

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des FA Waldviertel vom 23.02.2011, betreffend Einkommensteuer 2005 - 2009 zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1. Ad. Änderungen durch Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit

Als die im Spruch angeführten Bescheide angefochten wurden, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiter führt.

Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtsübliche Terminologie: „*Berufungen*“ werden als „*Beschaidbeschwerden*“ bezeichnet, „*Berufungsvorentscheidungen*“ als „*Beschwerdevorentscheidungen*“ und „*Berufungswerber*“ als „*Beschwerdeführer* (Bf.)“.

2. Ad. Anfechtungsgegenstand:

Anfechtungsgegenstand sind Pflegekosten iHv jeweils EUR 1.740,00 (2005 – 2008) und iHv EUR 1.688,00 (2009), die der Bf. für die Unterbringung seiner Tante – MW – in einem Pflegeheim gezahlt hatte.

Die Zahlungen wurden weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung veranlagt. Die nicht erklärungskonformen Veranlagungen hat das Finanzamt im Wesentlichen damit begründet, dass die Zahlungen keine Rentenzahlungen sondern ein monatlich zu zahlender Kostenbeitrag für die Unterbringung von MW im Pflegeheim seien. Da zwischen der Zahlung der Pflegeheimkosten und einer Vermögensübertragung ein konkreter vertraglicher Zusammenhang bestehe, liege auch keine außergewöhnliche Belastung vor.

3. Ad. Bescheidbeschwerde (22.03.2011), Beschwerdeverentscheidung (05.08.2011) und Vorlageantrag (19.08.2011):

3.1. Bescheidbeschwerde (22.03.2011): Mit dieser Bescheidbeschwerde hat der Bf. die Einkommensteuerbescheide 2005 – 2009 vom 23.02.2011 angefochten. Der Bf. beantragte, Rentenzahlungen als Sonderausgaben anzuerkennen und brachte begründend vor:

Da das übertragene Wirtschaftsgut ein Mitunternehmeranteil eines landwirtschaftlichen Betriebes sei und die Gegenleistung unter 75% des übertragenen Mitunternehmeranteils liege, seien diese Rentenzahlungen lt. Rz 7002 ab der ersten Zahlung als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

3.2. Beschwerdeverentscheidung (05.08.2011): Mit dieser Beschwerdeverentscheidung hat das Finanzamt die Bescheidbeschwerde (22.03.2011) abgewiesen. Nach Zitieren des Gesetzestextes von § 18 Abs 1 EStG 1988 idGF und Aufzählen der Voraussetzungen, die vorliegen müssen, damit Renten als Sonderausgaben abzugsfähig sind, wurde ausgeführt:

„... Aus dem Übergabsvertrag und der Niederschrift der Bezirkshauptmannschaft ... ist ersichtlich, dass es sich nicht um die Übertragung eines Mitunternehmeranteils handelt ... sondern um die Übergabe eines Grundstückes. Weiters handelt es sich bei diesem Vertrag nicht um eine Rentenvereinbarung. Es ist zu ersehen, dass dieser Betrag an die Bezirkshauptmannschaft zu leisten ist iHv EUR 11.113,00. Für diesen Gesamtbetrag wurden Raten vereinbart. Diese Aufwendungen stellen daher keine Sonderausgaben dar“.

3.3. Vorlageantrag (19.08.2011): Mit diesem Vorlageantrag hat der Bf. die Beschwerdeverentscheidung (05.08.2011) angefochten. Das bisherige Beschwerdevorbringen zT wiederholend zT ergänzend wurde ausgeführt, dass kein Grundstück übertragen worden sei, sondern 50% eines Mitunternehmeranteils an einem landwirtschaftlichen Betrieb, da die Tante des Bf. – MW – zur Hälfte Eigentümerin an allen Grundstücken inklusive Hofstelle war.

Da die Pflegekosten durch die Verwertung des Mitunternehmeranteils der Tante gedeckt werden sollten, habe der Bf. eine vertragliche Vereinbarung mit der Bezirkshauptmannschaft geschlossen. Die mit der Bezirkshauptmannschaft vereinbarten Zahlungen seien mit EUR 11.113,00 "gedeckt" worden. EUR 11.113,00 müsse der Bf. nicht bezahlen, wenn die Tante stirbt, solange die Pflegekosten niedriger als EUR 11.113,00 sind. Deshalb enthalte diese Vereinbarung einen aleatorischen Moment, der sie zum Rentenvertrag mache. Da die Gegenleistung unter 75% eines übertragenen Mitunternehmeranteils

liege, seien die Renten ab der ersten Zahlung Sonderausgaben. Rz 7002 und Rz 7006 der EStRL seien anzuwenden.

4. Aus dem Vorlagebericht der Amtspartei:

„Die Verpflichtung zur Übernahme der nicht gedeckten Pflegekosten iHv EUR 11.113,00 entstand für den Bf. aufgrund des Übergabsvertrages (11.08.2003).

Lt. Vereinbarung Bf. – Land Niederösterreich betragen die maximal zu übernehmenden Pflegekosten EUR 11.113,00. EUR 11.113,00 sind eine fixe Größe, die vereinbarungsgemäß in monatlichen Raten zu jeweils EUR 145,00 Euro zu begleichen sind. Der Behauptung des Bf., dass die Vereinbarung aufgrund der Deckelung der zu übernehmenden Pflegekosten (in Höhe der bis zum Ableben der Übergeberin tatsächlich angefallenen Kosten) ein aleatorisches Moment enthalte, kann nicht gefolgt werden.

