

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr, über die Beschwerde vom 26. September 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. September 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, Steuernummer BfStNr, zu Recht erkannt:

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 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

Strittig ist die Anerkennung von Aufwendungen für den Umbau eines Badezimmers (Austausch Badewanne gegen eben zugängliche Dusche in Standardausfertigung mit behindertengerechten Zubehör und Versetzung eines WCs) als außergewöhnliche Belastung (in der Folge: agBel) im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) des Bf (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf). Der Umbau wurde infolge der schweren Erkrankung der Gattin des Bf zwingend erforderlich. Fraglich war unter anderem, ob die Aufwendungen des Bf nur im Rahmen seiner Unterhaltspflicht gegenüber seiner Gattin anzuerkennen sind und wie die Höhe dieser Unterhaltspflicht zu ermitteln ist.

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Nachdem der Bf in seinem Antrag auf ANV für das Jahr 2023 die Berücksichtigung von „Krankheitskosten“ iHv € 12.235,00 als agBel beantragt hatte, ersuchte das Finanzamt Österreich (FAÖ) mit Schreiben vom 4.4.2024 den Bf um Vorlage einer detaillierten Kostenaufstellung (Art des Aufwands, Preis, Ersätze, Unterhaltsverpflichtung) und mehrerer Nachweise (Rechnungen, ärztliche Verordnung und dergleichen).

Diesen Vorhalt des FAÖ beantwortete der Bf mit Schreiben vom 10.4.2024. Vorgelegt wurde eine Aufstellung der Kosten (in Summe jetzt € 12.108,45), in der auch ein Betrag iHv € 10.966,26 für eine „behindertengerechte Badsanierung“ aufschien (die restlichen € 1.142,19 entfielen auf vorgelegte Arzt- und Medikamentenrechnungen des Bf). Die Rechnung bezüglich der Badsanierung war an die Gattin des Bf adressiert und wies Montage- und Materialaufwand „laut Auflistung“ in Gesamthöhe von € 10.966,26 aus.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2023 (ANV) vom 2.9.2024 wurden zwar zunächst die € 1.142,19 als agBel anerkannt aber infolge des anzurechnenden Selbstbehaltes im Ergebnis mit 0 im Bescheid dargestellt. Die Aufwendungen für das Badezimmer wurden mit der Begründung, dass der unmittelbare Zusammenhang mit einer Krankheit und die medizinischen Gründe für diese Maßnahme nicht erkennbar seien, nicht anerkannt.

Dagegen brachte der Bf am 26.9.2024 eine Beschwerde ein. Begründend wird darin ausgeführt, seine Gattin sei seit Jänner 2023 in der Pflegestufe 4 eingestuft. Dies beruhe auf einer „Gehbehinderung, Durchblutungssituation bis hin zur Beingefährdung, Demenz uvm.“ laut Arztbrief und Krankenhausaufenthalt vom 29.1.2023. Der geltend gemachte Aufwand falle daher unter die behindertenbedingten Krankheitskosten der Gattin.

Das FAÖ wies die Beschwerde mit einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 5.3.2025 als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des § 34 Abs. 1 EStG 1988 wurde darin ausgeführt, dass aus der vorgelegten Rechnung eine spezielle behindertengerechte Umbaumaßnahme nicht erkennbar sei, vielmehr entspreche die Bauausführung dem zur Zeit üblichen Standard eines modernen Badezimmers. Da somit nur eine Vermögensumschichtung stattgefunden habe, liege keine agBel vor.

