

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, als Erbin nach ***Bf1***, über die Beschwerde vom 24. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***Bf1-StNr*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

Am 04.09.2020 wurde mittels antragsloser Arbeitnehmerveranlagung ein Einkommensteuerbescheid 2019 erlassen.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme vom 26.01.2021 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2019 wieder aufgenommen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 26.01.2021 wurde die Einkommensteuer 2019 neu festgesetzt und pauschale Werbungskosten sowie Verkehrsabsetzbetrag gestrichen.

Gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme vom 26.01.2021 wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Mit Beschwerde vom 24.02.2021 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) ***Bf1***, vertreten durch ihren steuerlichen Vertreter, die Berücksichtigung von Pflegeheimkosten in Höhe von 23.666,22 € als außergewöhnliche Belastungen als tatsächliche Kosten auf Grund einer Behinderung.

Die Bf. legte eine Bestätigung der ***Betr*** vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 04.03.2021 forderte das Finanzamt Österreich die Bf. auf ein ärztliches Attest, worin die Betreuungs- bzw. Pflegebedürftigkeit bestanden habe, welche von einem mobilen Pflegeteam zu Hause nicht möglich gewesen wäre, vorzulegen und führte aus, dass Pflegeheimkosten abzugsfähig seien, wenn diese in Zusammenhang mit Krankheit stehen, und mindestens die Pflegestufe 4 erhalten werde.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 04.06.2021 antwortete die Bf., dass ihr die Behauptung „Pflegestufe 4“ unerklärlich sei, weil sie weder durch die Rechtsprechung des VwGH noch durch einschlägige Fachliteratur gedeckt sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.07.2021 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab. Die Kosten für die Unterbringung und Verpflegung in einem Alters- bzw. Pflegeheim würden dann eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 darstellen, wenn beim Steuerpflichtigen eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bestehe. Keine außergewöhnliche Belastung liege jedoch vor, wenn die Unterbringung aus Altersgründen erfolge. Das Finanzamt Österreich führte zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und zum Pflegevertrag aus. Da keine Kosten aufgrund von Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit nachgewiesen worden seien, würden auch die Aufenthaltskosten in der Seniorenresidenz Kosten der allgemeinen Lebensführung gem. § 20 EStG 1988 darstellen, die Zwangsläufigkeit der Ausgaben sei nicht gegeben, weshalb insgesamt keine abzugsfähigen Kosten vorliegen würden.

Mit Vorlageantrag vom 23.08.2021 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die Bf. ergänzte ihr Begehren und stellte den Antrag auf zusätzliche Berücksichtigung von Behandlungsbeiträgen (Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter) in Höhe von 119,90 €.

Die Beschwerde wurde am 09.09.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit E-Mail-Nachricht vom 02.09.2025 wurde bekannt gegeben, dass die Bf. ***Bf1*** im Mai 2024 verstorben sei. Ebenfalls bekannt gegeben wurde, dass der steuerliche Vertreter verstorben sei und kein neuer steuerlicher Vertreter bekannt gegeben werde.

Mit E-Mail-Nachricht vom 26.09.2025 wurde der Einantwortungsbeschluss des BG Mödling vom 05.09.2024 übermittelt, in welchem die Tochter ***Bf2*** als Erbin (Gesamtrechtsnachfolgerin) angeführt ist.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.02.2026 wurde die Tochter ***Bf2*** aufgefordert, weitere Fragen zum Sachverhalt zu beantworten und Unterlagen vorzulegen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 26.02.2026 kam die Tochter ***Bf2*** dieser Aufforderung nach.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 31.03.2026 wurde der belangten Behörde die Vorhaltsbeantwortung zur allfälligen Stellungnahme weitergeleitet. Die belangte Behörde wurde im Falle einer Stellungnahme um Ausführung ersucht, ob sie im Lichte der Entscheidung VwGH 28.06.2023, Ra 2023/13/0016, wonach der Bezug des Pflegegeldes das Vorliegen einer Behinderung indiziert, an ihrer in der Beschwerdeentscheidung vom 21.07.2021 dargelegten Rechtsansicht festhalte.

Mit Stellungnahme vom 07.04.2026 gab die belangte Behörde bekannt, dass die in der Beschwerdeentscheidung vertretene Rechtsansicht nicht mehr aufrechterhalten werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die 1922 geborene und 2024 verstorbene ***Bf1*** erhielt seit 2009 Pflegegeld der Pflegestufe 2.

Der Gesundheitszustand von ***Bf1*** verschlechterte sich und mit 01.09.2016 zog sie in ein Appartement im Seniorenzentrum ***Name***, ***Adr***, der ***Betr***, ***Betr-Adr***.

Laut Präambel des Pensionärsvertrages verfügte das Seniorenzentrum ***Name*** über Pflegeplätze und Seniorenwohnungen (Betreuungs- und Pflegeappartements).

Laut Punkt 2.1. des Vertrages war Vertragsgegenstand ein Appartement sowie die Betreuung durch die ***Betr***.

Laut Punkt 3.3.1. des Vertrages wurden Pflege- und besondere Betreuungsleistungen von der ***Betr*** nur im Bedarfsfall erbracht und mussten vom Pensionär gesondert angefordert werden.

Laut Punkt 3.3.2. des Vertrages bot die ***Betr*** die Pflege im eigenen Appartement durch Pflegepersonal der ***Betr*** an, soweit der Pflege- und Betreuungsbedarf des Pensionärs nicht die Pflegestufe 2 überstieg und keine außerordentlichen Pflegemaßnahmen benötigt wurden.