Aber selbst aus der Qualifikation der strittigen Zahlungen als Rente bzw. dauernde Last wäre für den Bf. nichts zu gewinnen. Lt. Vereinbarung Bf. – Land Niederösterreich betrug der Wert der Liegenschaftsanteile (Mitunternehmeranteil) EUR 92.869,00. Die Gegenleistung erfolgte in Form von Arbeitsleistungen iHv EUR 81.756,00 (88 %) und in Form der strittigen Zahlungen iHv EUR 11.113,00 (12 %). Das heißt, die Summe der Gegenleistungen hätte unabhängig von der Bewertung der strittigen Zahlungen (abgezinster Forderungsbetrag oder Rentenbarwert) jedenfalls mehr als 75 % des Wertes des übertragenen Liegenschaftsanteiles (Mitunternehmeranteiles) betragen, mit der Konsequenz, dass keine Versorgungsrente, sondern eine Kaufpreisrente vorliegen würde. Es würden daher auch in diesem Fall keine Sonderausgaben, sondern allenfalls Betriebsausgaben vorliegen, welche im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung abgegolten wären“.

5. Aus der Gegenäußerung des Bf. zum Vorlagebericht:

„Dass kein aleatorisches Element vorhanden ist, kann leicht widerlegt werden. Hierzu muss die Chronologie der Ereignisse richtig gestellt werden.

Die Vereinbarung mit der Bezirkshauptmannschaft BH in welcher die "Deckelung" der zu übernehmenden Heimkosten vereinbart wurde, wurde bereits vor Abschluss des formellen Übergabsvertrages (Vertragsdatum 11.08.2003) am 04.04.2002 geschlossen. Hier ist eindeutig erkennbar, dass zu diesem Zeitpunkt die Höhe der zu übernehmenden Heimkosten bei weitem noch nicht feststand. Aus gesundheitlichen Gründen konnte die Übergabe des Mitunternehmeranteils erst am 11.08.2003 durchgeführt werden.

Die zu diesem Zeitpunkt angefallenen Heimkosten haben mit der am 04.04.2002 mit der Bezirkshauptmannschaft BH geschlossenen Vereinbarung keinen Zusammenhang. In dieser Vereinbarung ist auch eindeutig angemerkt, dass es sich um einen Höchstbetrag handelt. Auch dieser Umstand spricht für das aleatorische Moment.

Die Übergabe des Mitunternehmeranteils durfte auch von der Bezirkshauptmannschaft BH aus nicht durchgeführt werden, solange die Übernahme der Heimkosten nicht geklärt war.

Vom Finanzamt wird angeführt, dass die Gegenleistung für die Übergabe des Mitunternehmeranteils des landwirtschaftlichen Betriebes zum einen in der Bezahlung der Ver-

pflichtung an die Bezirkshauptmannschaft BH zum anderen durch die erbrachte Arbeitsleistung erfolgte. Richtig ist allerdings, dass die Gegenleistung nur in der Rentenzahlung von maximal EUR 11.113,00 bestanden hat.

Die angeführten, mit EUR 81.756,00 bewerteten Arbeitsleistungen, wurden nur in den Verhandlungen mit der Bezirkshauptmannschaft BH ins Treffen geführt, um die Rentenzahlungen möglichst gering zu halten. Die Arbeitsleistungen wurden weit vor der erfolgten Übergabe erbracht und können keinesfalls als Gegenleistung für die Übergabe bewertet werden.

Somit besteht die Gegenleistung, vom Finanzamt mit 12 % berechnet in einer außerbetrieblichen Versorgungsrente (Rz 7002 EStRL), deren Zahlung sofort als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass die Arbeitsleistung ebenfalls als Gegenleistung zu bewerten ist, kann nicht gefolgt werden. Hätte mir meine Tante den Mitunternehmeranteil nicht übergeben, so wären diese Arbeitsleistungen „verloren“ gewesen. Ein Rechtsanspruch wäre nicht ableitbar gewesen“.

6. Aus den Verwaltungsakten:

6.1. Aus der Niederschrift über die Amtshandlung (04.04.2002), deren Gegenstand der Kostenbeitrag für die Unterbringung von MW in einem Pflegeheim war:

„MW ist Häfteigentümerin einer Liegenschaft in A (siehe Akt); der Bf. ist Eigentümer der 2. Hälfte. Grundsätzlich müsste MW ihre Liegenschaft für die aufgewendeten Pflegekosten in... einsetzen.

Der Bf. erklärt, dass sein Vater bzw. er selbst die letzten 30 Jahre sämtliche Arbeiten (Weingartenarbeiten, Holzbeschaffung etc.) auch für die Tante verrichtet haben bzw. er noch immer verrichtet. Vereinbart wurde, die Liegenschaft zu schätzen. Lt. Gutachten im Akt beträgt der Schätzwert der Liegenschaft ($\frac{1}{2}$ Anteil) EUR 103.188,00 abzüglich 10% = EUR 92.869,00. Der Wert der bisher erbrachten Leistungen in den letzten 30 Jahren beträgt (nachgewiesen durch verschiedene Aufzeichnungen) EUR 81.756,00. Die Differenz beträgt daher EUR 11.113,00.

Diesen Betrag von EUR 11.113,00 wird daher der Bf. an die Bezirkshauptmannschaft BH in monatlichen Raten von EUR 145,00 beginnend mit 01.05.2002 bezahlen. Hinsichtlich dieser Vereinbarung muss vom Bf. noch mit seiner Tante die Übergabe der $\frac{1}{2}$ Liegenschaft geklärt werden.

Sollte vom Bf. dieser Betrag von EUR 11.113,00 bezahlt werden, erhebt die Bezirkshauptmannschaft BH hinsichtlich der Liegenschaftsanteile keinen weiteren Anspruch. Sollte jedoch MW vorzeitig aus dem Heim austreten, muss lediglich der bisher aushaftende Betrag (bis maximal EUR 11.113,00) an die Bezirkshauptmannschaft BH bezahlt werden“.

6.2. Aus dem Übergabsvertrag:

Der Übergabsvertrag wurde am 11.08.2003 zwischen MW als Übergeberin und dem Bf. als Übernehmer abgeschlossen.