In dem dagegen am 24.3.2025 von der Tochter des Bf (gezeichnet mit ihrem Namen und dem Hinweis „Tochter des Bf, für den sie die ANV in dessen Auftrag beantragt habe“) eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt, dass die im Jahr 1937 geborene Gattin des Bf an fortgeschrittener Demenz (Pflegestufe 4) erkrankt sei und seit Jänner 2023 an einer hochgradigen Gefäßerkrankung in den Beinen leide. In diesem Zusammenhang sei infolge der starken Verschlechterung eine Beinamputation dringend empfohlen worden. Dies könne dem beiliegenden Arztbrief entnommen werden. Zur Sicherstellung der notwendigen Pflege und hygienischen Versorgung sei ein behindertengerechter Umbau unumgänglich geworden. Dabei

seien ausschließlich die notwendigen Maßnahmen durchgeführt worden. So sei die nicht mehr nutzbare Eckbadewanne entfernt und aus den genannten Gründen eine barrierefreie Dusche eingebaut worden. Erforderlich sei auch eine Versetzung des WC gewesen. Im übrigen seien die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt. Einem beigefügten Arztbrief von Ende Jänner 2023 eines Krankenhauses ist zusammengefasst u.a. zu entnehmen, dass sich „eine katastrophale Situation mit Verschluss sämtlicher Unterschenkelarterien rechts“ ergeben habe und mittelfristig beidseits eine Beingefährdung bestehe. Die Patientin sei mit einem Rollator aber mobil. Einem weiteren Arztbrief des Krankenhauses vom 16.2.2023 ist dann zu entnehmen, dass dringend eine Beinamputation angeraten werde, sich die Patientin aber dagegen ausgesprochen habe.

Weiters wurde nochmals die Schlussrechnung vom 5.6.2023 betreffend den Badumbau mit angeführtem Leistungszeitraum April bis Juni 2023 vorgelegt. Der Auflistung der Einzelleistungen ist zu entnehmen, dass auch ein Haltegriff und ein höhenverstellbarer Duschhocker im Lieferumfang enthalten sind.

Im Vorlagebericht vom 31.7.2025 teilte das FAÖ nach der Schilderung des bisherigen Verfahrens mit, dass es der Ansicht sei, dass zunächst das Bestehen einer Bevollmächtigung der Tochter zu klären sei. Angeregt wurde das Abverlangen von Fotos zum Nachweis der behindertengerechten Ausstattung, Nachweise bezüglich des erfolgten Zahlungsflusses sowie die Abklärung, ob es Ersätze gegeben hat. Weiters sei das Einkommen der Gattin zu berücksichtigen. Soweit dieses über das steuerliche Existenzminimum (in 2023 € 11.693) gehe, müsse sie ihre Kosten selber tragen. Möglicherweise könnten auch in den bei der Gattin anerkannten agBel Kosten des Badumbaus bereits enthalten sein.

Anm. d. Ri.: Offensichtlich als Erklärung für die Nichtdurchführung der angeregten Ermittlungen, zu deren Vornahme das FAÖ gem. § 265 Abs. 1 BAO selbst verpflichtet wäre, wurde im Vorlagebericht festgehalten, dass dies nicht erfolgt sei, weil „noch nicht geklärt sei, wie der durch die Tochter des Bf eingebrachte Vorlageantrag zu beurteilen sei“.

Mit dem Vorlageantrag wurde dem BFG u.a. auch eine Lohnzettel-Auskunft 2023 sowie der Einkommensteuerbescheid 2023 betreffend die Gattin des Bf übermittelt. Diesen Unterlagen kann entnommen werden, dass bei der Arbeitnehmerveranlagung der Gattin bereits € 3.079,00 als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der VO über agBel anerkannt wurden.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Am 11.8.2025 übermittelte die Tochter des Bf dem BFG sowie dem FAÖ eine ergänzende Stellungnahme, den Pflegestufenbescheid (seit 1/2023 Stufe 4, aktuell Pflegestufe 5) für die Gattin des Bf, einen Zahlungsbeleg über die Umbaukosten (Überweisung vom Konto des Bf)

und eine Vollmacht des Bf an dessen Tochter. Eine Nachreichung von Fotos vom Umbau wurde angekündigt.

Neben der Darstellung der erfolgten notwendigen baulichen Maßnahmen wurde nochmals die Zwangsläufigkeit und medizinische Notwendigkeit des Umbaus dargelegt. Da dies mittlerweile auch seitens des FAÖ nicht mehr bestritten wird und auch für das Gericht feststeht, wird darauf nicht näher eingegangen.