Die Kosten für das Appartement im Seniorenzentrum im Jahr 2019 betrugen 29.029,74 €.

Für ***Bf1*** wurde 2019 Pflegegeld in Höhe von 3.480,00 € ausbezahlt.

Die Haushaltsersparnis für 2019 betrug 1.883,52 €.

Die Kosten für das Appartement im Seniorenzentrum betrugen nach Abzug von Pflegegeld und Haushaltsersparnis 23.666,22 € und standen in einem ursächlichen Zusammenhang mit der eigenen Behinderung.

Die Behandlungsbeiträge 2019 (Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter) betrugen 119,90 € und standen in einem ursächlichen Zusammenhang mit der eigenen Behinderung.

Die tatsächlichen Kosten aus eigener Behinderung im Jahr 2019 betrugen 23.786,12 €.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargelegte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den von der Bf. ***Bf2*** als Erbin nach ***Bf1*** im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Unterlagen.

Die Höhe und der Bezug von Pflegegeld der Stufe 2 wurde durch eine Bestätigung der ***Ag*** vom 23.02.2026 sowie ein ärztliches Gutachten zur Pflegebedürftigkeit vom 03.12.2009 nachgewiesen.

Der Pensionärsvertrag wurde im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 04.06.2021 vorgelegt und sind die Angaben zur Unterbringung und den Vertragsbedingungen diesem entnommen.

Die Kosten des Pflegeheims wurden durch eine Bestätigung der ***Betr*** nachgewiesen.

Dass die Kosten für das Pflegeheim in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung von ***Bf1*** standen, ergibt sich aus dem Bezug des Pflegegeldes der Stufe 2 sowie den Angaben der Bf. ***Bf2*** zur Unterbringung im Pflegeheim und ist nicht mehr strittig.

Die Höhe der Behandlungsbeiträge im Jahr 2019 wurde durch Rechnungen des Sozialversicherungsträgers (Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter) und Kontoauszüge nachgewiesen.

Dass die Behandlungsbeiträge 2019 in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung standen, ergibt sich im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO. Im ärztlichen Gutachten zur Pflegebedürftigkeit sind die Diagnosen und die laufende Medikation angeführt. Die in den Rechnungen der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter angeführten ärztlichen Leistungen können mit diesen Diagnosen in Zusammenhang gebracht werden. Die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 24.02.2026 vorgelegten Apothekenrechnungen zu den verschriebenen Medikamenten enthalten die im Gutachten angeführten Medikamente.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

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 folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Unter anderem können folgende Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) zu.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

Aufwendungen für eine Wohnung (VwGH 27.05.2003, 99/14/0001) führen wegen des Fehlens der Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen grundsätzlich zu keinen außergewöhnlichen Belastungen. Aufwendungen für eine Wohnmöglichkeit oder/und die Verpflegung sind durch die Gestaltung des Steuertarifs im Rahmen des § 33 Abs. 1 EStG 1988 durch die Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums berücksichtigt (vgl. zB VwGH 30.03.2016, 2013/13/0063 zum Wohnungsaufwand oder VwGH 15.09.2016, Ro 2015/15/0009 zu den Kosten der eigenen Verpflegung) und führen daher grundsätzlich zu keinen außergewöhnlichen

Belastungen. Die Kosten eines Wohnens in einem Alters- oder Seniorenheim allein wegen Alters sind als übliche Kosten der Lebensführung noch nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (vgl. z.B. VwGH 27.05.2003, 97/14/0102).

Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen sind allerdings dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn mit diesen Kosten auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bedingt sind (vgl. bereits VwGH 16.12.1987, 86/13/0084, VwGH 27.05.2003, 97/14/0102). Nach ständiger Rechtsprechung stellen die mit einer Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim verbundenen Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht ist (vgl. zB VwGH 26.05.2010, 2007/13/0051, VwGH 30.06.2010, 2008/13/0126, VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn bei diesem behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Bei Bezug eines Pflegegeldes ab Stufe 1 kann jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit ausgegangen werden und sind die Kosten für eine Pflegeeinrichtung (z.B. Pflegeheim, Seniorenresidenz) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. VwGH 28.06.2023, Ra 2023/13/0016).

Da die Bf. ***Bf1*** Pflegegeld der Stufe 2 bezog, sind die Kosten für das Appartement im Seniorenzentrum nach Abzug des Pflegegeldes und der Haushaltsersparnis als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt abzugsfähig.

Bei Mehraufwendungen "aus dem Titel der Behinderung" muss es sich um Kosten handeln, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Betreffen die Kosten hingegen etwa die Behandlung von Krankheiten, die mit der Behinderung nicht in Zusammenhang stehen, so können sie nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden (VwGH 28.06.2023, Ra 2023/13/0016).

Wie im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt wurde, standen die geltend gemachten Behandlungsbeiträge in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung der Bf. ***Bf1***. Daher sind diese als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt abzugsfähig.

Im Rahmen der Einkommensermittlung sind daher tatsächliche Kosten aus eigener Behinderung in Höhe von 23.786,12 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis folgt zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Kosten für eine Pflegeeinrichtung (Seniorenzentrum) und andere Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Soweit im vorliegenden Fall Sachverhaltsfragen strittig waren, wurden diese im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO geklärt und haben keine über den Einzelfall hinausgehende rechtliche Bedeutung.

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen daher nicht vor. Die Revision war nicht zuzulassen.

Wien, am 5. Mai 2026