

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Diana Sammer, die Richterin Mag. Sonja Stradner sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Mag. Andrea Prozekin der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch R & P Korneuburg Steuerberatung GmbH, Sudetendeutsche Straße 7, 2100 Korneuburg, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend

- Einkommensteuer 2018 (Bescheid v 09.04.2021, Beschwerde v 12.04.2021),
- Einkommensteuer 2019 und 2020 (Bescheide v 20.04.2022, Beschwerde v 17.05.2022),

zu Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabrina Kellner zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Einkommensteuer 2018

Nach Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuer 2018 seitens des Finanzamtes brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) am 30.08.2020 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 ein und beantragte - wie bereits 2017 – die Berücksichtigung von Sonderausgaben iHv 2.920,00 € sowie außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt iHv 12.300,00 € für Pflegeaufwand und 130,75 € für Arztrechnungen.

Das Finanzamt erließ am 09.04.2021 den Einkommensteuerbescheid und versagte die Berücksichtigung der Abzugsposten wegen fehlender Nachweise hinsichtlich Sonderausgaben

und Pflegebedürftigkeit. Weder sei ein ärztliches Gutachten noch der Bezug von Pflegegeld vorgelegt worden, um nachzuweisen, dass die Bf. nicht mehr fähig sei, den Haushalt selbst zu führen. Die Krankheitskosten seien aufgrund des höheren Selbstbehaltes nicht schlagend geworden.

Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevereinscheidung vom 11.01.2023 ab und führte erneut aus, dass die Bf. keinen Nachweis über den besonderen Pflege- und Betreuungsbedarf, festgestellt durch das Sozialministeriumservice oder durch ein fachärztliches Gutachten, erbracht habe. Zur Beurteilung, ob Aufwendungen iZm einer Pflegebedürftigkeit stehen, sei der Nachweis aber unerlässlich. Eine allgemeine ärztliche Bestätigung über Pflegebedürftigkeit oder die eigenverantwortliche Erhebung des Pflegebedarfs durch den Personenbetreuer sei als Nachweis nicht geeignet.

Einkommensteuer 2019 und 2020

Die Einkommensteuer 2019 und 2020 wurde seitens des Finanzamtes im Schätzungsweg aufgrund vorliegender Informationen mit Bescheiden vom 20.04.2022 festgesetzt.

Mit Beschwerde vom 17.05.2022 übermittelte die Bf. die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2019 und 2020 und machte wiederum Sonderausgaben iHv 2.920,00 € und außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt iHv insgesamt 13.313,25 € (2019) und 13.200,00 € (2020) geltend.

Im Zuge eines Ergänzungsersuchens legte die Bf. Rechnungen über die bezahlten Pflegeleistungen, ein (weiteres) Attest der Hausärztin vom ***Juli 2022***, Befundberichte aus den Jahren 2015 und 2022 sowie Bescheide der Pensionsversicherungsanstalt über die Zuerkennung von Pflegegeld ab 01.08.2022 bzw. Höhereinstufung ab 01.11.2022 vor.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 11.01.2023 wies das Finanzamt die Beschwerden wiederum ab und führte begründend aus, dass aufgrund des Pflegegeldbescheides erst ab August 2022 ein Pflegebedarf amtlich bescheinigt worden sei. Nachweise, die einen erhöhten Pflegebedarf bereits in den Jahren 2019 und 2020 bestätigen, seien jedoch nicht vorgelegt worden.

Mit Schriftsatz vom 17.01.2023 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden betreffend die Jahre 2018 - 2020 an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat. Ein Pflegegeldbescheid für die Pflegestufe 4 ab Juni 2023 wurde nachgereicht.

Das Finanzamt legte den Verwaltungsakt am 16.02.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf. ist am ***Datum 2024*** verstorben. Der von der RichterIn (BerichterstatteIn) mit Beschluss vom 25.09.2025 angeforderte Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichts ***BG*** weist ***1*** (Nichte der Bf.) als eingewortete Erbin der Bf. aus. Die Beschwerde wird nach Auskunft der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung vom 17.10.2025 auch von der Erbin weiterhin aufrechterhalten.