I. Vertragsgegenstand

Vorweg wurde festgehalten, dass als Weingärten oder Bauflächen gewidmete und landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften je zur Hälfte dem Bf. und MW gehörten. Vertragsgegenstand waren die MW zugeschriebenen Hälfteanteile an diesen Liegenschaften.

II. Übergabsvereinbarung

MW übergibt an den Bf. und der Bf. übernimmt die im Vertragspunkt I. angeführten Hälfteanteile der Übergeberin an den Liegenschaften (Pkt. II.1).

Festgehalten wird, dass sich die Übergeberin seit 19.09.2001 in einem Pflegeheim befindet. Die Verpflegungskosten werden im Rahmen der NÖ Sozialhilfe getragen. Gemäß § 15 NÖ Sozialhilfegesetz hat die Übergeberin dazu einen Kostenbeitrag aus Einkommen und verwertbarem Vermögen zu leisten. Seitens der Bezirkshauptmannschaft als sachlich und örtlich zuständige Bezirksverwaltungsbehörde erfolgte die Erklärung, dass bei Zahlung eines Betrages von EUR 11.113,00 hinsichtlich der Anteile der Übergeberin an den Liegenschaften keine Ansprüche geltend gemacht werden.

Als Gegenleistung für die übergebenen Liegenschaftsanteile verpflichtet sich der Übernehmer, den Betrag von EUR 11.113,00 in monatlichen, aufeinander folgenden, Raten zu EUR 145,00 beginnend ab dem der Unterfertigung dieses Übergabsvertrages folgenden Monatsersten, an die Bezirkshauptmannschaft zu bezahlen (Pkt. II.2.).

Falls für die Übergeberin vor ihrem Ableben Verpflegungskosten nicht mehr anfallen, etwa weil eine Unterbringung im Pflegeheim nicht mehr erforderlich ist, sind vom Übernehmer gemäß Vereinbarung mit der Bezirkshauptmannschaft, lediglich die bis zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Verpflegungskosten bis maximal EUR 11.113,00 zu bezahlen. Der Übernehmer erklärt diesfalls, für sich und seine Rechtsnachfolger, der Übergeberin auf deren Lebenszeit das unentgeltliche, höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht an den bewohnbaren Teilen des Hauses ... einzuräumen. Dieses Wohnungsgebrauchsrecht ist nach dem Willen der Vertragsteile nicht grundbücherlich sicherzustellen. Bei Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechtes hat die Übergeberin sämtliche Betriebskosten ebenso wie den Aufwand zur Erhaltung des Hauses ... aus eigenem zu tragen. Der Übernehmer ist berechtigt, das Haus ... zur Gänze oder in Teilen abzutragen. In ersterem Fall ist er aber verpflichtet, der Übergeberin eine angemessene Wohnmöglichkeit zur Verfügung zu stellen. Im zweiten Fall hat er eine angemessene Wohnmöglichkeit dann zur Verfügung zu stellen, wenn der Übergeberin ein Verbleib im Haus ... nicht zumutbar erscheint (Pkt. II.3.).

In Pkt. IV. des Übergabsvertrages wurde auf den Widerruf der Vereinbarung verzichtet.

Lt. Pkt. VII. des Übergabsvertrages beträgt der Einheitswert des Vertragsgegenstandes EUR 1.750,00; der Wert der Gegenleistung EUR 11.113,00.

6.3. Aus dem Zentralen Melderegister

MW wurde am 00.00.0000 geboren und starb am 99.99.9999.

6.4. Mitteilung/Bezirkshauptmannschaft (28.09.2011):

Das Land Niederösterreich übernahm Pflegekosten iHv EUR 41.437,97. Der gesetzliche Sozialversicherungsträger leistete Ersatz iHv EUR 16.638,38. Die bei Abschluss des Übergabsvertrages offenen Pflegekosten betrugen EUR 24.799,59.

6.5. Zahlungen lt. Erklärungen und lt. Vereinbarung:

Der Bf. erklärte Zahlungen iHv EUR 725,00 (2003), iHv jeweils EUR 1.740,00 (2003 bis 2008), iHv EUR 1.688,00 (2009) und iHv EUR 93,00 (2010). Von den erklärten Zahlungen ausgehend ist die 1. Zahlung im August 2003 – und damit nach Abschluss des Übergabsvertrages – erfolgt. Die für die Jahre 2003 – 2009 erklärten Zahlungen ergeben in Summe EUR 11.113,00. Die für die Jahre 2003 – 2010 erklärten Zahlungen ergeben in Summe EUR 11.206,00.

Lt. Vereinbarung mit der Bezirkshauptmannschaft BH hätte die erste Zahlung im Mai 2002 erfolgen müssen und der Bf. hätte Zahlungen iHv EUR 1.160,00 (2002), iHv jeweils EUR 1.740,00 (in den Jahren 2003 – 2007) und iHv EUR 1.253,00 (2008) tätigen müssen, um in Summe EUR 11.113,00 zu bezahlen.

6.6. Rz 7002 EStRL und Rz 7006 EStRL:

„EStRL“ ist eine Abkürzung für die Einkommensteuerrichtlinien. In den Einkommensteuerrichtlinien wird das geltende Einkommensteuerrecht zusammengefasst; sie sind daher ein Auslegungsbehelf. In Rz 7002 EStRL und Rz 7006 EStRL werden „*Renten und dauernde Lasten*“ ausgelegt. Für das Bundesfinanzgericht sind die Einkommensteuerrichtlinien keine verbindliche Rechtsquelle.

