

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., G, vertreten durch Dr. Christine Fidler, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Nußdorfer Straße 57/2/5, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 26. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 4. November 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 die von der Beschwerdeführerin (Bf.) unter dem Titel Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 2.091,82 im Rahmen der Steuerberechnung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 5.904,42 nicht übersteigen würden.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Die Aufwendungen, die sie für die Pflege ihrer in Deutschland lebenden Mutter, Jahrgang 1924, die altersbedingt auf Pflegehilfe angewiesen sei, aufgebracht habe, seien in der Einkommensteuererklärung nicht geltend gemacht worden. Im Sommer 2015 habe sie zudem einen Schlaganfall erlitten und sei seither an den Rollstuhl gefesselt.

Nach dem Wegfall der Mieteinnahmen im Wohnhaus beziehe die Mutter eine Witwen- bzw. Eigenpension von insgesamt 1.000 €. Mit diesem Einkommen könnte der Pflegeaufwand einerseits und die Kosten für die Erhaltung des Hauses andererseits nicht

aufgebracht werden. Im Übrigen habe die Bf. seit 2012 laufend persönliche Dienste für ihre Mutter erbracht, die sich durch die Anreisen aus der Steiermark zusätzlich verteuert hätten. Die Bf. habe sich daher entschlossen, nach Antritt ihrer Alterspension noch einer geringfügigen Beschäftigung im Landesdienst nachzugehen, um die Finanzierungslücke für die Unterstützung ihrer Mutter zu schließen. Die von der Bf. zur Hälfte getragenen, im Einzelnen detailliert aufgeschlüsselten Kosten würden 7.565,46 € betragen, sodass einschließlich der Anreisekosten nach Deutschland in Höhe von € 2.361,80 nach Abzug der Hälfte des Pflegegeldbezuges durch die Mutter insgesamt ein Betrag von 8.463,26 € neben den eigenen Krankheitskosten in Höhe von € 2.091,82 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen wäre.

In der Eingabe vom 20. Jänner 2016 hat die Bf. unter Beilage einer zweiten berichtigten Einkommensteuererklärung 2014 die von ihr für die Mutter allein getragenen Kosten unter Berücksichtigung der Anreisekosten mit 19.631,77 € beziffert. Nach Abzug des von der Mutter bezogenen Pflegegeldes in Höhe von € 2.928 würden die von der Bf. zur Gänze getragenen, im Einzelnen belegmäßig nachgewiesenen und als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Aufwendungen 16.703,77 € betragen.

Im Ergänzungsvorhalt vom 4. Februar 2016 hat das Finanzamt Nachstehendes ausgeführt:

"In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid beantragen Sie die Berücksichtigung der Kosten für die Pflege Ihrer Mutter sowie der Kosten für die Erhaltung des Hauses Ihrer Mutter als außergewöhnliche Belastung. Sie werden ersucht eine Bestätigung über die Verpflichtung der alleinigen Kostentragung vorzulegen.

Lt. eigenen Angaben besitzt Ihre Mutter Vermögen in Form eines Hauses bzw. einer Vermietung. Hat der Pflegebedürftige Vermögen noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens.

Weiters werden Sie darauf aufmerksam gemacht, dass die Wohnungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Wohnungskosten hat die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen. Ihnen fehlt das Element der Außergewöhnlichkeit."

In der Vorhaltbeantwortung vom 2. März 2016 hat die Bf. im Wesentlichen Folgendes mitgeteilt:

Die Mutter der Bf. besitze kein Vermögen. Sie habe ihr Wohnhaus bereits im Jahr 2009 jeweils zur Hälfte an ihre Tochter und an ihre Enkelin (= Tochter der Bf.) übertragen. Die Bf. habe auf den Hälfteanteil dieses Hauses zu Gunsten ihrer eigenen Tochter verzichtet. Für die übertragende Partei (= Mutter der Bf.) sei ein Nießbrauch vereinbart worden. Demnach sei die Mutter der Bf. verpflichtet, für laufenden Betrieb und Erhaltung des Hauses selbst zu sorgen (siehe Punkt 10. des Übergabsvertrages vom 4. Juni 2009). Die Tochter der Bf. als Hälfteeigentümerin des Hauses könne aber für die Unterstützung ihrer Großmutter nicht herangezogen werden, da sie ein kleines Einkommen als Angestellte

bei der Stadtgemeinde Weiz und ihrerseits noch Sorgepflichten für ihre in Ausbildung befindliche Tochter habe.

