

miterledigte GZ. RV/5100421/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. R

in der Beschwerdesache **AB**, geboren X, Adresse,

gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 29. November 2011 und den **vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2011** vom 27. Februar 2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 wird **teilweise Folge gegeben**.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz Bundesabgabenordnung (BAO) wird die vorläufige Einkommensteuerfestsetzung 2011 durch eine endgültige ersetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches, sind auch den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2010	Einkommen	25.888,16 €	Einkommensteuer	5.355,16 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-4.363,61 €
	festgesetzte (gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 gerundete) Einkommensteuer			992,00 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	26.600,87 €	Einkommensteuer	5.676,38 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-4.815,57 €
	festgesetzte (gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 gerundete) Einkommensteuer			861,00 €

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen der **Einkommensteuerveranlagung 2010** machte die Bf ua. Kosten für die Betreuung der pflegebedürftigen Mutter in Höhe von 7.431,04 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Von den angefallenen Pflegekosten (22.458,64 € zuzüglich Verpflegung der

Pflegekräfte von 2.400,00 €) wurden das Pflegegeld der Pflegestufe 5 (10.827,60 €) sowie ein Zuschuss des Bundessozialamtes (6.600,00 €) in Abzug gebracht. Die Bf führte dazu an, dass sie Vollzeit berufstätig sei und ab 7. Juli 2009 eine 24-Stunden-Betreuung die Pflege ihrer Mutter übernommen habe.

Laut vorgelegtem, in Notariatsaktform abgeschlossenen Übergabevertrag vom 29. Juni 1977 hatte die Mutter der Bf dieser die Liegenschaft EZ 1 KG C unter diversen Auflagen übergeben.

So wurde der Bf aufgetragen, ihrem Bruder ein dort näher bezeichnetes Grundstück zu übereignen bzw. diesem im Falle der im Vertrag genannten Hinderungsgründe einen wertgesicherten Betrag von 100.000,00 S zu bezahlen.

Darüber hinaus hatte die Mutter sich und ihrem Ehegatten ein im Übergabevertrag näher beschriebenes Wohnungs- und Versorgungsrecht auf ihre jeweilige Lebensdauer einräumen lassen.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 erging am 29. November 2011 ohne Berücksichtigung der Betreuungskosten, des ebenfalls beantragten Kinderfreibetrages für die Tochter D in Höhe von 220,00 € sowie der Kosten für die auswärtige Berufungsausbildung der Tochter für drei Monate.

Begründend wurde, nach Darstellung der allgemeinen Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988, ausgeführt, dass bloße Vermögensumschichtungen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würden. Würden Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabe- oder Schenkungsverträge) bzw. würden einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, sei eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor. Die Aufwendungen für die 24-Stunden-Pflege der Mutter hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Im Hinblick auf die Nichtanerkennung des Kinderfreibetrages und der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung fehlte dem Einkommensteuerbescheid eine Begründung.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen **Berufung** wandte die Bf ein, dass ihre Mutter seit Juli 2009 von 24-Stunden-Betreuerinnen gepflegt werde, wofür sie 2010 7.431,04 € bezahlen habe müssen.

Zur Zwangsläufigkeit brachte sie im Wesentlichen vor, dass sie 1977, vor beinahe 35 Jahren, das Haus von ihrer Mutter zu einem Übernahmepreis von 100.000,00 S übernommen habe. Im Übergabevertrag habe sich die Mutter ua. das Wohnrecht, das Recht auf Pflege im Alter und der Krankheit für sich und ihren Gatten, die Reinigung der Wohnung, die Bezahlung der

Betriebskosten für die Wohnung, die Vornahme von Botengängen, die Reinigung und Herhaltung der Kleidung, Leib-, Tisch- und Bettwäsche, usw. (Punkt 3 des Übergabevertrages) ausbedungen.

Die Mutter werde schon sehr lange von ihr und ihrer Familie gepflegt. Seit 1990 müsse sie ständig betreut werden. Die Betreuung sei sukzessive in einen Pflegeaufwand übergegangen. Ihr Vater sei 2000 schwer erkrankt und habe bis zu seinem Tod im Jahr 2004 ebenfalls gepflegt werden müssen. Seit Juli 2009 werde die Bf in der Pflege von slowakischen 24-Stunden-Betreuerinnen unterstützt. Die gesamte administrative und psychologische Betreuung erledige sie mit Unterstützung ihrer Tochter. Die Betreuerinnen hätten täglich zwei Stunden frei. In dieser Zeit werde die Mutter von ihr betreut bzw. gepflegt; ebenso zu den Weihnachtsfeiertagen zwischen 22. Dezember und 3. Jänner jeden Jahres.

Die Eltern hätten weder einen Führerschein noch ein Auto besessen, sodass alle Botengänge (Einkaufen, Arzt, Kirche, Besuche) immer schon von ihr erledigt worden seien. Seit der Übernahme bezahlten sie und ihr Mann die Betriebskosten für die Wohnung ihrer Eltern.

