vgl. www.caritas-pflege.at/wien/pflege-zuhause/heimhilfe oder <https://www.hilfswerk.at/oesterreich/jobs-und-karriere/berufsbilder/heimhilfe/>) und den dadurch verursachten Fahrten gesetzlich verpflichtet war.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht auch keine sittliche Verpflichtung zu einer solch umfassenden persönlichen Hilfestellung.

Tatsächliche Gründe, die eine Zwangsläufigkeit begründen, müssten in der Person des Abgabepflichtigen gelegen sein und liegen hier nicht vor.

Darüber hinaus hat die Beschwerdeführerin selbst vorgebracht, dem Wunsch ihrer Mutter nachgekommen (vgl. Vorlageantrag S. 8 letzter Absatz) zu sein. Es ist daher davon auszugehen, dass die durch die Hilfeleistungen der Tochter notwendigen Fahrten zu ihrer Mutter auf dem freiwilligen Entschluss, dem Wunsch der Mutter nachzukommen, beruhen.

Da somit hinsichtlich dieser Fahrkosten keine Zwangsläufigkeit vorgelegen ist, kommt eine Berücksichtigung dieser als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Kosten der Kurzzeitpflege

Von den angefallenen Heimkosten in der Höhe von gesamt € 2.629,71 werden von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde nur mehr € 2.330,11 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (die Kosten für die „Extras“ Einzelzimmerzuschlag, Goldpakt, Ausflug und Impfung) wurden nicht mehr geltend gemacht und stellen die dafür getätigten Aufwendungen auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (wie bereits von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid angenommen) keine außergewöhnliche Belastung dar.

Die belangte Behörde verneinte in der Beschwerdeentscheidung die Anerkennung der Kosten der Kurzzeitpflege in einem Pflegeheim mit der Begründung, diese Kosten seien durch das Pflegegeld der Mutter abgegolten.

Der belangten Behörde ist zwar insofern zuzustimmen, dass bei der Frage, ob Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind, das Pflegegeld zu berücksichtigen ist.

Es ist davon auszugehen, dass im Beschwerdefall die belangte Behörde das gesamte im Jahr 2011 von der Mutter bezogene Pflegegeld in der Höhe von € 5.875,7 den Pflegeheimkosten in gegenübergestellt hat.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Mutter der Beschwerdeführerin lediglich 24 Tage (30. September 2011 bis 23. Oktober 2011) im Pflegeheim betreut wurde. Es ist daher das auf diese 24 Tage entfallende anteilige Pflegegeld den Heimkosten gegenüberzustellen.

Das Pflegegeld für September 2011 betrug € 339,60, das Pflegegeld für Oktober 2011 betrug € 442,9 (vgl. das Schreiben der PVA vom 1. Februar 2017). Auf die Dauer der Unterbringung im Pflegeheim belief sich das Pflegegeld somit auf gesamt € 339,99 ($339,60/30 = 11,32 \text{ €/Tag im September}$; $€ 442,9/31 = 14,29 \text{ €/Tag im Oktober}$; $11,32 + 328,67 (14,29 \cdot 23) = 339,99$). Diese € 339,99 decken die Kosten der Heimunterbringung nicht.

Diese Betrachtungsweise ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes insbesondere vor dem Hintergrund geboten, dass es sich bei dem Pflegegeld um eine monatliche Leistung handelt, die die pflegebedingten Mehraufwendungen (monatlich) abgelten soll. Da die Beschwerdeführerin keinen Aufwand für die Pflege der Mutter geltend gemacht hat, ist davon auszugehen, dass diese Kosten, soweit die Mutter nicht im Pflegeheim untergebracht war, von der Mutter auch unter Verwendung des Pflegegeldes getragen wurden.

Bei den von der Beschwerdeführerin getragen Kosten für das Pflegeheim handelt es sich Unterhaltsleistungen. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin kann die von ihrem übernommenen Kosten für das Pflegeheim somit nur dann als außergewöhnliche Belastung geltend machen, wenn diese auch bei der Mutter eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. VwGH 1. September 2015, 2012/15/0117).

Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundene Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind (vgl. VwGH 20. November 2019, Ro 2018/15/0024).

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt war die Mutter der Beschwerdeführerin pflegebedürftig (vgl. die von der Tochter täglich zu verrichtenden Arbeiten und den Pflegegeldbezug der Mutter) und wurde vorübergehend in Anschluss an einen Krankenhausaufenthalt in einem Pflegeheim zur Pflege untergebracht. Die über die

Haushaltersparnis und das Pflegegeld hinausgehenden Aufwendungen für das Pflegeheim (abzüglich der Kosten für Einzelzimmerzuschlag, Goldpaket, Ausflug und Impfung) würden bei ihr daher eine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl. VwGH 30. März 2016, 2013/13/0063, VwGH 26. Mai 2010, 2007/13/0051, vgl. auch *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 34 ABC der außergewöhnlichen Belastungen „Alters- und Pflegeheim) (Stand 1.1.2024, rdb.at)).

Mangels konkreter Anhaltspunkte für die tatsächliche Haushaltersparnis werden hierfür im Schätzungswege 8/10 der vollen Station nach § 1 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung, somit € 156,96 monatlich angesetzt (BFG 5. Juni 2024, RV/7100225/2016, vgl. auch *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 34 ABC der außergewöhnlichen Belastungen „Alters- und Pflegeheim) (Stand 1.1.2024, rdb.at)). Die Mutter der Beschwerdeführerin war 24 Tage im Pflegeheim. Für diese Zeit wird von einer Haushaltersparnis von € 121,61 ausgegangen ($156,96/30=5,23$; $156,96/31=5,06$; $5,23+5,06*23=121,61$).

Die Kosten für das Pflegeheim (abzüglich der Kosten für Einzelzimmerzuschläge, Goldpaket, Ausflug und Impfung) betrugen € 2.330,11. Unter Abzug der Haushaltersparnis (€ 121,61) und des Pflegegeldes (€ 339,99) verbleiben Kosten für den Heimaufenthalt iHv € 1.868,51, die bei der Mutter außergewöhnliche Belastungen darstellen würden.

Auch bei den von der Beschwerdeführerin getragenen Kosten der Kurzzeitpflege der Mutter der Beschwerdeführerin gilt (neben der Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988), dass diese nur dann als außergewöhnliche Belastung bei der Beschwerdeführerin abzugsfähig sind, wenn diese für die Beschwerdeführerin zwangsläufig erwachsen.

Nach der im Beschwerdefall anwendbaren Bestimmung des § 143 Abs. 1 ABGB (nunmehr wortgleich § 234 Abs. 2 ABGB) schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Gemäß § 143 Abs. 3 ABGB (nunmehr § 234 Abs. 3 ABGB) mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist (vgl. VwGH 19. März 2013, 2009/15/0176).

Der Unterhaltsanspruch gegen Nachkommen, der nach der Wertung des § 143 ABGB einen Ausnahmefall darstellt, setzt nach § 143 Abs. 1 ABGB fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit der unterhaltsberechtigten Eltern voraus (VwGH 20. November 2019, Ro 2018/15/0024). Maßstab für die Selbsterhaltungsfähigkeit sind die den Lebensverhältnissen des Vorfahren angemessenen Bedürfnisse (vgl. *Stabentheiner/Reiter* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 234 Rz 1 (Stand 1.7.2015, rdb.at)). Orientierungshilfe für die Bestimmung der Selbsterhaltungsfähigkeit kann der Richtsatz für die Ausgleichszulage bieten (vgl. *Limberg* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.07} § 234 Rz 1 (Stand 1.8.2022, rdb.at)). Nach Ansicht des OGH kann bei Pflegebedürftigkeit

von einer fehlenden Selbsterhaltungsfähigkeit ausgegangen werden (vgl. OGH 15. Dezember 2009, 9Ob18/09a).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist daher aufgrund der niedrigen Jahresnettopension der Mutter der Beschwerdeführerin (monatlich € 942,05 €(Nettopension) und damit nur knapp über dem Ausgleichszulagenrichtsatz gemäß § 293 Abs. 1 Z 1 lit. a sublit. bb ASVG für das Jahr 2011 in der Höhe von € 793,40 €) und ihrer Pflegebedürftigkeit davon auszugehen, dass bei ihr eine Selbsterhaltungsfähigkeit nicht vorlag und somit die Beschwerdeführerin eine Unterhaltspflicht traf, soweit die Mutter nicht im Stande war die Kosten zu decken.