Mit Notariatsakt vom 14. Juli 2006 habe die Mutter der Bf. einen Vertrag errichtet, der eine Patientenverfügung und eine Handlungsvollmacht für ihre beiden Töchter umfasse, wie im Eventualfall zunehmender körperlicher und geistiger Gebrechlichkeit vorzugehen sei. Daraus ergebe sich neben der gesetzlichen Verpflichtung nach deutschem BGB auch die vertraglich übernommene Verpflichtung der Töchter auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot der übernommenen Liegenschaft. Dies wäre nur mit Zustimmung der Mutter möglich. Beide Töchter hätten ihrer Mutter auch das persönliche Versprechen gegeben, das Haus nicht gegen ihren Willen zu veräußern. Die Töchter würden sich an die sittliche Verpflichtung halten, den Wunsch der Mutter nach Aufrechterhaltung ihres Lebensraumes in vertrauter Umgebung bis zu ihrem Tod zu respektieren. Sie hätten sich damit auch verpflichtet, die erweiterten Lebenshaltungskosten, das seien insbesondere Hilfsmittel und Heilbehelfe, die nicht unter die vergleichbaren Lebenshaltungskosten der Mehrzahl der Steuerpflichtigen fielen, für ihre Mutter, soweit sie von ihr in ihrer Einkommenssituation nicht bewältigt werden könnten, zu übernehmen.

Zur Einkommenssituation der Mutter sei festzuhalten, dass sie bis Anfang 2012 neben ihrer Kleinpension noch Mieteinkünfte gehabt habe. Das Erdgeschoß des gegenständlichen Hauses sei bis 2012 vermietet gewesen. Dieses Mietverhältnis sei aber im April 2012 von der Mutter als Vermieterin gekündigt worden, weil der damalige Mieter im Zahlungsrückstand mit den ausstehenden Mieten gewesen sei. Eine angestrebte Neuvermietung sei aber, bedingt durch den Standort im Zentrum der Stadt, nicht gelungen.

Ihre Mutter beziehe seit der Einstellung der Vermietung eine kleine Rente in Höhe von € 1.131 und bis einschließlich Juni 2015 ein Pflegegeld der Stufe I in Höhe von € 244. Seit Juli 2015 sei sie nach einem Schlaganfall an den Rollstuhl gebunden und beziehe Pflegegeld der Stufe III in Höhe von € 728. Seit 1. November 2015 betrage das Pflegegeld 1.612 €. Mit Bescheid vom 23. Oktober 2015 des Landrates Kreis Kleve sei der Grad der Behinderung mit 100% eingestuft worden.

Die Töchter sowie die Enkelin (= Tochter der Bf.) hätten im Jahr 2013 eine Vereinbarung getroffen, in welcher Form zur Deckung der Betreuungskosten und Lebenshaltungskosten ihrer Mutter bzw. Großmutter die erforderlichen Unterstützungsleistungen zu erbringen seien. Die Bf. habe im Jahr 2013 21.000 € aus dem Verkaufserlös einer Liegenschaft in Österreich zur Unterstützung ihrer Mutter angewiesen. Dieser Betrag hätte die unmittelbar anfallenden laufenden Kosten für einen Zeitraum von ungefähr zwei Jahren ergänzend abdecken sollen. Dazu kämen die von der Bf. direkt geleisteten Zahlungen für ihre Mutter, wie diese in der Einkommensteuererklärung detailliert angeführt worden seien.

Im Jahr 2015 sei von der Schwester der Bf. ein Betrag in der Größenordnung von 20.000 € auf das Konto der Mutter geleistet worden. Es sei ausdrücklich zu betonen, dass die Schwester der Bf. im Jahr 2014 keine außergewöhnliche Belastung bei ihrem

Wohnsitzfinanzamt in Deutschland geltend gemacht habe. Demnach seien sämtliche, in der berichtigten Einkommensteuererklärung 2014 begehrten Mehrleistungen aus dem Titel außerwöhnliche Belastung ausschließlich von der Bf. erbracht worden.

Somit werde beantragt die außergewöhnliche Belastung von insgesamt 18.795,59 € (= 2.091,82 € für eigene Krankheitskosten und 16.703,77 € für Betreuungs- und Lebenshaltungskosten der Mutter) nach Abzug des Selbstbehaltes von 5.904,42 €, somit 12.891,17 € bei der Veranlagung 2014 anzuerkennen.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdeentscheidung wie folgt begründet:

"1) Pflegekosten der Mutter

Die Mutter der Bf. (geboren am 02.06.1924) lebt in Deutschland und ist auf Pflegehilfe angewiesen. Im Jahr 2014 wurde Pflegegeld der Stufe 1 bezogen. Aufgrund eines Schlaganfalles der Mutter der Bf. im Jahr 2015 wurde der Grad der Behinderung im Ausmaß von 100% ab 24.07.2015 festgestellt.

Hinsichtlich des Einkommens der Mutter der Bf. geht aus den Informationsschreiben der deutschen Rentenversicherung hervor, dass die Mutter eine Witwenrente von EUR 984,16 monatlich und eine Altersrente von EUR 127,95 monatlich erhält. Bis zur Einstellung von Vermietungstätigkeiten, bezog die Mutter der Bf. bis April 2012 zusätzlich Mieteinkünfte. Die Mutter der Bf. erhält außerdem ein Pflegegeld iHv EUR 244 bzw. seit Juli 2015 Pflegegeld iHv EUR 728 und seit November 2015 Pflegesachleistungen von EUR 1.612 monatlich.