7. BFG-Ermittlungsverfahren

7.1. Am 30.01.2014 wurde dem Bf. vorgehalten:

„Lt. Übergabsvertrag vom 11.08.2003 hatten Sie EUR 11.113,00 in monatlichen Raten zu jeweils EUR 145,00, beginnend mit dem der Unterfertigung des Übergabsvertrages folgenden Monatsersten an die Bezirkshauptmannschaft BH zu zahlen. Lt. Niederschrift über die Amtshandlung vom 04.04.2002 hatte Sie EUR 11.113,00 in monatlichen Raten zu jeweils EUR 145,00, beginnend mit 01.05.2002 an die Bezirkshauptmannschaft BH zu zahlen. Die für die Jahre 2003 – 2010 erklärten Zahlungen iHv EUR 725,00 (2003), jeweils EUR 1.740,00 (2003 – 2008), EUR 1.688,00 (2009) und EUR 93,00 (2010) ergeben in Summe EUR 11.206,00 und sind damit um EUR 93,00 höher als die im Übergabsvertrag vereinbarten Zahlungen. Warum hatten sich die lt. Niederschrift über die Amtshandlung und lt. Übergabsvertrag mit EUR 11.113,00 limitierten Zahlungen um EUR 93,00 erhöht? Bitte legen Sie Unterlagen vor, aus denen Erstens ersichtlich ist, ob Sie in Summe EUR 11.113,00 oder EUR 11.206,00 bezahlt haben und Zweitens wie hoch die Zahlungen in den Jahren 2002 – 2010 waren“.

7.2. Am 06.02.2014 beantwortete der Bf. diesen Vorhalt wie folgt:

Er habe die 1. Rate am 08.09.2003; die 2. Rate am 29.09.2003 iHv jeweils EUR 145,00 überwiesen. Im Jahr 2003 habe er 4 Raten zu je EUR 145,00 (in Summe EUR 580,00) an die Bezirkshauptmannschaft BH überwiesen. Ab November 2003 bis Dezember 2009 habe er monatlich EUR 145,00 per Dauerauftrag überwiesen. Den Restbetrag EUR 93,00 habe er am 28.01.2010 überwiesen.

In Summe habe er in den Jahren 2004 – 2009 jeweils EUR 1.740,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH überwiesen. 2009 habe er irrtümlich EUR 1.688,00 statt EUR 1.740,00 erklärt.

Der Vorhaltsbeantwortung war u.a. eine Liste der Zahlungen an die Bezirkshauptmannschaft BH beigelegt. Nach dieser Liste haben die Zahlungen in Summe EUR 11.113,00 betragen.

7.3. Am 10.02.2014 wurde die Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Am 10.02.2014 teilte das Finanzamt telefonisch mit, dass zur Vorhaltsbeantwortung nicht Stellung genommen wird.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen:

1. Ad Streitpunkt:

In der Sache ist strittig, ob die Kosten für einen Pflegeheimplatz iHv EUR 11.113,00, die der Bf. für seine Tante MW in Teilbeträgen gezahlt hat, Sonderausgaben begründende Rentenzahlungen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind oder ob sie den Bf. im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 außergewöhnlich belasten.

2. Ad Rechtslage:

Gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idgF sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen und keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn keine Betriebsausgaben vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos (und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen) ist.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben Ausgaben, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn sie weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sind.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst; sie erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

3. Ad Sach- und Beweislage:

3.1. Sachlage:

Der Entscheidung über den Streitpunkt sind das Geburts- und Sterbedatum von MW und die aus der Niederschrift über die Amtshandlung (04.04.2002), dem Übergabsvertrag (11.08.2003), der Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft BH (28.09.2011) und der Vorhaltsbeantwortung (06.02.2014) sich ergebende Sachlage zugrunde zu legen.

Nach dieser Sachlage wurde MW am 00.00.0000 geboren, wohnte seit 19.09.2001 in einem Pflegeheim und ist am 99.99.9999 gestorben. Mit Übergabsvertrag (11.08.2003) hat MW ihren Liegenschaftsanteil an den Bf. übertragen und der Bf. hat sich verpflichtet, EUR 11.113,00 in monatlichen Raten zu EUR 145,00 als Kostenersatz für die Pflegeheimkosten der MW an die Bezirkshauptmannschaft BH zu zahlen. Von 08.09.2003 bis 28.01.2010 hat der Bf. in Summe EUR 11.113,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH gezahlt. Festgestellt wird, dass die monatlichen Ratenzahlungen eine Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils der MW gewesen sind und dass diese Zahlungen nicht mit dem Tod der MW am 99.99.9999 sondern mit der letzten Ratenzahlung am 28.01.2010 endeten.

Im Übergabsvertrag (11.08.2003) wird § 15 NÖ Sozialhilfegesetz zitiert. Gemäß § 15 NÖ Sozialhilfegesetz (NÖ SHG) 2000 hat MW einen Kostenbeitrag zu den Pflegeheimkosten aus ihrem Einkommen und verwertbarem Vermögen an die Bezirkshauptmannschaft BH als Sozialhilfeträger zu leisten. Der Liegenschaftsanteil der MW ist verwertbares Vermögen im Sinne des § 15 NÖ SHG 2000 gewesen und MW hat diesen Liegenschaftsanteil durch Übergabe an den Bf. im Sinne des § 15 NÖ SHG 2000 verwertet.

Gemäß § 37 Abs 1 Z 1 NÖ SHG 2000 haben Personen, denen der Sozialhilfeempfänger Vermögen schenkt oder Vermögen ohne eine dem Wert des übertragenen Vermögens entsprechende Gegenleistung überträgt, einen Kostenersatz für die Sozialhilfemaßnahmen zu leisten. Der Kostenersatz kann eine Geld- oder Sachleistung sein.