Ihrer Meinung nach bestehe ein massives Ungleichgewicht gegenüber der Betreuung von Angehörigen in Heimen, weil diesfalls vom Sozialhilfeverband pro Pflegling aus Steuermitteln sehr hohe Zuzahlungen zu den Heimkosten geleistet würden, wenn diese ihre Immobilien vor nur zehn Jahren übergeben hätten. Die Übernehmer hätten keine finanziellen Belastungen und gäben nahezu die gesamte Verantwortung für ihre Angehörigen an das Heim ab.

Sie habe das Haus vor beinahe 35 Jahren übernommen. Auf Grund oben angeführter Leistungen sei der Wertausgleich sicher längst geschaffen; dennoch werde nicht steuerlich entlastet. Abgesehen davon stünden Übernehmern, die ihre Angehörigen in Heimen pflegen lassen würden, die Wohnung der Angehörigen entweder für die eigenen Kinder oder zur Vermietung zur Verfügung. Wenn der Stellenwert der Pflege zu Hause so gering geschätzt werde, sei nicht verwunderlich, dass immer mehr Heimplätze benötigt würden. Fraglich sei, warum es diesbezüglich nicht eine einheitliche Regelung gebe.

Die Möglichkeit, die Pflegekosten "abzuschreiben", müsste nach einer Frist von zehn Jahren nach erfolgter Übergabe ohne langwierige Recherchen bestehen. Ansonsten müsste die Zuzahlung der Übernehmer zu den Heimkosten, auch Jahrzehnte nach erfolgter Übergabe, eintreibbar sein.

Zur wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führte die Bf an, dass sie für die Pflege ihrer Mutter jährlich rund viereinhalb Nettogehälter ihres Einkommens benötige.

Sie ersuche weiters um Berücksichtigung des der Einkommensteuererklärung beigelegten Formulars L 1k.

Auch der **vorläufige Einkommensteuerbescheid 2011** erging am 27. Februar 2013 ohne Berücksichtigung der beantragten Pflegekosten von 6.535,16 € (21.762,76 € zuzüglich 2.200,00 € für die Verpflegung der Pflegekräfte abzüglich 10.827,60 € Pflegegeld und abzüglich 6.600,00 € Zuschuss des Bundessozialamtes), des geltend gemachten Kinderfreibetrages von 132,00 € und der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter im Ausmaß von 50 %.

Die gemäß § 200 BAO vorläufige Veranlagung wurde damit begründet, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter seien bereits beim Ehepartner der Bf zu 100 % anerkannt worden, sodass diese nicht mehr hätten berücksichtigt werden können. Der Ehegatte habe auch den Kinderfreibetrag in der vollen Höhe von 220,00 € beantragt.

Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für die 24-Stunden-Pflege der Mutter werde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten **Berufung** verwies die Bf auf ihre Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010.

Da sie mehr als die Hälfte der Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter trage, ersuche sie um Anerkennung des Pauschbetrages im beantragten Ausmaß von 50 % sowie um Berücksichtigung von 50 % des Kinderfreibetrages.

Gegenständlich hat sich die Mutter der Bf im Übergabevertrag vom 29. Juni 1977 unter Punkt "Drittens" für sich und ihren Ehegatten auf ihre jeweilige Lebensdauer die nachstehenden – auszugsweise wiedergegebenen - unentgeltlichen Wohnungs- und Versorgungsrechte ausbedungen:

"a) zur Wohnung:

Das Wohnrecht in Form einer Dienstbarkeit der Wohnung gemäß § 521 1. und 2. Satz ABGB in der ebenerdig links vom Eingang gelegenen Wohnung, bestehend aus zwei Zimmern, Küche und Bad, verbunden mit dem Recht der bedürfnisgemäßen Mitbenützung des rechts vom Hauseingang ebenerdig gelegenen Zimmers, der Speiskammer, des Dachbodens, des Kellers, der Garage, der sonstigen Nebenräumlichkeiten des Hauses, der Wasseranlage sowie des gesamten Gartens (...).

Die Übernehmerin ist verpflichtet, die Ausgedingswohnung stets gut bewohnbar herzuhalten. Sie hat weiters die Kosten für die ordnungsgemäße Beheizung der Ausgedingswohnung sowie

für den Verbrauch an elektrischem Strom, für Beleuchtung und die üblichen Haushaltsgeräte zu tragen. Die Übergeberin und ihr Ehegatte haben keinen Anteil an den Betriebskosten oder öffentlichen Abgaben vom Übergabsobjekt zu bezahlen.

b) zur Betreuung:

Die ordentliche Wartung und Pflege, insbesondere in den Fällen des Alters und der Krankheit, die Verrichtung aller üblichen Dienstleistungen in und außerhalb der Ausgedingswohnung, die Vornahme von Botengängen, insbesondere zum Arzt und zum Seelsorger, die Reinigung und Herhaltung der gesamten Kleidung, Leib-, Tisch- und Bettwäsche, nicht aber die Nachbeschaffung derartiger Sachen, und schließlich die Bezahlung der Kosten eines standesgemäßen und ortsüblichen Begräbnisses samt ortsüblicher Totenzehrung, Herstellung eines Grabsteines und laufender Graberhaltung.

c) zur Versorgung:

Die Verpflichtung der Übernehmerin, für die Übergeberin und ihren Ehegatten das Essen zu allen Haupt- und Zwischenmahlzeiten zuzubereiten, angepasst dem jeweiligen Alters- und Gesundheitszustand der Übergeber, wobei jedoch die Übernehmerin zur Beistellung von Nahrungsmitteln oder Erbringung von Geldleistungen nicht verpflichtet ist."