Hinsichtlich der rechtlichen Grundlage für die Anerkennung der geltend gemachten agBel beruft man sich in dem Schreiben mehrmals auf § 4 der VO über agBel sowie auf das Erkenntnis des VfGH B 785/02. Dabei geht das Schreiben davon aus, dass der Bf Kosten der Behinderung der Gattin als agBel geltend macht. Dies auch, da diese Kosten über die übliche Ausstattung hinausgingen und er diese wirtschaftlich (nachgewiesen durch den beiliegenden Zahlungsbeleg) getragen habe, ohne dafür Ersätze bekommen zu haben. Überdies seien derartige Kosten nach der deutschen BFH Judikatur auch dann anzuerkennen, wenn durch eine Umbaumaßnahme ein Gegenwert entstehe.

Beigelegt waren eine schriftliche Vollmacht des Bf, mit der er am 2.8.2025 seine Tochter bevollmächtigte, ihn in diesem Verfahren zu vertreten, die Überweisungsbestätigung einer Bank betreffend die Umbaukosten sowie ein Bescheid der PV-Anstalt vom 7.5.2025, nach dem der Gattin des Bf infolge des festgestellten erhöhten Pflegebedarfs ein Pflegegeld in Höhe der Stufe 5 zuerkannt wurde.

Am 3.9.2025 wurden dann die bereits avisierten Fotos vom Badezimmerumbau vorgelegt. Diesen kann entnommen werden, dass es sich tatsächlich um den Einbau einer behindertengerechten (ebener Eingang, Griffe, Hocker, faltbare) Dusche als Ersatz für eine Eckbadewanne handelte.

Am 3.9.2025 erging an den Bf ein Vorhalt, mit dem dem Bf vorgehalten wurde, dass infolge des Nichtbestehens einer Vollmacht bei Einbringung des Vorlageantrages am 24.3.2025 (ausgestellt am 2.8.2025) der Vorlageantrag zurückzuweisen sein werde.

Daraufhin legte die Tochter des Bf am 2.10.2025 eine „Erklärung an Eides statt“ des Bf und dessen Tochter vom 16.9.2025 vor, nach der der Bf seine Tochter bereits ab 24.3.2025 mit seiner Vertretung im gegenständlichen Verfahren betraut habe.

Infolge eines Informationsaustausches mit der Amtsvertreterin (Mail und Telefonat vom 29.1.2026) bestätigte die Amtsvertreterin das Vorliegen einer behindertengerechten Maßnahme und, dass ein Abzug von Kosten einer Standardausstattung nicht zu erfolgen habe. Wenn das BFG die noch offenen Fragen (Vollmachtsfrage, kein Erhalt von Ersätzen, die Aufteilung der angefallenen Kosten zwischen den Ehegatten, keine doppelte Berücksichtigung von Kosten) geklärt hat, könnten die Umbaukosten dem Grunde nach als agBel anerkannt

werden. Der Amtsvertreterin wurde auch mitgeteilt, dass evtl. auch zu erwägen sei, hinsichtlich der Aufteilung der Kosten zwischen den Ehegatten nicht der Vorgangsweise laut LStRI mit der Berücksichtigung eines steuerlichen Existenzminimums zu folgen. Man könne nach der Rechtsprechung des VwGH die Aufteilung nach den Grundsätzen der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht in der sich aus den jeweiligen Einkommen ergebenden prozentuellen Leistungsfähigkeit folgen. Hinsichtlich der sich dabei bei der Gattin ergebenden höheren agBel wurde festgehalten, dass eine angedachte Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zielführend sei, da sich keine steuerliche Auswirkung und damit kein im Spruch anders lautender Bescheid (als die bereits erfolgte Gutschrift der abgeführten Lohnsteuer) ergeben würde.