Der Schätzwert des Liegenschaftsanteils der MW hat EUR 92.869,00 betragen. Eine dem Schätzwert des Liegenschaftsanteils entsprechende Gegenleistung im Sinne des § 37 Abs 1 Z 1 NÖ SHG 2000 liegt daher vor, wenn Geld- oder Sachleistungen im Wert von EUR 92.869,00 erbracht werden. Im Sozialhilfeverfahren vor der Bezirkshauptmannschaft BH hat der Bf. durch Aufzeichnungen nachgewiesen, dass er alleine oder gemeinsam mit seinem Vater und jedenfalls ab 2002 allein Arbeitsleistungen im Wert von EUR 81.756,00 erbracht hat. Da EUR 81.756,00 als Kostenersatzbefreiende Sachleistungen angerechnet wurden, musste der Bf. eine Geldleistung iHv EUR 11.113,00 erbringen, damit eine dem Schätzwert des Liegenschaftsanteils entsprechende Gegenleistung im Sinne des § 37 Abs 1 Z 1 NÖ SHG 2000 vorliegt. Da die Bezirkshauptmannschaft BH nach Zahlung von EUR 11.113,00 keine weiteren Ansprüche am Liegenschaftsanteil der MW geltend gemacht hat, hat die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils der MW aus einer Geldleistung iHv EUR 11.113,00 und einer Sachleistung im Wert von EUR 81.756,00 bestanden.

3.2. Beweislage:

Die aus dem Geburts- und Sterbedatum der MW, aus der Niederschrift über die Amtshandlung (04.04.2002), dem Übergabsvertrag (11.08.2003), der Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft BH (28.09.2011) und der Vorhaltsbeantwortung (06.02.2014) sich ergebende Sachlage hat der Bf. insb. mit dem Beschwerdevorbringen – ein Mitunternehmensanteil eines landwirtschaftlichen Betriebes sei übertragen worden, die Gegenleistung betrage weniger als 75% des Mitunternehmeranteils; zwischen Pflegeheimkosten und Vereinbarung mit der Bezirkshauptmannschaft BH bestehe kein Zusammenhang; die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils habe nur EUR 11.130,00 betragen; Arbeitsleistungen seien nur deshalb mit EUR 81.756,00 bewertet worden um die zu übernehmenden Pflegekosten gering zu halten; stirbt MW solange die Pflegeheimkosten niedriger als EUR 11.113,00 sind müsse der Bf. weniger als EUR 11.113,00 zahlen – bestritten.

Für das Bundesfinanzgericht stellten sich damit die Sachfragen, ob ein Mitunternehmensanteil oder das Hälfteeigentum an der Liegenschaft übertragen wurde, um die Pflegeheimkosten der MW zu finanzieren und welche Gegenleistung(en) bei diesem Rechtsgeschäft erbracht wurden.

Alle Sachfragen sind auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantworten. Bei Beantwortung dieser Sachfragen darf jedes für die Beweisführung geeignete und zweckdienliche Beweismittel verwendet werden und nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Fakten als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen sind (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO⁴, § 167, Tz 8 und die do. zit. Judikate VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; ...).

Die Bundesabgabenordnung enthält keine Beweisführungsregelungen. Bei Beantwortung der Sachfrage, ob ein Mitunternehmensanteil oder das Hälfteeigentum an der Liegenschaft übertragen wurde, ist jedoch zu beachten, dass „*Mitunternehmer*“ ein nicht im Ge-

setz definierter, besonderer steuerrechtlicher Begriff ist, der in Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ausgelegt wird (bspw. VwGH 28.06.2012, 2009/15/0106; VwGH 09.12.2004, 2000/14/0153 und VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050).

3.3. Das Beweisverfahren des Bundesfinanzgerichtes hat ergeben:

A. Da das übertragene Vermögen im Übergabsvertrag (11.08.2003) als Hälfteanteil der MW an landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften bezeichnet wird, ist der Vertragsgegenstand kein Mitunternehmensanteil sondern der landwirtschaftlich genutzte Liegenschaftsanteil der MW gewesen. Vom Inhalt des Übergabsvertrags ausgehend ist daher festzustellen, dass MW keinen Mitunternehmensanteil sondern einen landwirtschaftlich genutzten Liegenschaftsanteil an den Bf. übertragen hat.

Aus Sicht des Steuerrechtes begründet das (bloße) Hälfteeigentum an einer Liegenschaft keine Mitunternehmerschaft, da „Mitunternehmer“ unternehmerisch tätige Personengesellschaften sein müssen. Eine Personengesellschaft entsteht zwar bereits dann, wenn eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht im Sinne des § 1175 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch – ABGB dadurch errichtet wird, dass zumindest zwei Personen ihre Arbeitskraft allein oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen vereinigen. Ein steuerrechtlicher Mitunternehmer ist jedoch nur, wer ein Unternehmerwagnis eingeht und dieses Unternehmerwagnis geht nur Derjenige ein, der Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko übernimmt. Die Unternehmerinitiative entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestalten kann, indem er entweder die Geschäfte führen oder Stimmrechte ausüben oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnehmen kann. Das Unternehmerrisiko übernimmt, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilnimmt. Das Vorhandensein der Mitunternehmereigenschaft ist für jeden bürgerlich rechtlichen Gesellschafter gesondert zu prüfen (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0106; VwGH 09.12.2004, 2000/14/0153 und VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050).

In der ggstl. Beschwerdesache hat diese Prüfung ergeben:

Da MW am 19.09.2001 in ein Pflegeheim gezogen ist, konnte sie ihren Liegenschaftsanteil jedenfalls ab 19.09.2001 nicht mehr selbst landwirtschaftlich nutzen und hat daher ihre Arbeitskraft nicht für das Erreichen eines gemeinsamen wirtschaftlichen Ziels eingesetzt. Festgestellt wird für den am 19.09.2001 beginnenden Zeitraum, dass MW wegen ihres nicht-selbst-landwirtschaftlich-tätig Seins keine Unternehmerinitiative entfaltet hat.