Im Jahr 2009 übertrug laut Notariatsakt über einen Übergabevertrag und Pflichtteilsverzichtvertrag die Mutter der Bf. ihr Grundstück mit Wohnhaus in Deutschland je zur Hälfte der Tochter der Bf. und der Schwester der Bf. Im Zuge der Übertragung erklärt die Bf. auf alle Pflichtteilsansprüche ihrer Mutter gegenüber zu verzichten. Weiters wurde ein lebenslanges Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Mutter der Bf. (Übergeberin) vereinbart. Mit Notariatsakt vom 14.07.2006 hat die Mutter der Bf. eine Vollmacht errichtet, die eine Patientenverfügung und eine Handlungsvollmacht für ihre beiden Töchter umfasst. Ein Nachweis über den Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft wurde nicht vorgelegt.

In der Beschwerde führt die Bf. aus, dass daher seit 2012 UNterstützungsleistungen an ihre Mutter erfolgt seien. Die Bf. habe im Jahr 2013 € 21.000 an ihre Mutter überwiesen, um einerseits die Pflegekosten der Mutter und andererseits die Kosten für die Erhaltung des Hauses in Deutschland, in welchem die Mutter lebe und gepflegt werde, zu zahlen. Die Bf. listet die von ihr aufgewendeten Kosten für Betreuung, Versicherung, Telefon, Gemeindeabgaben, Strom, Rundfunkgebühr, Hausnotruftelefon, Schornsteinfeger, Heizöl, Reparaturen am Haus, Service des Sitzliftes und die Reisekosten der Bf. nach Deutschland auf. In der Beschwerde vom 26.11.2015 wurde die Hälfte der aufgelisteten Kosten beantragt, da sich die Schwester der Bf. und Tochter der pflegebedürftigen

Mutter ebenso an den Kosten beteiligen würde. Jedoch wurde mit ergänzendem Schreiben vom 20.01.2016 darauf hingewiesen, dass die Bf. sämtliche Leistungen für ihre Mutter allein übernommen habe und begehrt die Anerkennung der Kosten nun in voller Höhe (€ 16.703,77). Am 25.10.2016 gibt die Bf. dem Finanzamt im Rahmen eines persönlichen Gespräches bekannt, sie habe tatsächlich nur die Hälfte der angefallenen Kosten (Überweisung von € 21.000) getragen. Die andere Hälfte habe die Schwester (Überweisung von € 20.000) getragen. Die Bf. macht deswegen die Kosten in voller Höhe geltend, da die in Deutschland lebende Schwester die von ihr getragenen Kosten steuerlich nicht geltend gemacht habe bzw. zu keiner steuerlichen Auswirkung führen würden.

Die Bf. bringt vor, dass ihre Mutter kein Vermögen besäße und aufgrund ihrer Einkommenssituation der Pflegeaufwand einerseits und die Kosten für die Erhaltung des Hauses andererseits nicht aufgebracht werden könne. Die Bf. habe zu Gunsten ihrer Tochter und nun Hälfteigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft auf ihren Erb- und Pflichtteil verzichtet. Sie wendet jedoch ein, dass ihre Tochter nicht für die Unterstützung der Mutter der Bf. herangezogen werden könne, da sie ein kleines Einkommen und Versorgungsverpflichtungen gegenüber ihres Kindes habe. Die Mutter sei verpflichtet, die Kosten für den laufenden Betrieb und Erhaltung des Hauses selbst zu tragen. Daraus ergebe sich neben der gesetzlichen Verpflichtung nach deutschem BGB auch die vertragliche Verpflichtung der Töchter auf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot der übernommenen Liegenschaft. Eine Veräußerung wäre nur mit Zustimmung der Mutter möglich.

Bezüglich der Ermittlung des Verkehrswertes der übertragenen und in Deutschland gelegenen Liegenschaft gibt die Bf. an, dass es sich um ein Grundstück von ca. 620m<sup>2</sup> und um ein darauf befindliches Wohngebäude mit ca. 180m<sup>2</sup> inklusive zu vermietende Geschäftsräumlichkeiten im Zentrum der Stadt Kalkar handle. Die Liegenschaft sei von einer Bank mit ca. € 160.000 geschätzt worden. Ein Nachweis konnte nicht vorgelegt werden. Ihrer Meinung nach sei ein Verkaufswert von mindestens € 120.000 realistisch.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Nach § 143 Abs. 1 ABGB idF vor BGBl. I Nr. 15/2013 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. Im Abs. 2 wurde geregelt, dass die Unterhaltungspflicht der Kinder der eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nachsteht. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten. Nach Abs. 3 mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen Unterhalt nicht gefährdet.

Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen absetzbar, wenn ein behinderter Steuerpflichtiger iSd § 35 EStG 1988 nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden. Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Bezieht die zu betreuende Person kein oder ein zu niedriges eigenes Einkommen, kann die unterhaltsverpflichtete Person, die die Aufwendungen trägt, diese als außergewöhnliche Belastung geltend machen. In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.

Soweit die Übernahme von Pflegekosten für andere Personen nicht eine Gegenleistung darstellt, ist eine Kostenübernahme durch Angehörige (rechtliche oder sittliche Verpflichtung) dann möglich, wenn das Einkommen der pflegebedürftigen Person hierfür nicht ausreicht. Pflegebedingte Geldleistungen (zB Pflegegeld, Zuschuss zur häuslichen Betreuung) sind vorrangig zur Gänze zur Deckung der pflegebedingten Kosten heranzuziehen.

Eine Belastung iSd § 34 EStG 1988 liegt nach herrschender Ansicht (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 34 Rz 11) nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz

ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als übernommene Verbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind. Selbst wenn daher ein Aufwand das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Übernahme des Vermögens zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteigt (Wiesner ua., a.a.O.; Erkenntnisse des VwGH vom 25.9.1984, 84/14/0040 und vom 21.10.1999, 98/15/0201). Werden daher Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen oder erwachsen einem Steuerpflichtigen solche Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit, also bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen, keine Belastung vor (Wiesner ua., a.a.O., unter Hinweis auf das zuletzt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1999).

Es kann von einer Zwangsläufigkeit nicht gesprochen werden, wenn die Belastung unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (Wiesner ua., a.a.O., Anm. 26 zu § 34; VwGH vom 19. März 1998, 95/15/0024, vom 18. Februar 1999, 98/15/0036 und vom 19. Dezember 2000, 99/14/0294).

Dieser Mangel an Zwangsläufigkeit ist im Zusammenspiel mit einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allerdings nur insoweit von Bedeutung, solange die Belastungen im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden, wobei zur Wertermittlung der Verkehrswert heranzuziehen ist (VwGH vom 25. September 1984, 84/14/0040).

Sind mehrere Personen unterhaltsverpflichtet, ist Zwangsläufigkeit nur insoweit gegeben, als die anteilige Verpflichtung reicht. Eine rechtliche Verpflichtung, Unterhalt zu leisten, liegt zudem nur insoweit vor, als der Berechtigte selbst keinen ausreichenden Beitrag zu leisten vermag (VwGH 28.4.1987, 85/14/0049). Es kann von einer Zwangsläufigkeit nicht gesprochen werden, wenn die Belastung unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, VwGH 18.2.1999, 98/15/0036 und VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, vgl. auch Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 70).

Schon aus der Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat

(VwGH 26.9.2000, 99/13/0158, vgl. auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 8 zu § 34 Abs. 2 bis Abs. 5).

Die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen (EUR 2.361,80), Besorgungen, Fernspreckgebühren (Telefonkosten EUR 425,18), sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Im Beschwerdefall war die Mutter der Bf. bei Übereignung der Liegenschaft im Jahr 2009 85 Jahre alt und zu diesem Zeitpunkt bereits pflegebedürftig (bezog Pflegegeld der Pflegestufe 1). Nach Ansicht des Finanzamtes ist von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Kostentragung der Bf. auszugehen. Durch die Übertragung der Liegenschaft an die Schwester und Tochter der Bf. im Jahr 2009 hat sich die Mutter der Bf. freiwillig ihres Vermögens begeben, welches an sich zur Deckung allfälliger Pflegekosten heranzuziehen gewesen wäre.

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Bf. hat vorgebracht, dass sie einerseits gesetzlich nach deutschem BGB und andererseits vertraglich aufgrund des Belastungs- und Veräußerungsverbot der übernommenen Liegenschaft zur Kostentragung verpflichtet sei.

Faktum ist, dass nach Aktenlage sich die Mutter durch die Übertragung der Liegenschaft an die Schwester und Tochter der Bf. freiwillig ihres Vermögens begeben hat, welches an sich zur Deckung allfälliger Pflegekosten heranzuziehen gewesen wäre. Die Bf. hat dieser Vermögensübertragung durch ihren Vertragsbeitritt aus freien Stücken zugestimmt und sohin mit ein freiwilliges Verhalten gesetzt, das unmittelbar geeignet war, bei ihr eine Belastung in Form der von ihr teilweise übernommenen Pflegekosten hervorzurufen. Wenn nun die Bf. der Liegenschaftsschenkung an ihre Schwester und Tochter im Wissen, dass mangels ausreichenden Vermögens ihrer pflegebedürftigen Mutter sie nach deutschem BGB zur Unterhaltsleistung, hier also zur Bezahlung von durch das eigene Einkommen der Mutter nicht abgedeckten Pflegekosten, verpflichtet wird, aus freien Stücken zugestimmt hat, liegt im Lichte der oben dargelegten herrschenden Rechtsauffassung eine Zwangsläufigkeit nicht vor.