Aus dem jeweils verfügbaren Nettoeinkommen des Bf und dessen Gattin ergebe sich eine Unterhaltspflicht des Bf iHv 60% und die Gattin müsse 40% der angefallenen Kosten selbst tragen. Dabei seien aber nach Ansicht des Richters sämtliche Kosten aus der agBel der beiden Ehegatten zu berücksichtigen. Daher ergebe sich eine Gesamtsumme an agBel iHv € 15.187,19. 60% davon wären € 9.112,31, wovon aber beim Bf infolge des Vorliegens von agBel in Form von zwangsläufig erwachsenen Unterhaltspflichten (und nicht Kosten aus einer Behinderung) ein Selbstbehalt von € 2.812,00 abzuziehen sei und sich somit eine anzuerkennende agBel iHv € 6.300,31 beim Bf ergäbe.

Am 10.2.2026 erging abermals ein Vorhalt an die Parteien. In diesem wurde den Parteien unter Zitierung der VwGH-Judikatur mitgeteilt, dass als erwiesen anzusehen sei, dass bei der Einbringung des Vorlageantrages eine ausreichende mündliche Bevollmächtigung der Tochter des Bf vorgelegen sei.

Weiters wurde dem Bf mitgeteilt, dass nach den vorgelegten Unterlagen auch nach Ansicht der Amtspartei nunmehr von einem zwangsläufig erforderlichen und behindertengerecht erfolgten Badumbau (ebener Zugang, Falt-Duschwand, Haltegriff und Duschhocker) auszugehen sei. Es sei auch kein Gegenwert einer Standardausstattung zu berücksichtigen.

Dem Bf wurde zudem mitgeteilt, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten der Behinderung der Gattin als agBel beim Bf nach der Gesetzeslage nicht möglich sei, da ihm kein Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe und die Einkünfte der Gattin über der gesetzlichen Grenze liegen würden. In derartigen Fällen sei aber zu prüfen, ob gem. § 34 Abs. 7 Zi 4 EStG 1988 eine agBel infolge der Erfüllung einer Unterhaltspflicht vorliege. Dabei sei aber beim Unterhaltspflichtigen ein Selbstbehalt zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei ein Ehegatte verpflichtet, einen Teil der Kosten des anderen Ehegatten zu tragen, wenn dessen Einkommen weniger als 40% des Familieneinkommens betrage. Da dies hier in etwa der Fall sei, könne man von einer anteiligen Unterhaltspflicht des Bf ausgehen und es würde sich nach Abzug eines Selbstbehaltes eine agBel in Höhe von € 6.300,31 ergeben. Auf Anregung des Finanzamtes sei aber noch nachzuweisen, dass in den bei der Gattin des Bf bereits anerkannten agBel iHv € 3.079,00 keine Kosten der Badsanierung enthalten seien.

Die Bezahlung der Kosten durch den Bf sei bereits nachgewiesen und es sei auch glaubhaft versichert worden, dass es keinerlei Ersätze gegeben habe.

Die am 1.3.2026 vorgelegten Nachweise zu den laut Bescheid der Gattin zunächst anerkannten agBel wurden am 3.3.2026 der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt teilte darauf hin am 9.3.2026 mit, dass es bei der Gattin des Bf zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens kommen hätte müssen, da die agBel zu hoch erklärt und bescheidmäßig übernommen worden seien. Durch die sich daraus ergebende Erhöhung des Einkommens der Gattin betrage der Anteil am Familieneinkommen nun 42,28%, sodass sich bei einer Berechnung nach der „40% Formel des VwGH“ keine Unterhaltspflicht des Bf und somit auch keine agBel ergäbe. Das Finanzamt stelle aber aus Vereinfachungsgründen weiterhin auf das steuerliche Existenzminimum ab. Dieser Ansicht folge auch (Anm. d. Ri.: in Ausnahmefällen) der UFS und das BFG. Es ergäbe sich somit folgende agBel beim Bf:

Einkommen der Gattin (17.633,74) minus steuerliches Existenzminimum (11.693): von der Gattin zu tragende Kosten: 5.940,74

Restliche Kosten des Badumbaus beim Bf: 5.025,52 (10.966,26 minus 5.940,74)

Eigene Krankheitskosten des Bf: 1.142,19

AgBel: 3.355,18 (5.025,52 plus 1.142,19 minus Selbstbehalt 2.812,53)

Auf Ersuchen des Richters übermittelte die Amtsvertreterin dem BFG den im wiederaufgenommenen Verfahren neu ergangenen Einkommensteuerbescheid der Gattin des Bf vom 6.3.2026, welcher ein Einkommen der Gattin iHv € 17.633,74 auswies.