Aktenkundig ist, dass der Bf. gemeinsam mit dem Vater oder alleine den Liegenschaftsanteil der MW mit deren Einverständnis +/- 30 Jahre lang (mit)bewirtschaftet hat. Die +/- 30 Jahre lang überlassene Bewirtschaftung muss unentgeltlich gewesen sein, da MW lt. Niederschrift (04.04.2002) keine Einkünfte oder Erträge aus der Verwertung der aus ihrem Liegenschaftsanteil gezogenen Früchte hatte. Da die Nutzungsüberlassung unentgeltlich gewesen ist, hat MW keinen Vorteil aus einer erfolgreichen und keinen Nachteil aus einer erfolglosen Bewirtschaftung ihres Liegenschaftsanteils. Festgestellt wird für einen +/-30 Jahre dauernden Zeitraum, dass MW wegen unentgeltlicher Nutzungsüberlassung kein Unternehmerrisiko hatte.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist festzustellen, dass MW die für landwirtschaftliche Unternehmerinnen (und Unternehmer) erforderliche Unternehmerinitiative zumindest nach dem 19.09.2001 nicht mehr entfaltet und seit +/- 30 Jahren kein Unternehmerrisiko getragen hat. MW ist daher seit +/- 30 Jahren keine landwirtschaftliche Unternehmerin gewesen und kann deshalb seit +/- 30 Jahren auch keine landwirtschaftliche Mitunternehmerin gewesen sein.

Überlassen Eigentümer von Liegenschaften oder Liegenschaftsanteilen deren landwirtschaftliche Nutzung unentgeltlich einem Dritten, ist dieser Dritte als landwirtschaftlicher Unternehmer anzusehen (BFH 24.07.1975, IV R 99/72; BFH 05.02.1976, IV R 31/74; BFH 08.05.2008, VI R 50/05). Da der Bf. lt. Niederschrift (04.04.2002) „noch immer“ sämtliche Weingartenarbeiten, Holzbeschaffung ect. unentgeltlich für MW verrichtet, ist er der landwirtschaftliche Unternehmer gewesen.

Ein landwirtschaftlicher Unternehmer kann mit Jemanden, der kein landwirtschaftlicher Unternehmer ist, keine landwirtschaftliche Mitunternehmerschaft errichten. Deshalb hat der landwirtschaftliche Unternehmer Bf. mit der landwirtschaftlichen Nichtunternehmerin MW keine steuerrechtlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft errichtet. Existiert keine steuerrechtlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft, gibt es auch keinen steuerrechtlichen Mitunternehmeranteil, der übertragen werden kann.

Nach dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ist der Entscheidung zugrunde zu legen, dass MW keine steuerrechtliche Mitunternehmerin gewesen ist und deshalb auch keinen steuerrechtlichen Mitunternehmeranteil übertragen hat.

B. Im Übergabsvertrag (11.08.2003) wird als Motiv für die Vertragsserrichtung angegeben, dass MW gemäß § 15 NÖ SHG 2000 verpflichtet ist, verwertbares Vermögen zu verwerten und dass sie diese Verpflichtung durch die entgeltliche Übergabe ihres Liegenschaftsanteils an den Bf. erfüllt hat. Im Übergabsvertrag wird auch darauf verwiesen, dass die Bezirkshauptmannschaft BH in ihrer Eigenschaft als sachlich und örtlich zuständiger Sozialhilfeträger erklärt hat, nach Zahlung von EUR 11.113,00 keine weiteren Ansprüche auf die Liegenschaftsanteile der MW zu erheben. Da diese Erklärung der Bezirkshauptmannschaft BH im Übergabsvertrag erwähnt wird, ist sie Vertragsbestandteil des Übergabsvertrages. Der vom Bf. bestrittene Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaftsanteile der MW an den Bf. und den vom Bf. an die Bezirkshauptmannschaft BH geleisteten Zahlungen iHv insgesamt EUR 11.113,00 ist daher aus dem Übergabsvertrag (11.08.2003) nachweisbar.

Ein Sozialhilfeträger übernimmt die Pflegeheimkosten erst dann, wenn kein verwertbares Vermögen vorhanden ist. Da der Schätzwert des Liegenschaftsanteils der MW EUR 92.869,00 betragen hat, hätte die Bezirkshauptmannschaft BH auf das NÖ Sozialhilfegesetz 2000 gestützte Kostenersatzansprüche iHv EUR 92.869,00 geltend machen können, wenn sie keine Arbeitsleistungen im Wert von EUR 81.756,00 anspruchsmindernd anerkannt hätte. Der vom Bf. bestrittene Zusammenhang zwischen den vom Bf. an die Bezirkshauptmannschaft BH geleisteten Zahlungen iHv insgesamt EUR 11.113,00 und

der Übertragung der Liegenschaftsanteile der MW an den Bf. ist daher auch aus dem NÖ Sozialhilfegesetz 2000 ableitbar.

Nach dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ist der Entscheidung zugrunde zu legen, dass MW ihren Liegenschaftsanteil nicht dem Bf. übertragen hätte, wenn sie nach dem NÖ Sozialhilfegesetz 2000 nicht verpflichtet gewesen wäre, aus ihrem Vermögen einen Kostenbeitrag zu den Pflegeheimkosten zu leisten.

C. Da der Bf. nur deshalb EUR 11.113,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH zahlen musste, weil er Arbeitsleistungen im Wert von EUR 81.756,00 nachgewiesen hat, hat die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils aus einer Geldleistung iHv EUR 11.113,00 und einer Sachleistung im Wert von EUR 81.756,00 bestanden. Das Finanzamt hat daher richtigerweise festgestellt, dass die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils in Summe EUR 92.869,00 betragen hat.

Das Bundesfinanzgericht wird daher seiner Entscheidung zugrunde legen, dass die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils in Summe EUR 92.869,00 betragen hat.