Zu beachten war indes, dass der Bf. kein Vermögenswert zugekommen ist. Die Bf. hat aber im Zuge der Liegenschaftsübertragung auf alle Pflichtteils-, Pflichtteilsergänzungs- und Schenkungspflichtteilsansprüche ihrer Mutter als Übergeberin gegenüber verzichtet. Durch diesen Verzicht auf einen ihr zustehenden Vermögenswert hat sich die Bf. freiwillig außerstande gesetzt, die von ihr aus ihrem laufenden Einkommen getätigten Pflegekostenzahlungen statt dessen aus von der Mutter herrührendem Vermögen zu bestreiten. Dem Grunde nach könnten tatsächliche Zahlungen daher erst dann steuerlich Berücksichtigung finden, wenn diese in Summe den Verkehrswert des Vermögens, auf welches Verzicht geleistet wurde, übersteigen.

Da die gegenständliche Liegenschaft in Deutschland gelegen ist, dessen Verkehrswert anhand geeigneter Unterlagen nicht nachgewiesen wurde und die Schätzung der Bf. mit mindestens € 120.000 recht bescheiden erscheint, wird - daraus abgeleitet - jedenfalls ein Pflichtteilsanspruch der Bf., auf welchen sie Verzicht geleistet hat, von € 30.000 angenommen.

Die Bf. beantragt die Berücksichtigung der gesamten Kosten in Höhe von € 16.703,77, da bei ihr die steuerliche Auswirkung am höchsten ist. Tatsächlich habe sie jedoch nur die Hälfte der Kosten (€ 8.463,26) getragen.

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse (Maßgeblichkeit des gesamten wirtschaftlichen Einkommens unter Berücksichtigung des Familienstandes, VwGH 19.9.1989, 86/14/0192) und gleicher Vermögensverhältnisse (Maßgeblichkeit des mit dem Verkehrswert anzusetzenden gesamten Vermögens, VwGH 13.2.1973, 1043/72) erwachsen. Aufwendungen des täglichen Lebens, wie die geltend gemachten Gemeindeabgaben, Stromkosten, Rundfunkgebühren, Hausnotruftelefon, Hausversicherung, Private Krankenversicherung, Schornsteinfeger, Heizölkosten, Deichverband, Hausreparaturen sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Wohnt eine pflegebedürftige Person zu Hause und verfügt über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person, als dem (Ehe)Partner), müssen der pflegebedürftigen Person 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen verbleiben, da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt sind. Der Rest ist für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.

Der Rest des Einkommens ist für die pflegebedingten Kosten anzusetzen. Nur ein etwaiger Überhang an Pflegekosten kann von unterhaltsverpflichteten Angehörigen steuerlich abgesetzt werden. Die von der Bf. anteilig getragenen tatsächlichen Pflegekosten iSd § 34 EStG 1988 liegen unter dem Vermögenswert, auf den die Bf. verzichtet hatte bzw. wurde dieser Wert durch die Zahlungen nicht überschritten.

Sohin liegt im Lichte der oben dargelegten herrschenden Rechtsauffassung eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 im Jahr 2014 nicht vor, da soweit und solange die Aufwendungen den Wert des Vermögens, auf welches Verzicht geleistet wurde, nicht übersteigen, die Berücksichtigung der Pflegekosten der Mutter als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen ist.

## 2) Aufwendungen Wohnraumschaffung

Die Bf. beantragt die Berücksichtigung von Aufwendungen zur Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988. Laut vorgelegten Unterlagen handelt es sich um Instandhaltungsaufgaben (Erneuerung des Parkett- und Laminatbodens und Ausmalen der Räume). Zur begünstigten Wohnraumsanierung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zählen die Instandsetzung sowie die Herstellung. Da die geltend gemachten Aufwendungen bloße Instandhaltungsaufwendungen darstellen,

die nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung zählen, war Ihr Antrag diesbezüglich abzuweisen."

Dagegen hat die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und eingangs die Ausführungen der Beschwerdeschrift vom 27. November 2015 vollinhaltlich wiedergegeben.

Im Anschluss daran führte die Bf. Nachstehendes aus:

"Gegenstand dieses Vorlageantrages ist, dass die Bf. Pflegeleistungen für ihre Mutter erbracht hat und

1. inwieweit diese Leistungen den Anforderungen des § 34 Abs. 1 nach Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und sittlicher bzw. rechtlicher Verpflichtung genügen.
2. Darüber hinaus ist zu klären, inwieweit aus der Übertragung von Vermögen der pflegebedürftigen Mutter an die Enkelin eine unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung für die Übernahme der Pflegekosten folgt und die Kosten aus dem übertragenen Vermögen gedeckt werden müssen und somit für die Bf. keine außergewöhnliche Belastung entstanden ist.