Mit Schreiben vom 17.10.2025 übermittelte die steuerliche Vertretung ebenso Bescheide der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) über die Zuerkennung von Pflegegeld (ab August 2022) sowie medizinische Gutachten aus den Jahren 2015, 2020 und 2022, die größtenteils bereits aktenkundig sind.

In der am 23.06.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf das bisherige Vorbringen und legte ergänzend eine schriftliche Stellungnahme samt Studie von universimed/PneumoUpdate2019 vom 15.07.2019 zum Thema „Idiopathische Lungenfibrose – wann auf eine palliative Therapie wechseln?“ vor. Er führte aus, dass Lungenfibrose eine unheilbare Erkrankung sei, deren Überlebenszeit nach Diagnosestellung bei ca. 3 – 5 Jahren liege. Eine frühzeitige Betreuung durch einen entsprechend diplomierten Krankenpfleger werde laut der Studie bereits ab den ersten Symptomen empfohlen, denn nur eine frühzeitige Betreuung führe zu einer erhöhten Restlebenszeit, vermindere die Symptome und erhöhe die Lebensqualität der Patienten deutlich. Die Beantragung des Pflegegeldes vor dem Jahr 2022 sei leider am Willen der Bf. gescheitert, die sich ihre schwere Erkrankung aus psychologischen Gründen nicht eingestanden habe.

Erneut wurde das Attest der Hausärztin vom ***Jänner 2019*** vorgelegt, durch das die vermehrte Pflegebedürftigkeit der Bf. bereits ab dem Jahr 2017 bestätigt sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes wandte dagegen ein, dass dieses Attest im Jahr 2019 rückwirkend für 2017 ausgestellt worden sei und kein fachärztliches Gutachten darstelle. Weder sei eine Diagnose vermerkt, noch Art und Ausmaß des Pflegebedarfs angeführt.

Hinsichtlich der vorgelegten Studie führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass es unbestritten sei, dass eine Behandlung der Erkrankung sofort begonnen werden sollte. Die Studie beschäftige sich aber nicht damit, ob bei einer solchen Diagnose, ein Patient sofort zwangsläufig Haushaltsunterstützung benötige. Ob ein tatsächlicher Pflegebedarf gegeben sei, müsse durch ein fachärztliches Gutachten festgestellt werden.

Überdies sei aus den vorgelegten Honorarnoten des Personenbetreuers auch nicht nachvollziehbar, welche Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Therapien seien jedenfalls nur dann anzuerkennen, wenn sie ärztlich verordnet wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die mittlerweile verstorbene Beschwerdeführerin (Bf.), geb. am ***Datum 1947***, begehrt in allen Jahren aufgrund ihrer Pflegebedürftigkeit die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt iHv ~ 13.000,00 € sowie den Ansatz von Sonderausgaben iHv 2.920,00 € pro Jahr.

Ein Nachweis betreffend Sonderausgaben für die Jahre 2018 – 2020 ist weder dem Grunde noch der Höhe nach erfolgt.

Die Bf. litt an einer interstitiellen Lungenerkrankung, damit einhergehender Dyspnoe (Kurzatmigkeit) und am Sulcus nervi ulnaris-Syndrom rechts und links.

Seitens der Hausärztin der Bf., Dr. ***2*** – Arzt für Allgemeinmedizin, ***Adr 2***, wurde am ***Jänner 2019*** dahingehend ein ärztliches Attest ausgestellt, dass die Bf. seit 2017 vermehrt pflegebedürftig sei und zusätzliche Unterstützung in der Körperpflege, im Haushalt und bei den täglichen Verrichtungen benötige. Ein stundenmäßiges Ausmaß des Pflegebedarfs bzw. der Haushaltsunterstützung ist nicht angegeben. Ärztliche Diagnosen, Befund oder Beschreibungen des Krankbildes der Bf. finden sich darin ebenfalls nicht.