D. Die vom Bf. angesprochene Fallkonstellation, dass MW stirbt oder aus dem Pflegeheim auszieht, solange die Pflegeheimkosten niedriger als EUR 11.113,00 sind, konnte nicht eintreten, da die bei Abschluss des Übergabsvertrages offenen Pflegeheimkosten lt. Mitteilung/Bezirkshauptmannschaft (28.09.2011) EUR 24.799,59 betragen haben. Der Bf. hätte daher jedenfalls insgesamt EUR 11.113,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH zahlen müssen, damit die Bezirkshauptmannschaft BH keine weiteren Ansprüche auf den übertragenen Liegenschaftsanteil der MW geltend macht. Dass der Bf. nicht mehr und nicht weniger als EUR 11.113,00 zahlen muss, hat bei Abschluss des Übergabsvertrages (11.08.2003) festgestanden, da die Pflegeheimkosten bereits damals höher als EUR 11.113,00 gewesen sind. Da im Übergabsvertrag (11.08.2003) vereinbart ist, dass der Bf. EUR 11.113,00 in monatlichen Raten zu jeweils EUR 145,00 zu zahlen hat, hat auch die Laufzeit der Ratenzahlungen bei Abschluss des Übergabsvertrages (11.08.2003) festgestanden.

Nach dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ist der Entscheidung zugrunde zu legen, dass die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils der MW bereits bei Abschluss des Übergabsvertrages (11.08.2003) bestimmt gewesen ist.

E. – Ergebnis des Beweisverfahrens: Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist als erwiesen anzusehen und als Entscheidungsgrundlage zu verwenden, dass MW keinen steuerrechtlichen Mitunternehmensanteil sondern einen landwirtschaftlich genutzten Liegenschaftsanteil an den Bf. übertragen hat um ihre Pflegeheimkosten zu finanzieren und dass die Gegenleistung für die Übertragung des Liegenschaftsanteils bei Abschluss des Übergabsvertrages (11.08.2003) bestimmt gewesen ist.

4. Ad rechtliche Würdigung:

4.1. Vorweg ist festzustellen, dass die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 das Entgelt für den Erwerb eines Liegenschaftsanteils und damit keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

4.2. Damit die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 Renten im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idGF sind, müssen sie regelmäßig wiederkehrende Leistungen sein, die auf einem besonderen vermögenswerten Anspruch beruhen, der als Rentenstammrecht bezeichnet wird. Das Wesen von Rentenzahlungen liegt in ihrem „*aleatorischen*“ Charakter, wodurch sie sich von Ratenzahlungen unterscheiden (VwGH 28.10.2010, 2010/15/0055; VwGH 11.07.2001, 92/15/0052). Da das Wort „*aleatorisch*“ lt. Duden „*vom Zufall abhängig sein*“ bedeutet, muss die Dauer einer Rente vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, anhängig sein. In der ggstl. Beschwerdesache fehlt dieses aleatorische Element, da die Zahlungen nicht mit dem Tod der MW sondern nach Zahlung des letzten Teilbetrages enden. Die Zahlungspflichten des Bf. sind daher sowohl der Höhe nach als auch hinsichtlich der Laufzeit der Zahlungspflicht eindeutig bestimmt. Umfang und Dauer der Zahlungen sind ab der ersten Zahlung bestimmt gewesen, da MW und der Bf. die Zahlungspflichten des Bf. im Übergabsvertrag (11.08.2003) vereinbart haben. Da die Pflegeheimkosten bereits bei Abschluss des Übergabsvertrages höher als EUR 11.113,00 gewesen sind, hätten sie auch dann EUR 11.113,00 betragen, wenn MW das Pflegeheim unmittelbar nach Abschluss des Übergabsvertrages verlassen hätte. Dass die vom Bf. zu zahlenden Pflegeheimkosten mehr als EUR 11.113,00 betragen, ist auszuschließen, da die Bezirkshauptmannschaft BH bereits vor Abschluss des Übergabsvertrags auf alle, EUR 11.113,00 übersteigende, Kostenersatzansprüche verzichtet hat. In Anwendung der vorzit. VwGH-Rechtsprechung ist daher festzustellen, dass die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 keine Rentenzahlungen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idGF sondern Ratenzahlungen sind.

4.3. Damit die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 sonstige dauernde Lasten im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idGF sind, müssen sie rentenähnliche und damit von einem gewissen Unsicherheitsmoment abhängige Leistungsverpflichtungen sein, die mindestens 10 Jahre = 120 Monate bestehen (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0056 und die do. zit. Vorjudikate). In der ggstl. Beschwerdesache hat der Bf. EUR 11.113,00 in monatlichen Teilbeträgen zu jeweils EUR 145,00 gezahlt. EUR 11.113,00 dividiert durch EUR 145,00 ergibt „76“ und den Restbetrag „93“. Der Bf. hat daher 77 Monate benötigt, um in Summe EUR 11.113,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH zu zahlen. Da die Zahlungen innerhalb eines Zeitraumes von 77 Monaten erfolgt sind, wird die für dauernde Lasten erforderliche Mindestlaufzeit von 120 Monaten unterschritten.

Von ausschlaggebender Bedeutung ist jedoch, dass es sich bei den in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 um eine Ratenverbindlichkeit handelt: „*Dauernde Lasten*“ sind der Oberbegriff für Renten, weshalb auch bei dauernden Lasten ein aleatorisches Element vorhanden sein muss. Wie bereits zur Rechtsfrage „*Renten*“ ausgeführt, fehlt dieses aleatorische Element, da die Höhe der Leistungsverpflichtung des Bf. und ihre Dauer von Anfang an bestimmt gewesen sind.

Davon abgesehen hat ein dem Sonderausgabenabzug entgegen stehender Leistungsaustausch statt gefunden, da der Liegenschaftsanteil der MW mit der im Übergabsvertrag (11.08.2003) vereinbarten Verpflichtung übertragen worden ist, EUR 11.113,00 in Teilbeträgen an die Bezirkshauptmannschaft BH zu zahlen. Jeder Leistungsaustausch ist eine Vermögensumschichtung, die nach ständiger VwGH-Rechtsprechung eine sonstige dauernde Last im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idgF ausschließt (vgl. bspw. VwGH 22.04.1999, 97/15/0137 und das do. zit. Erkenntnis VwGH 13.06.1989, 86/14/0129). In Anwendung der vorzit. VwGH-Rechtsprechung ist daher festzustellen, dass die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 keine sonstige dauernde Last im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idgF sind.