Zu 1. Die Betreuungsleistungen der Bf. waren vor allem durch die räumliche Distanz der zu pflegenden Mutter in Deutschland zusätzlich erschwert. Die 24-Stunden-Hilfe konnte und kann nicht allein von den Pflegekräften übernommen werden. Aus diesem Grund haben sich die beiden Töchter die erforderliche Anwesenheit bei ihrer Mutter geteilt. Es ist richtig, dass die Lebenshaltungskosten aus Eigenmitteln der zu pflegenden Person zu decken sind. Durch erste Schlaganfälle im Jahr 2005 wurden restliche Ersparnisse der Mutter zur Gänze aufgebraucht. Ab diesem Zeitpunkt standen für die Lebenshaltung nur mehr die laufende Pension und das Pflegegeld zur Verfügung. Das bedeutet aber nicht, dass darüberhinaus entstandene unbedingt notwendige und erforderliche Instandhaltungsmaßnahmen im häuslichen Bereich, wie in jedem Haushalt, zu leisten waren, die von der unterhaltsverpflichteten Tochter zu übernehmen waren. Lediglich diese Mehrkosten wurden von der Bf. geltend gemacht. Dazu gehören ua. auch die Reisekosten der Bf. Sie stellen einen Mehraufwand dar, der bei einer Vielzahl anderer Steuerpflichtiger nicht anfällt.

Zu 2. Das Finanzamt geht davon aus, dass der Haushälfteanteil, der von der pflegebedürftigen Mutter im Jahr 2009 an die Enkelin bzw. an die Tochter der Bf. übertragen wurde, als verwertbares Vermögen zu betrachten sei, mit dem die zusätzlichen Pflegeaufwendungen gedeckt werden können. Die am Haus notwendigen Reparaturarbeiten zählen nicht zu den vom Gesetz vorgesehenen Lebenshaltungskosten. Es war der ausdrückliche Wunsch der Mutter, in ihrer Wohnumgebung bis zu ihrem Ableben verbleiben zu wollen. Die Liegenschaft war daher keiner Verwertung zugänglich. Außerdem wurde die Liegenschaft unter der Bedingung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes übertragen. Vergleichsweise sind im Tagsatz eines Pflegeheimes

sämtliche mit der Betreuung und Unterbringung einer Person verbundenen Kosten wie Personenpflege, Verwaltung und Instandhaltung des Pflegeheimes enthalten.

Die Hälfteübertragung der Liegenschaft an die Tochter anstelle der Enkelin, hätte an der wirtschaftlichen Situation der Mutter der Bf. nichts geändert, sondern hätte dennoch zu einer Unterdeckung des Pflegeaufwandes mit dem verfügbaren Vermögen geführt.

Am 1. November 2016 ist die Mutter der Bf. verstorben. Für die Begräbniskosten wurden vorläufig rund EUR 4.100,00 ausgelegt. Für die Grabgestaltung wurde bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ein Kostenvoranschlag eingeholt. Die Grabgestaltung ist noch nicht beauftragt und wurde mit rund EUR 5.000,00 veranschlagt. Die Erbinnen der Liegenschaft in Kalkar, die Schwester der Bf. und die Tochter der Bf. haben das Haus mittlerweile verkauft. Der Verkaufserlös betrug EUR 100.000,00. Das Finanzamt unterstellt, dass die Schenkung an die Schwester der Bf. und an die Tochter der Bf. einem freiwilligen Verzicht auf ihre Rechtsansprüche als Tochter gleichkommt. Nach Abzug der Begräbniskosten und allfälliger Veräußerungskosten, die noch nicht bekannt sind, verbleiben dem Nachlass rund EUR 90.000,00, jeweils EUR 45.000,00 für die Schwester der Bf. und die Tochter der Bf.

Hauptgrund für den Verzicht des Hausanteils zugunsten ihrer Tochter bestand für die Bf. auch darin, dass sie zu diesem Zeitpunkt als Teilerbin mehrere Legate zu bedienen hatte. Der Lebenspartner der Bf. ist im Dezember 2008 verstorben. Die Bf. war damals testamentarische Drittererbin und musste die im Testament zugesagten Legate erfüllen. Die verfügbare Erbmasse nach Abzug der Legate reichte nicht aus, um den Pflichtteil der Töchter des Erblassers zu decken. Dieser durfte erbrechtlich nicht geschmälert werden. Die Bf. musste daher von ihrem Erbanteil zwei Drittel der Legate übernehmen. Aus diesem Grunde bestand für die Bf. die berechtigte Sorge, dass die Geschenkkannahme des Hälteanteils vom Haus ihrer Mutter in Deutschland zur Erfüllung dieser Legate in Österreich herangezogen hätte werden können. Die Erfüllung der Legate wurde von den Anwälten der begünstigten Institutionen bzw. von den Dienstnehmern des Erblassers eingeklagt. Diese anteiligen Verpflichtungen fanden im Verkaufserlös aus dem Bürobetrieb keine Deckung, weil die Bf. aus ihrem Drittelanteil des Erbes die Zuzahlung zur Erfüllung des Pflichtanteils der Töchter des Erblassers erfüllen musste (Anlagen werden der Abgabenbehörde nachgereicht).