Die belangte Behörde brachte in ihrer Stellungnahme vom 23. Jänner 2025 vor, aufgrund des Liegenschaftsbesitzes (Haus in ***Ort A***) der Mutter der Beschwerdeführerin wäre diese in der Lage gewesen, die strittigen Kosten aus ihrem Vermögen zu bestreiten. Daher habe ihr die Tochter keinen Unterhalt geschuldet.

Verfügt die pflegebedürftige Person über entsprechendes Einkommen oder verwertbares Vermögen, dann können die Kosten der Unterbringung nicht von den unterhaltsverpflichteten Personen geltend gemacht werden.

Im Beschwerdefall ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu berücksichtigen, dass die Mutter der Beschwerdeführerin lediglich 24 Tage in der stationären Pflege verbracht hat. In dem von der belangten Behörde angesprochenen Haus lebte nach dem unbestrittenen Vorbringen der Beschwerdeführerin die Beschwerdeführerin selbst, die -abgesehen von dem Zeitraum der Unterbringung im Pflegeheim und im Krankenhaus - die Betreuung der Mutter übernommen hat. Nach dem unwidersprochenen Vorbringen im Vorlageantrag, war außerdem geplant, dass die Mutter in der Wohnung in ***Ort Mutter*** lebt, bis der Schaden im Haus in ***Ort A*** an der Rax beseitigt ist.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände scheint es dem Bundesfinanzgericht nicht zumutbar von der Mutter der Beschwerdeführerin zu erwarten, ihr Vermögen (Haus) zu verwerten (zu verkaufen), um die Kosten einer nicht dauerhaften Unterbringung in einem Pflegeheim zu tragen. Die Beschwerdeführerin traf daher sehr wohl eine Unterhaltspflicht.

Die Pflegeheimkosten können bei der Beschwerdeführerin allerdings nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als ihre Mutter nicht in der Lage war, diese Kosten aus ihrem eigenen Einkommen zu tragen.

Die Mutter hatte Nettopensionseinkünfte in der Höhe von jährlich € 11.304,58 bzw. monatlich € 942,05. Aufgrund der Unterbringung im Pflegeheim war sie versorgt. Es wird davon ausgegangen, dass der pflegebedürftigen Person ein „Taschengeld“ in der Höhe von 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes gemäß zu verbleiben hat (vgl. *Fuchs* in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 34 ABC der außergewöhnlichen Belastungen „Alters- und Pflegeheim (Stand 1.1.2025, rdb.at)).

Im Jahr 2011 betrug der anzuwendenden Ausgleichszulagenrichtsatz € 793,40 € (§ 293 Abs. 1 lit. a ASVG). Daraus errechnet sich ein zu verbleibendes Taschengeld in der Höhe von € 158,68 pro Monat. Pro Monat wäre daher für die Mutter monatlich eine Kostendeckung in der Höhe von € 783,37 (942,05-158,68) möglich gewesen.

Umgelegt auf die Betreuung der Mutter im Pflegeheim von 30. September 2011 bis 23. Oktober 2011 bedeutet dies, dass für die Mutter eine Kostendeckung in der Höhe von € 607,32 ($783,37/30 = 26,11$; $783,37/31 = 25,27$; $26,11 + 25,27 \cdot 23 = 607,32$) möglich gewesen wäre.

Die Kostenübernahme durch die Beschwerdeführerin in der Höhe von € 1.868,51 (nur dieser Betrag hätte für die Mutter eine außergewöhnliche Belastung dargestellt, vgl. Ausführungen oben) kann daher nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als dieser den Betrag von € 607,32 übersteigt, sohin mit einem Betrag von € 1.261,19.