Andere medizinische Untersuchungsergebnisse sind für die Jahre 2018 und 2019 nicht aktenkundig. Im September 2020 wurde die Erkrankung der Bf. an Lungenfibrose vom Lungenfacharzt Dr. ***3***, sowie vom Institut „***4***, Fachärzte für Radiologie OG – Institut für Radiodiagnostik GmbH“, ***Adr 4***, erstmals befundet und Verlaufskontrollen angeraten. Ausführungen über Mobilitätseinschränkungen und Pflegebedürftigkeit finden sich darin nicht.

Die Pflegeleistungen gegenüber der Bf. wurden ab Juli 2017 durch einen diplomierten Gesundheits- und Krankenpfleger (§ 32 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz – GuKG) erbracht. Nach Angaben der Bf. und des Pflegers handelt es sich dabei um unterstützende Tätigkeiten im Rahmen der Selbstfürsorge (Waschen und Cremen), der Haushaltsführung (Zubereitung der Hauptmahlzeiten, Reinigung und Instandhaltung des Hauses, Einkäufe, Begleitung zu Arztbesuchen) und Anwendung von Durchblutungsmassagen, Lichttherapie und Motivationsgesprächen, da die Bf. an eingeschränkter Beweglichkeit und Depression leide. Eine tatsächliche Leistungsbeschreibung ist aus den Honorarnoten des Pflegers nicht ablesbar. Den Pauschalhonorarnoten liegt eine Berechnung der Pflegetätigkeit von 2,5 Stunden/Tag für 22 Tage im Monat zugrunde. Dokumentationen der Leistungserbringung oder Stundenaufstellungen des Pflegers wurden nicht vorgelegt.

In den streitgegenständlichen Jahren 2018 - 2020 hat die Bf. weder Pflegegeld bezogen noch wurde eine Behinderung iSd § 35 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 zuständigen Stellen nachgewiesen. Ein Bescheid über den Grad der Behinderung ist nicht aktenkundig. Die Bf. war in der Lage, ihren Haushalt selbst zu führen.

Ab Juli 2022 war die Bf. sauerstoffpflichtig und benötigte für fast alle täglichen Verrichtungen fremde Hilfe. Sie war nicht mehr in der Lage, sich selbständig zu versorgen. Die Zuerkennung von Pflegegeld aufgrund Pflegestufe 1 erfolgte mit Bescheid vom ***August 2022***.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung sowie der Einsichtnahme in den Verwaltungsakt des in der Gerichtsabteilung anhängigen, mittlerweile abgeschlossenen Beschwerdeverfahrens RV/7100086/2022 der Bf. Mit Erkenntnis vom 15.12.2025 wurde die Beschwerde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2017 wegen Anerkennung der Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung abgewiesen. Gegen dieses Erkenntnis hat die Bf. keine Revision erhoben, sodass der Einkommensteuerbescheid 2017 in Rechtskraft erwachsen ist.

Der Einantwortungsbeschluss in der Verlassenschaftssache ***Bf*** (AZ *****) vom ***Datum 2025*** wurde vom zuständigen Bezirksgericht ***BG*** übermittelt und weist ***1*** als Erbin und somit Gesamtrechtsnachfolgerin aufgrund der Abgabe einer bedingten Erbantrittserklärung aus.

Sonderausgaben

Für die Jahre 2018 bis 2020 sind keine Nachweise hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben erbracht worden, sodass diese weder dem Grunde noch der Höhe nach durch das Gericht überprüft werden können.