Die Darlegung dieses Sachverhalts hat keinen ursächlichen Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren, entkräftet jedoch das Argument des freiwilligen Verzichts der Bf. auf den Hausanteil von ihrer Mutter in Deutschland vollinhaltlich.

Ich bitte daher unter Vorlage der angeführten weiteren Argumente die außergewöhnliche Belastung von insgesamt EUR 18.795,59 nach Abzug des Selbstbehaltes von EUR 5.904,42, somit EUR 12.891,17 bei der Veranlagung 2014 anzuerkennen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ausschließlich die Anerkennung der von der Bf. geleisteten Aufwendungen für die pflegebedürftige Mutter in Deutschland als außergewöhnliche Belastung; die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Erneuerung des Parkett- und Laminatbodens und Ausmalen der Räume als Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (Punkt 2. der Begründung der Beschwerde vom 25. November 2016) steht nicht mehr in Streit.

§ 34 EStG 1988 lautet:

(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.

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

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

(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%

...

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1....

2....

3.gestrichen mit BudBG 2011, BGBl. I 2010/111 ab Veranlagung 2011

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.

"Der Abzug von Belastungen bei Ermittlung des Einkommens setzt gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 regelt die Voraussetzungen, unter denen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können. In den Z 1 bis 3 dieser Bestimmung sind dazu Regelungen betreffend Unterhaltsleistungen an Kinder und (Ehe)Partner enthalten. Nach § 34 Abs. 7 Z 4 in der Fassung BGBl. 818/1993 sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abziehbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die vom Gesetzgeber in § 34 Abs. 7 EStG 1988 gewählte Umschreibung schließt beispielsweise die Anerkennung laufender Unterhaltszahlungen von Kindern an mittellose Eltern und sonstige nahe Angehörige von seiner Begünstigung nach § 34 EStG 1988 aus (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, Tz 23 zu § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988). Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 bleiben Unterhaltsleistungen aber jedenfalls insoweit abziehbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen (gemeint wohl: Unterhaltsberechtigten) selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dazu zählen vor allem Krankheits- oder Pflegekosten (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, Tz 33 zu § 34 Abs. 6 bis 9 EStG 1988, mit weiteren Nachweisen" (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte dem Beschwerdebegehren aus nachstehenden Erwägungen nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Von dem im Vorlageantrag als außergewöhnliche Belastung beantragten Gesamtbetrag in Höhe von € 18.795,59 entfällt ein Betrag von € 2.091,82 auf eigene Krankheitskosten der Bf., die bereits im Zuge Einkommensteuererklärung geltend gemacht worden sind und deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausdrücklich mit der Eingabe vom 28. April 2017 (beim Finanzamt Oststeiermark am 2. Mai 2017 eingelangt) unter Beilage der Nachweise im Einzelnen noch einmal begehrt worden ist.

Somit verbleibt nach Abzug dieses als außergewöhnliche Belastung im Zuge der Einkommensteuerberechnung des Streitjahres jedenfalls zu berücksichtigenden Betrages ein Restbetrag von € 16.703,77, der zur Gänze auf den von der Bf. für ihre pflegebedürftige Mutter geleisteten Aufwand entfällt (vgl. die mit der Vorhaltsbeantwortung vom 2. März 2016 übermittelte detaillierte Aufstellung der "Aufwendungen für Mutter in 2014").

Darin finden sich folgende Aufwandspositionen

1.	Betreuungskosten für nachstehende Personen	
1.1.	Frau X vom 1.1. bis 31.3.2014	494,70
1.1.1.	Knappschaftsversicherung für Frau X lt. Vorschreibung	369,10
1.2.	Y	2.592,00
1.3.	Betreuungskosten für Frau Z EUR 192,00/Monat	1.728,00
13.	Thyssen Krupp, Service Sitzlift	958,76
	Summe	6.142,56

Während es sich bei diesen Aufwendungen aber jedenfalls um Aufwendungen handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden und diese daher nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 dem Grunde nach als Unterhaltsleistungen absetzbar sind, finden sich daneben in der Kostenaufstellung unter den Positionen 2. bis 12. Aufwendungen für private Krankenversicherung (monatlich EUR 79,67), Telefonkosten lt. Detail, städtische Gemeindeabgaben, RWE Stromkosten, Rundfunkgebühren (ab 2015 befreit), Hausnotruftelefon, Provinzial Rheinland Hausversicherung, Schornsteinfeger, Heizölkosten, Deichverband und Hausreparaturen (siehe Detail) im Gesamtbetrag von € 11.127,41. Außerdem werden unter Position 14. noch Reisekosten von Gleisdorf nach Kalkar, Deutschland in Höhe von € 2.361,80 beansprucht.