In einem Telefonat vom 4.5.2026 und einem zusätzlichen Mail vom 5.5.2026 wurde der Tochter des Bf die Rechtslage und die Ermittlung der anzuerkennenden agBel erläutert.

Das BFG werde sich in diesem Fall der für den Bf günstigeren Ansicht des Finanzamtes anschließen. (Anm. d. Ri.: Dies insbesondere deshalb, weil dies auch teilweise in der Literatur vertreten wird, vom BFG (siehe zB BFG vom 11.8.2023, RV/7100409/2023) teilweise so judiziert wird und infolge des knappen Überschreitens der 40%-Regel der Ansicht des Finanzamtes, dass dies der Verfahrensvereinfachung diene, zugestimmt werden kann.)

In einem weiteren Telefonat zeigte die Tochter des Bf Verständnis dafür, dass bei der gegebenen Rechtslage und den erfolgten Zahlungen durch den Bf eine für den Bf günstigere Lösung nicht möglich sei und stimmte einer kurz gehaltenen Begründung im Erkenntnis zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Letztlich steht nach den vorgelegten Unterlagen fest und ist auch zwischen den Parteien unstrittig, dass der Badumbau behindertengerecht und infolge der Behinderung der Gattin zwangsläufig erfolgt ist. Die Kosten (€ 10.966,26) wurden vom Bf getragen und es gab keine Ersätze dafür. Das Einkommen der behinderten Gattin betrug nur geringfügig mehr als 40% des Familieneinkommens. Hinsichtlich der exakten Beträge wird auf die Darstellung des Finanzamtes im Schreiben vom 9.3.2026 verwiesen.

Dieser Sachverhalt und dessen Unstrittigkeit ergibt sich aus der in der Schilderung des Verfahrens dargestellten Kommunikation zwischen dem Richter und den Parteien.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/teilweise Stattgabe)

Rechtsgrundlagen

Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung normiert § 34 EStG 1988:

Abs. 1 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.

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

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

Abs. 4 Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor

Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro

6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro

8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro

10%.

mehr als 36 400 Euro

12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 312 Euro

(Anm. 1) jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

Abs. 5 Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Abs. 6 Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Abs. 7 Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 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.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

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.

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

§ 35 Abs. 1 EStG 1988

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 7 411 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,
- und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

.....

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

VO agBel BGBl 303/1996 idf BGBl II Nr. 11/2023

§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dessen Einkünfte den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen, oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Aus VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113, ergibt sich, dass gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 auch der (Ehe-)Partner die behinderungsbedingten Mehraufwendungen geltend machen kann, sofern entweder Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag besteht oder die Einkünfte des (Ehe-)Partners höchstens 6.000 Euro jährlich betragen. Im (Anm. d. Ri.: damaligen) Revisionsfall waren diese Voraussetzungen unstrittig nicht erfüllt, sodass die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen **nur im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung mit Selbstbehalt** berücksichtigt werden konnten (vgl. Fuchs in Doralt et al, EStG20, § 35 Tz 2).

Rechtsprechung des VwGH im Regelfall zur Höhe der Unterhaltspflicht (zB.: VwGH 28.4.1987, 85/14/0049) sinngemäß: In welchem Ausmaß der Ehegatte infolge seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht die Krankheitskosten der Ehegattin übernehmen muss, ist davon abhängig, um wie viel die Ehegattin weniger als 40% des ihr zustehenden Familiennettoeinkommens bezieht, weil der Ehegatte nur insoweit verpflichtet ist, einen Teil der Krankheitskosten der Gattin zu bezahlen.