Außergewöhnliche Belastung

Dass die Bf. an Lungenfibrose erkrankt ist, wurde anhand der vorliegenden ärztlichen Befunde bestätigt. Im September 2020 wurde die Erkrankung erstmals sowohl vom Lungenfacharzt Dr. ***3***, sowie vom Institut „***4***, Fachärzte für Radiologie OG – Institut für Radiodiagnostik GmbH“, ***Adr 4***, festgestellt. Verlaufskontrollen wurden empfohlen. Hinweise auf Mobilitätseinschränkungen der Bf. sind den Befunden nicht zu entnehmen. Laut Ambulanzbericht der klinischen Abteilung für Pneumologie, Universitätsklinikum ***U***, vom ***Juni 2022*** wurde in weiterer Folge eine „interstitielle Lungenerkrankung unklarer Genese“ diagnostiziert. Dieser spricht von einer fortgeschrittenen Lungenerkrankung. Auch der Befund des Diagnosezentrums Institut ***5*** vom ***Mai 2022*** iZm CT

Nasennebenhöhlen (low-dose) und CT Thorax spricht von bilateralen, dorso-basal und apical betonten Lungenveränderungen in beiden Lungen, die der weiteren Abklärung bedürften.

Eine von der Berichterstatterin durchgeführte Internet-Recherche zum Thema „Lungenfibrose“ hat ergeben, dass es sich dabei „um eine Veränderung des Lungengewebes handelt, bei der verstärkt Bindegewebe zwischen den Lungenbläschen und den sie umgebenden Blutgefäßen gebildet wird, wodurch die Lunge verhärtet und vernarbt. Durch die verringerte Dehnbarkeit verringert sich das Lungenvolumen und die Atmung wird behindert. Beschwerden sind häufig Luftnot, geringe körperliche Belastbarkeit, stetiger Husten, Anstieg der Atemfrequenz sowie Kraftlosigkeit“ (Quelle: *Wikipedia*). Auch die seitens der steuerlichen Vertretung vorgelegte Studie zum Thema „Idiopathische Lungenfibrose: wann auf eine palliative Therapie wechseln?“ bespricht, dass die Erkrankung durch fortschreitende Ventilationsstörung und einer zunehmenden Verschlechterung des Gasaustausches gekennzeichnet sei und die Überlebenszeit nach Diagnoseerstellung idR bei ca. 3 bis 5 Jahren liege. Lungenfibrose ist somit eine chronische, fortschreitende Lungenerkrankung, die nach derzeitigem Wissensstand nicht heilbar ist.

Das Gericht hat daher keinen Zweifel daran, dass die Erkrankung der Bf. ab dem Jahr 2020 und somit auch vor Beantragung des Pflegegeldbezugs im Jahr 2022 bestanden hat. Hinsichtlich der Ausprägung der Krankheit und damit einhergehender tatsächlich bestandener erhöhter Pflegebedürftigkeit der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren finden sich jedoch keine Aussagen der behandelnden Ärzte. Ärztliche Diagnosen hinsichtlich von der Bf. angeführter Depression oder sonstiger Bewegungseinschränkung wurden für die streitgegenständlichen Jahre überhaupt nicht vorgelegt. Das Attest vom ***Jänner 2019*** der Hausärztin spricht zwar von vermehrter Pflegebedürftigkeit ab dem Jahr 2017, vermag jedoch keine Aussage darüber zu treffen, ob die Bf. in den Jahren 2018 und 2019 in der Lage war, ihren Haushalt selbst zu führen. Weder wird eine ärztliche Diagnose gestellt, die körperliche Verfassung der Bf. detailliert aufgezeigt noch ein Ausmaß an Pflegebedürftigkeit umschrieben.