Zu diesen Aufwendungen ist Folgendes festzustellen:

Bei den diversen Kosten im Gesamtbetrag von € 11.127,41, die einerseits im Zusammenhang mit der Erhaltung des Hauses der pflegebedürftigen Mutter und andererseits im Rahmen ihrer Lebensführung (Telefonkosten und private Krankenversicherung) anfallen, handelt es sich keinesfalls um Krankheits-

oder Pflegekosten. Damit besteht aber für die von der Bf. unter dem Titel Unterhaltsleistungen begehrten Aufwendungen kein Anspruch auf Absetzbarkeit nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, da derartige Aufwendungen nicht zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Auch den Reisekosten von Gleisdorf nach Kalkar, Deutschland in Höhe von € 2.361,80 war aus nachstehenden Erwägungen die Absetzbarkeit nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu versagen:

Es bedarf wohl keiner weiteren Erläuterung, dass es im Rahmen eines Familienverbandes allgemein üblich ist, dass die im Streitjahr 90 Jahre alte Mutter von ihrer Tochter, die bereits in Pension ist, immer wieder besucht wird. Gerade im vorliegenden Fall gebietet es die Pietät, dass die kranke und hoch betagte Mutter der Bf. von ihrer Tochter (= Bf.), die bereits in Pension ist und daher über die nötige Zeitreserven verfügt, immer wieder besucht wird. Dass derartigen Reisekosten nicht der Charakter von Unterhaltskosten im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zukommt, bedarf wohl keiner näheren Ausführungen.

Im Übrigen findet sich keine Differenzierung in Besuchsaufhalten und Aufenthalten, im Zuge derer notwendige Pflegedienste von der Bf. zu erbringen waren. Angesichts der Tatsache, dass für die namentlich genannten Pflegekräfte ein Jahresaufwand von € 5.183,80 angefallen ist, wären schon nähere, detaillierte Ausführungen und Beweise für die behaupteten, zum Zwecke der Pflege notwendigen Aufenthalte erforderlich. Im Rahmen der Inanspruchnahme von Begünstigungsvorschriften wäre die Bf. verpflichtet gewesen, ein entsprechend detailliertes Sachverhaltsvorbringen unter Beweis zu stellen. Da sie diesem Erfordernis nicht entsprochen hat, konnten die beantragten Fahrtkosten in Höhe von € 2.361,80 nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Da die Bf. neben ihrer in Deutschland lebenden Schwester zivilrechtlich nur verpflichtet ist, die von der pflegebedürftigen Mutter nicht aus eigenen Mitteln zu deckenden Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Krankheit und Pflege, zur Hälfte zu übernehmen, kann von den oa. Pflegekosten in Höhe von € 6.142,56 nur ein Betrag von 3.071,28 beansprucht werden. In diesem Zusammenhang wird auf die der Beschwerdeschrift vom 26. November 2015 beigelegte "Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2014" verwiesen, wonach von den Aufwendungen für die Mutter lediglich ein Anteil von 50% auf die Bf. entfällt und demzufolge von den abzugspflichtigen Pflegegeldleistungen an die Mutter der Bf. auch nur die Hälfte, das ist ein Betrag von € 1.464 abzuziehen sei. Somit sind die der Bf. zurechenbaren Pflegekosten in Höhe von € 3.071,28 um die Hälfte der an die Mutter geleisteten Pflegegeldzahlungen, das ist der Betrag von € 1.464 zu kürzen, sodass einkommensmindernd ein Betrag von € 1.607,28 zum Ansatz gelangt.

Demnach stellt sich die im Rahmen der Einkommensteuerberechnung zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung wie folgt dar:

eigene Krankheitskosten der Bf. nach § 34 Abs. 1 EStG 1988	2.091,82
+ Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988	1.607,28
insgesamt zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung	3.699,10

Da dieser Betrag aber den unbestrittenen Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von € 5.904,42 nicht übersteigt, ergibt sich keine Änderung des angefochtenen Bescheides.

Bezüglich der im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht in Streit stehenden Berücksichtigung der Aufwendungen für die Erneuerung des Parkett- und Laminatbodens und Ausmalen der Räume als Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 wird auf Punkt 2. der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 25. November 2016 verwiesen.

### **Zulässigkeit einer 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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Lösung der Streitfrage, ob den von der Bf. getragenen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege der pflegebedürftigen Mutter der Charakter von Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zukommt, entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. August 2017