4.4. Damit die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 idgF sind, müssen sie zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 idgF erwachsen und dürfen keine Vermögensumschichtung bewirken (VwGH 27.05.2003, 99/14/0001; 29.07.2010, 2010/15/0003 u.a.). In der ggstl. Beschwerdesache sind dem Bf. die Ausgaben iHv EUR 11.113,00 nicht zwangsläufig erwachsen, da der Bf. als Neffe der MW keine Unterhaltsverpflichtung gegenüber MW und damit auch keine Verpflichtung zur Übernahme der Pflegeheimkosten der MW hat.

Ein gesetzlicher Zwang, den Übergabsvertrag (11.08.2003) abzuschließen, hat nach geltender Zivilrechtsslage nicht bestanden: *Gemäß § 869 ABGB muss die Einwilligung in einen Vertrag u.a. frei erklärt werden. Nur die unter rechtswidrigem Zwang abgeschlossene Verträge sind anfechtbar (§§ 870 ff ABGB).* Die Vertragsparteien haben den Übergabsvertrag (11.08.2003) de dato nicht angefochten. Ein rechtswidriger Zwang, den Übergabsvertrag (11.08.2003) abzuschließen, ist nicht auf den Bf. ausgeübt worden, da die Bezirkshauptmannschaft BH einen durch § 37 Abs 1 Z 1 NÖ SHG 2000 legitimierten Anspruch auf den Liegenschaftsanteil der MW in dem Umfang hat, als dieser Liegenschaftsanteil ohne entsprechende Gegenleistung übertragen wird. Eine sittliche Verpflichtung des Bf. zur Übernahme der Pflegeheimkosten hat nicht bestanden, da MW mit ihrem Liegenschaftsanteil einen veräußerbaren Vermögenswert hatte, den sie zur Finanzierung der Pflegeheimkosten verwenden konnte und auch verwendet hat.

Es mag sein, dass bei Nichtabschließen des Übergabsvertrages Arbeitsleistungen im Wert von EUR 81.756,00 „verloren gehen“, weil kein Rechtsanspruch auf eine Gegenleistung im Wert von EUR 81.756,00 besteht. Da kein Rechtsanspruch besteht, ist davon auszugehen, dass die Arbeitsleistungen auf den freiwilligen Entschluss zurück zu führen sind, diese Arbeitsleistungen zu erbringen. Analog zu freiwilligen Geldleistungen sind freiwillige Sachleistungen auch nicht tatsächlich, rechtlich oder sittlich verpflichtend. Der Abschluss des Übergabsvertrages (11.08.2003) ist daher auch unter dem Gesichtspunkt, dass im Falle des Nichtabschließens dieses Vertrages Arbeitsleistungen „verloren gehen“, nicht zwangsläufig erwachsen und damit auch nicht außergewöhnlich belastend.

Die Ausgaben iHv EUR 11.113,00 haben das Vermögen des Bf. nicht um EUR 11.113,00 verringert, da er mit dem ihm übertragenen Liegenschaftsanteil einen EUR 11.113,00 entsprechenden Gegenwert erhalten hat. Sein Vermögen ist daher „nur“ umgeschichtet

worden. Der Liegenschaftsteil der MW ist dem Bf. nur deshalb übertragen worden, weil er die (als Pflegeheimkosten der MW gewidmeten) EUR 11.113,00 an die Bezirkshauptmannschaft BH gezahlt hat. Festgestellt wird, dass der für eine Vermögensumschichtung erforderliche Kausalzusammenhang zwischen Ausgaben iHv EUR 11.113,00 und der Übertragung des Liegenschaftsanteils der MW besteht. In Anwendung der vorzit. VwGH-Rechtsprechung ist daher festzustellen, dass die in Teilbeträgen gezahlten EUR 11.113,00 keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 idGF sind, da diese Ausgaben nicht zwangsläufig erwachsen sind und den Bf. nicht wirtschaftlich belastet haben, da das Vermögen des Bf. wegen des übertragenen Liegenschaftsanteils umgeschichtet worden ist.

5. Entscheidung:

Die Beschwerdebegehren – die Zahlungen in den Streitjahren als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen – sind abzuweisen, da die für ihre Anerkennung erforderlichen Gesetzestatbestände nicht erfüllt sind.

6. Revision:

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Die Frage, ob ein steuerrechtlicher Mitunternehmeranteil oder ein Liegenschaftsanteil übertragen wurde, ist keine Rechtsfrage sondern eine nach dem Ergebnis eines Beweisverfahrens zu beantwortende Sachfrage gewesen. Da der Begriff der „*steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft*“ im Sinne der hg. Erkenntnisse VwGH 28.06.2012, 2009/15/0106; VwGH 09.12.2004, 2000/14/0153 und VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050 ausgelegt wurde, und die hg. Erkenntnisse VwGH 28.10.2010, 2010/15/0055; VwGH 11.07.2001, 92/15/0052 und VwGH 31.05.2013, 2009/13/0056 zur Beantwortung der Rechtsfrage verwendet wurden, ob die in Teilbeträgen bezahlten EUR 11.113,00 Ratenzahlungen, Rentenzahlungen oder dauernde Lasten gewesen sind oder den Bf. außergewöhnlich belastet haben, ist die ggstl. Entscheidung im Sinne einer ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen.

Wird in einer Entscheidung nicht von einer ständigen VwGH-Rechtsprechung abgewichen, hängt die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung ab.

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 24. Juli 2014