Siehe aber auch:

BFG 11.8.2023, RV/7100409/2023

Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe-)Partner bezahlt, stellt dies beim zahlenden (Ehe-)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe-)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 € jährlich) unterschritten würde (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG20 § 34 Rz 58/1)

Der Richter orientierte sich in der erforderlichen gegenständlichen Einzelfallbetrachtung insbesondere an der Entscheidung des UFS 31.3.2008, RV/1253-W/07:

Das Bestehen und das Ausmaß der Unterhaltspflicht richten sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (vgl. VwGH 14.11.1995, 93/08/0199). Nach § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Prozentsätze zur Ermittlung der Höhe des Unterhaltes stellen bloß eine Orientierungshilfe dar, um für Durchschnittsfälle eine "generalisierende Regel" zur Verfügung zu haben. Eine Ausnahme von der "generalisierenden

Regel" stellt unter anderem der krankheitsbedingte Sonderbedarf dar, der auf Seiten des Berechtigten einen höheren Anspruch begründen kann (VwGH 24.8.1999, 99/11/0010).

Feststeht, dass die Zwangsläufigkeit von Belastungen ein gemäß § 34 Abs. 1 EStG für die Absetzbarkeit gefordertes Kriterium ist und diese im konkreten Fall hinsichtlich der in Rede stehenden Kosten vor dem Hintergrund der für den Bw. gegenüber seiner Ehegattin bestehenden Unterhaltsverpflichtung zu beurteilen ist.

.....

Bezüglich der in Streit stehenden Krankheitskosten ist überdies auf die zivilgerichtliche Praxis hinzuweisen, nach der folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw. nicht vorhandenem Einkommen) gegenüber dem Ehegatten mit höherem (bzw. einzigem) Einkommen angewendet werden:

Wenn nur der Ehemann ein Einkommen (Nettoeinkommen) hat, so hat die Ehegattin einen Unterhaltsanspruch in Höhe von 33% des Einkommens des Ehegatten (Dittrich/Tades, ABGB, § 94 E 191). Hat hingegen jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen, so ist dem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40% des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen (aaO, E 186).

Sicherlich wollte der Gesetzgeber eine Unterhaltsbemessung im Einzelfall unter Bedachtnahme auf die besonderen Lebensverhältnisse der Ehegatten und der sich daraus ergebenden Billigkeitskriterien. Solange aber keine besonderen Umstände (zB krankheitsbedingter Sonderbedarf) geltend gemacht werden, erfordert es nicht nur die ausgleichende Gerechtigkeit, sondern auch die Praktikabilität der Rechtsprechung, von generalisierenden Regeln bei der Bemessung des Unterhaltes auszugehen (LGZ Wien 8. 2. 1984, 44 R 1007/84, EFSlg 44.869). Als derartiger Sonderbedarf sind beispielsweise die Kosten der durch die körperliche Verfassung des Unterhaltsberechtigten begründeten Unterbringung in einem Pflegeheim anzusehen (OGH 24. 2. 1994, 8 Ob 503/94).

In dem bereits zitiertem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.8.1999, GZ. 99/11/0010, brachte dieser überdies zum Ausdruck, dass gegenüber einen infolge eines krankheitsbedingten Sonderbedarfs zur Deckung der Unterkunfts- und Verpflegungskosten angenommenen Unterhaltsanspruch in Höhe von 50% des Familiennettoeinkommens keine Bedenken bestehen und führte weiters aus, dass von der Hälfte dieses Familieneinkommens das Einkommen des Unterhaltsberechtigten abzuziehen ist, sodass sich daraus die Unterhaltsleistung des Unterhaltsverpflichteten errechnet.