Hinsichtlich angeführter Bewegungseinschränkungen wurde im September 2022 ein Sulcus nervi ulnaris-Syndrom rechts und links befundet. Hierbei handelt es sich um Gefühls- und Mobilitätseinschränkungen der Finger 4 und 5. Ein Hinweis darauf, dass diese Bewegungseinschränkungen bereits in den streitgegenständlichen Jahren gegeben waren, ist aus dem Befund nicht ersichtlich. Ein Sulcus nervi ulnaris-Syndrom wird auch nicht durch das Vorliegen einer Lungenerkrankung bedingt. Vielmehr ist der schriftlichen Aussage des Pflegers vom 17.06.2019 zu entnehmen, dass die Bf. **altersbedingt** (geboren 1947) allgemein **bewegungseingeschränkt** war und für einige Aktivitäten bei Bedarf Unterstützung in der Haushaltsführung benötigte.

Dass die Bf. ab Juli 2017 tatsächlich häusliche Betreuung in Anspruch genommen hat, steht für das Gericht zweifelsfrei fest. Ausbildungsnachweise des Personenbetreuers bestätigen, dass es

sich um einen diplomierten Gesundheits- und Krankenpfleger handelt, der über entsprechende Kenntnisse in der Pflegebetreuung verfügt. Pflegevertrag und Honorarnotenabrechnungen liegen vor.

Sowohl die Bf. als auch der Personenbetreuer haben in schriftlichen Ausführungen glaubwürdig dargelegt, dass Pflegeleistungen iZm mit Körperpflege sowie haushaltsnahe Dienstleistungen vom Pfleger erbracht wurden. Auch die bei Bedarf (unterstützende) Zubereitung von Mahlzeiten und Durchführung von Durchblutungsmassagen sowie Anwendung von Lichttherapie ist durch den Pfleger erfolgt und wird seitens des erkennenden Senats nicht angezweifelt. Welche Leistungen (Pflegeleistungen, Anwendung von Massagen und Lichttherapie oder Haushaltsunterstützung) der Pfleger wann und in welchem Ausmaß tatsächlich ausgeübt hat, war für das Gericht jedoch aufgrund fehlender Dokumentation (Stundenaufzeichnungen etc.) nicht nachvollziehbar. Ärztliche Verschreibung von Therapien/ Massagen wurden nicht vorgelegt.

Nach Angaben des Pflegers war eine **tägliche Betreuung** der Bf. im Jahr 2017 **nicht notwendig** (Vorhaltsbeantwortung vom 19.12.2019). Die Berechnung der Pauschalhonorarnoten beruht auf der Annahme der Unterstützungsleistung von 2,5 Stunden/Tag (Stundensatz 20,00 €) für ca. 22 Tage im Monat, somit 55 Pflegestunden im Monat. Im Vergleich dazu, ist für die Zuerkennung der Pflegegeldstufe 1 ein Pflegebedarf von mindestens 65 Stunden im Monat ausschlaggebend. In den Jahren 2018 bis 2020 ist den Honorarnoten keine nennenswerte Erhöhung des Pauschbetrages zu entnehmen. So wurden in den Jahren 2018 bis 2020 ein durchschnittliches monatliches Pauschalentgelt iHv 1.025,00 € bis 1.100,00 € verrechnet. Dies entspricht den oben angeführten 55 (oder weniger) Pflegestunden im Monat. Daraus schließt der erkennende Senat aber, dass die Anzahl der Betreuungsstunden mit den Jahren und dem Fortschreiten der Erkrankung nicht erhöht wurde, andernfalls ein höherer Betrag zur Verrechnung gekommen wäre. Dass sich der Stundensatz für die Bf. reduziert und sich somit - bei gleichbleibendem Honorar - die Anzahl der Stunden erhöht habe, wurde weder vorgebracht noch entspreche dies der allgemeinen Lebenserfahrung.

Da ein täglicher Betreuungsbedarf nach Angaben des Pflegers im Jahr 2017 nicht erforderlich war, sich die Anzahl der Betreuungsstunden in den Jahren 2018 bis 2020 nicht erhöht hat und überdies unterhalb der maßgeblichen Grenze für die Zuerkennung von Pflegegeld lag, darf der Senat zu Recht davon ausgehen, dass die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren in der Lage war, ihren Haushalt selbst zu führen.