Die von der Beschwerdeführerin erstattete Stellungnahme zu den von ihr am Haus der Mutter vor langer Zeit getätigten Investitionen, deren grundbücherliche Sichterstellung und die Eintragung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot ins Grundbuch im Jahr 2013 sowie die Bestätigung, dass das Haus im Jahr 2024 von Hochwasserschäden betroffen war und die Tragung von Abgaben und Versicherungsbeiträgen durch die Beschwerdeführerin, können nicht dazu führen, dass die Kosten des Pflegeheims in einem höheren Ausmaß (oder andere Kosten überhaupt) als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen wären.

Weitere Fahrten

Das Bundesfinanzgericht geht in Übereinstimmung mit der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung davon aus, dass die Fahrten der Beschwerdeführerin, um ihre Mutter ins Pflegeheim zu bringen bzw. abzuholen und die Fahrten, um die Mutter zum Augenarzt (20. Oktober 2011, 27. Oktober 2011, 13. Dezember 2011, 22. Dezember 2011 und 26. Dezember 2011) zu bringen, eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Aufwand für diese Fahrten im Ausmaß von € 264,60 (insgesamt 630 km x 0,42 €-Kilometergeld) war daher anzuerkennen.

Die weiteren von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fahrten am 20. Oktober 2011 vom Wohnort der Beschwerdeführerin zur Wohnung der Mutter und retour wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt. Nach den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin hat diese am 20. Oktober 2011 die Wohnung der Mutter gelüftet.

Den Aufwendungen für diese Fahrten mangelt es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes bereits am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Es kann nicht als außergewöhnlich angesehen

werden, wenn ein Kind während der Abwesenheit eines Elternteils, sich auch um dessen Wohnung kümmert und diese bei Bedarf lüftet.

Zu den von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemachten Fahrten des Besuchs ihrer Mutter im Pflegeheim und im Spital ist auszuführen (aus den Aufzeichnungen geht etwa hervor, dass sie ihre Mutter regelmäßig im Heim besucht und auch Wäsche geliefert hat), dass außergewöhnliche Belastungen von amts wegen wahrzunehmen sind, sodass auch der Umstand, dass diese nicht geltend gemacht worden sind, einer Berücksichtigung durch das Bundesfinanzgericht nicht im Wege steht (VwGH 17. Dezember 2003, 2001/13/0123).

Allerdings ist auszuführen, dass Aufwendungen für Besuche von nahen Angehörigen sowie für sonstige Formen der Kontaktpflege (Telefongespräche) in der Regel nicht außergewöhnlich sind. Das gilt auch, wenn Angehörige erkrankt oder pflegebedürftig sind und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen. (vgl. VwGH 1. März 1989, 85/13/0091). Mangels Außergewöhnlichkeit sind diese Fahrtkosten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen (vgl. Jakom/Peyer/ EStG, 2025, § 34 ABC der außergewöhnlichen Belastungen „Besuchsfahrten/-reisen“).

Aus den vorstehenden Erwägungen können auch die geltend gemachten Aufwendungen für die Fahrten am 20. Oktober 2011 ins Pflegeheim (Besuch und Wäschelieferung) und retour nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 gesamt:

Kosten für das Pflegeheim: € 1.261,19

Fahrtkosten: € 264,60

Krankheitskosten: € 178,54

Gesamt: 1.704,33

Selbstbehalt:

Die Belastungen in der Höhe von € 1.704,33 sind nur dann als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin wesentlich beeinträchtigt (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt dann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wenn sie den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 übersteigt. Der zu berücksichtigende Selbstbehalt beträgt für die Beschwerdeführerin 10 % von € 16.481,7 somit 1.648,17 €. Lediglich die diesen Betrag übersteigenden Kosten in der Höhe von € 56,16 können somit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Der angefochtene Bescheid war daher entsprechend der vorstehenden Ausführungen abzuändern.

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.

Die gegenständliche Entscheidung gründet auf den in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt und weicht in ihrer rechtlichen Beurteilung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Oktober 2025