Rechtliche Würdigung

Wie bereits ausgeführt, steht fest, dass die hier fraglichen Aufwendungen für den behindertengerechten Badumbau infolge der erheblichen Behinderung der Gattin

außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sind. Da die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht erfüllt sind, ist ebenso unstrittig hinsichtlich der wesentlichen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit ein Selbstbehalt nach Abs. 4 leg.cit. zu berücksichtigen.

Da dem Bf kein Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht und die Einkünfte der Gattin des Bf die Betragsgrenze des § 35 Abs. 1 EStG 1988 sowie die Grenze nach der dazu ergangenen Verordnung übersteigen, können die angefallenen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung der Gattin des Bf nur im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

In diesem Fall stimmt das BFG im Wege der Einzelfallbetrachtung aufgrund des nur geringfügigen Überschreitens der „40% Grenze der Judikatur“ der Ansicht des Finanzamtes zu, dass eine Unterhaltspflicht auch insofern besteht, als der Gattin das steuerliche Existenzminimum verbleiben muss und sie nur jene Kosten selber tragen muss, die sie von ihren darüber hinaus erzielten Einkünften tragen kann. Wenn das Finanzamt diese Ansicht vertritt und nach den Richtlinien der Finanzverwaltung auch anwendet, erfolgt diese Lösung nicht nur im Interesse einer erzielten Streitbeilegung sondern auch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das BFG (BFG vom 31.3.2008, RV/1253-W/07) hat auch schon unter Bezugnahme auf VfGH 28.8.1999, 99/11/0010, zum Ausdruck gebracht, dass krankheitsbedingte Umstände zu einem außergewöhnlichen Sonderbedarf führen können, der ein Abgehen von der sonst üblichen Durchschnittsbetrachtung erforderlich macht.

Nach ständiger Judikatur (zB VfGH 13.3.2003, B 785/02) ist auch davon auszugehen, dass bei derartigen Aufwendungen, die sich bei einer allfälligen Veräußerung einer Wohnung wertmäßig nicht auswirken, kein Gegenwert anzusetzen ist.

2.2. 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.

Aus BFG 14.1.2022, RV/7106259/2016, ergibt sich für Einzelfälle ohne Bedeutung für eine Vielzahl anderer Erkenntnisse:

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 11. 10. 2018, Ra 2018/16/0154; VwGH 13. 9. 2016, Ra 2016/16/0077; VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004; VwGH 19. 12. 2017, Ra 2017/18/0260). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Dem Verwaltungsgerichtshof kommt, wie ausgeführt, im Revisionsmodell eine Leitfunktion zu. Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes ist es, im Rahmen der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (erstmalig) die Grundsätze bzw. Leitlinien für die Entscheidung des Verwaltungsgerichts festzulegen, welche von diesem zu beachten sind. Die Anwendung dieser Grundsätze im Einzelfall kommt hingegen grundsätzlich dem Verwaltungsgericht zu, dem dabei in der Regel ein gewisser Anwendungsspielraum überlassen ist. Ein Aufgreifen des vom Verwaltungsgericht entschiedenen Einzelfalles durch den Verwaltungsgerichtshof erfolgt, wenn das Verwaltungsgericht die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Leitlinien bzw. Grundsätze nicht beachtet hat und somit seinen Anwendungsspielraum überschritten oder eine krasse bzw. unvertretbare Fehlbeurteilung des Einzelfalles vorgenommen hat. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher nach dem Revisionsmodell nicht dazu berufen, die Einzelfallgerechtigkeit in jedem Fall zu sichern -diese Aufgabe obliegt den Verwaltungsgerichten (vgl. VwGH 27. 2. 2018, Ra 2018/01/0052; VwGH 25. 9. 2018, Ra 2018/01/0276; VwGH 20. 4. 2017, Ra 2017/20/0095, alle m. w. N.).

Wenn in einem Einzelfall das Verwaltungsgericht aus den im Erkenntnis angeführten und überzeugenden Gründen der Ansicht der Behörde zu Gunsten des Beschwerdeführers folgt, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die vom VwGH zu entscheiden wäre.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG somit eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 9. Juni 2026