Auch das Attest vom ***Juli 2022*** der Hausärztin Dr. ***2*** – Arzt für Allgemeinmedizin, ***Adr 2***, ist nicht geeignet, eine Unfähigkeit der Haushaltsführung rückwirkend für die Jahre 2018 bis 2020 nachzuweisen. Aktenkundig ist, dass die Bf. von der Hausärztin im Mai 2022 an die klinische Abteilung für Pneumologie, Universitätsklinikum ***U***, zugewiesen („erste Vorstellung in der ILE Ambulanz“) und dort über Behandlungsmöglichkeiten (spezielle

Medikamente zur Hemmung der Lungenfibrose, Sauerstofftherapie) informiert und aufgeklärt wurde. Das Attest vom Juli 2022 über die Sauerstoffpflicht der Bf. ist daher stimmig mit den Therapieempfehlungen der Uniklinik. Dass in den Jahren vor 2022 die Notwendigkeit einer Sauerstoffgabe für die Bf. gegeben war, geht aus den vorgelegten Unterlagen aber nicht hervor, vielmehr ist dem Ambulanzbericht zu entnehmen, dass die Sauerstofftherapie der Bf. vorgeschlagen worden sei und sie diesbezügliche Überlegungen anstelle.

Andere medizinische Nachweise über einen die eigene Haushaltsführung verunmöglichenden Gesundheitszustand in den Jahren 2018 bis 2020 hat die Bf. nicht beigebracht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren zur eigenen Haushaltsführung fähig war.

Verweist der steuerliche Vertreter auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegte Studie „Idiopathische Lungenfibrose (IPF): wann auf eine palliative Therapie wechseln?“ und den Nutzen einer frühzeitigen palliativmedizinischen Versorgung von IPF-Patienten, so ist darauf hinzuweisen, dass die Studie Lebensqualität und Symptomlast (Kurzatmigkeit, Husten, Müdigkeit, Angst, Depression) von IPF-Patienten in den letzten 24 Monaten vor ihrem Tod untersucht hat. Umgelegt auf den vorliegenden Fall entspricht dies den Jahren 2022 bis 2024, in denen der Bf. Pflegegeld ohnedies zuerkannt und somit die Unfähigkeit der eigenen Haushaltsführung bestätigt wurde.

Folgt die Studie, dass allein die frühe Diskussion über Krankheitsprogression und „End-of-Life“-Planung mit Ausarbeitung eines individuellen Aktionsplanes mit Zuordnung der Zuständigkeiten zu einer Verbesserung der Symptomlast bei den Patienten geführt habe, so ist dem nichts entgegenzusetzen. Es mag durchaus Sinn machen, Patienten einen möglichen Weg im Umgang mit der Erkrankung aufzuzeigen und sie so dazu zu drängen, sich vorzeitig (und nicht erst im letzten Augenblick) mit der tragischen Unausweichlichkeit der Krankheit auseinanderzusetzen. Dies sagt jedoch nichts über den tatsächlichen Gesundheitszustand und die Pflegebedürftigkeit der Patienten aus. Nach Ansicht des Gerichts ist der persönliche Pflege- und Betreuungsbedarf der Patienten in den einzelnen Jahren und Stadien der Erkrankung individuell durch fachärztliche Gutachten oder dazu befugte Stellen (wie Pensionsversicherungsanstalt oder Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen) festzustellen. Die Zuerkennung von Pflegegeld durch die Pensionsversicherungsanstalt indiziert die Unfähigkeit der eigenen Haushaltsführung der Bf. und erfolgte diese Feststellung erst mit Bescheid vom ***August 2022***.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem

Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem Abgabepflichtverhältnis (vgl. VwGH 14.07.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt; vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 19 Rz 4, mwN).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 können Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, Lebensversicherung, Hinterbliebenenversorgung und Sterbekassen, Pensionskassenbeiträge uä., wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist, als Sonderausgaben abgezogen werden.

Aufgrund fehlender Nachweise kann seitens des Senats nicht festgestellt werden, ob es sich bei den beantragten Sonderausgaben iHv 2.920,00 € um Ausgaben handelt, die einem solchen Sonderausgabenabzug zugänglich sind. Es war daher jährlich nur der Pauschbetrag iHv 60,00 € für Sonderausgaben anzusetzen.

Außergewöhnliche Belastung

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
- sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Dazu bestimmt Abs. 2 der genannten Norm, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Letztlich wird in Abs. 4 ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor

Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in §§ 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig, sprich kumulativ gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen schließt die Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (VwGH 26.03.2025, Ro 2021/13/0018).

Nach § 34 Abs. 6 TS 5 EStG 1988 können 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

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.

Anstelle des Freibetrages können nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idGF, liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Außergewöhnliche Belastungen sind gegeben, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084; BFH 18.04.2002, III R 15/00), denen sich der Steuerpflichtige zwangsläufig aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Stufe 1 ausgegangen werden (*Doralt*, EStG § 34 Rz 78).

Bei einer häuslichen Betreuung sind die damit verbundenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Die (außergewöhnliche) Belastung erwächst dem Betroffenen daher zwangsläufig, weil er sich ihr aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist wie bei einer Heimbetreuung durch ein ärztliches Gutachten oder den Bezug von Pflegegeld (dh ab Pflegestufe 1 gegeben) nachzuweisen (vgl. VwGH 26.02.2020, Ro 2018/13/0013). Unter dieser Voraussetzung können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und

Ausgaben wie bspw Kosten für das Pflegepersonal, Ausgaben für die Vermittlungsorganisation sowie Ausgaben für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden. Pflegekosten können alternativ auch als tatsächliche Kosten der Behinderung geltend gemacht werden, wenn jemand - behinderungsbedingt - nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist. Diesfalls ist die Behinderung durch Vorlage einer amtlichen Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 oder durch Pflegegeldbezug (dieser indiziert das Vorliegen einer Behinderung, VwGH 14.08.2024, Ra 2023/13/0061) nachzuweisen.

Im vorliegenden Fall hat die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum 2018 bis 2020 weder Pflegegeld bezogen noch eine amtliche Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 zum Nachweis der krankheitsbedingten Unmöglichkeit der eigenen Haushaltsführung erbracht. Den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, dass die Hinweise auf die pflegerische Kernkompetenz laut Gesundheits- und Krankenpflegegesetz ins Leere gehen, da die eigenverantwortliche Erhebung des Pflegebedarfs nicht die notwendige Feststellung des besonderen Pflege- und Betreuungsbedarfs iSd § 34 EStG 1988 ersetze, ist die Bf. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Beschwerdeentscheidung aber Vorhaltscharakter zu (VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0071, VwGH 30.06.2021, Ra 2021/15/0048). Zudem ist unstrittig, dass der Personenbetreuer kein Gutachten über den Pflegebedarf erstellt hat.

Die vorgelegten ärztlichen Befunde attestieren die genannte Lungenerkrankung erst ab dem Jahr 2020. Dass die Bf. aufgrund dieser Diagnose nicht zur Führung des eigenen Haushaltes fähig war, ist weder aus dem Befund des Lungenfacharztes Dr. ***3***, noch des Instituts „***4***, Fachärzte für Radiologie OG – Institut für Radiodiagnostik GmbH“, ***Adr 4***, ablesbar (siehe dazu Punkt 2 – Beweiswürdigung). Aus der Zuerkennung des Pflegegeldes der Stufe 1 ab ***August 2022*** vermag kein Rückschluss gezogen werden, dass die Bf. davor – sohin in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2018 bis 2020 - nicht in der Lage war, ihren Haushalt selbst zu führen. Damit scheitert aber das Kriterium der Zwangsläufigkeit des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zur Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung.

Es war daher 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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor.

Wien, am 29. Juni 2026