Zudem verpflichtete sich die Bf, ihrem Bruder entweder das im Übergabevertrag näher umschriebene Baugrundstück unentgeltlich zu übertragen oder diesem den Betrag von 100.000,00 S zu bezahlen (Punkt "Zweitens" des Übergabevertrages).

In Punkt "Achtens" des Übergabevertrages stimmten die Übergeberin und ihr Ehegatte der Begründung einer besonderen Gütergemeinschaft zwischen der Bf als Übernehmerin und ihrem Ehegatten unter der Bedingung zu, dass dieser der Übergeberin und ihrem Ehegatten das Veräußerungsverbot ebenfalls einräumte.

In Punkt "Dreizehtens" wurde für Steuerzwecke festgestellt, dass der Einheitswert des Übergabeobjektes für land- und forstwirtschaftliches Vermögen 14.000,00 S betrage und dazu der festgestellte Wohnungswert von 40.000,00 S komme. Die Übergabe sei von der Mutter an die Tochter zum Zweck der Fortführung der Landwirtschaft erfolgt.

Einem Grundbuchsatzug (KG 00000 C, EZ 1) ist zu entnehmen, dass dem Ehegatten der Bf mit Übergabevertrag ebenfalls vom 29. Juni 1977 das Hälfteeigentum an dieser Liegenschaft eingeräumt worden ist.

Grundlage der Einräumung des Hälfteeigentums für den Gatten der Bf war der in Notariatsaktform vom 13. Juli 1977 abgeschlossene Ehepakt.

Die Verpflichtungen laut Punkt "Drittens" des Übergabevertrages wurden als Wohnrecht und als Ausgedinge im Lastenblatt der Grundbucheinlage der Liegenschaft ebenso eingetragen wie ein Veräußerungsverbot.

Eine Bewertung der der Bf auferlegten Pflichten findet sich im Übergabevertrag nicht.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2013 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bf im Wesentlichen mit, dass für Zwecke der Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung Grundstücke mit dem Verkehrswert anzusetzen seien. Sei der Verkehrswert nicht bekannt, sei dieser durch Schätzung (§ 184 Bundesabgabenordnung) zu ermitteln.

Die Bf habe laut Berufung vom 5. Dezember 2011 einen Übergabepreis von 100.000 S (7.267 €) bezahlt, weshalb dieser Betrag als Belastung abzuziehen sei.

In Punkt 13 des Übergabevertrages seien für Steuerzwecke zwar die Einheitswerte des übergebenen Vermögens festgestellt worden; eine Bewertung der Leistungen, zu denen die Bf sich in Punkt 3 des Übergabevertrages verpflichtet habe, sei dem Vertrag aber nicht zu entnehmen.

Laut Grundbuchsauszug habe die Bf mit Übergabevertrag ebenfalls vom 29. Juni 1977 die Hälfte der Liegenschaft ihrem Gatten übertragen, sodass ihr tatsächlich nur die Hälfte der Liegenschaft zugekommen sei.

Sofern die Bf über Unterlagen verfüge, aus denen eine Bewertung der übernommenen Leistungen (Wohnrecht, Ausgedinge) ersichtlich sei, wären diese ebenso vorzulegen wie ein allfälliger Übergabevertrag vom 29. Juni 1977 betreffend die Übertragung der Hälfte der Liegenschaft KG C EZ 1 auf ihren Gatten.

In einem Telefonat gab die Bf an, über keine Unterlagen zu verfügen, die eine Bewertung der vertraglich übernommenen Lasten zulassen würden. Der den Vertrag errichtende Notar sei bereits verstorben, der diesem nachfolgende Notar könne eine Bewertung nicht vornehmen. Die Wohnung der Mutter sei rund 80 m² groß. Das Gebäude sei im Jahr 1942 errichtet und von ihr und ihrem Gatten ab 1978 modernisiert worden.

Zu der ihr vertraglich auferlegten Essenszubereitung für die Eltern - bzw. nach dem Tod des Vaters für die Mutter - teilte die Bf mit, dass sie bis 1998 – insbesondere wegen der vier Kinder – nicht berufstätig gewesen sei und bis dahin die Essenszubereitung in einem auch für die Eltern erfolgt sei. Danach habe die Bf Teilzeit gearbeitet, nunmehr arbeite sie Vollzeit. Die Zubereitung des Frühstücks und Abendessens sei mit ihrer Beschäftigung vereinbar; teilweise koche sie auch vor.

Mit E-Mail vom 9. Dezember 2013 teilte die Bf mit, dass – wie aus dem beiliegenden Plan des von ihrer Mutter bewohnten Erdgeschoßes ersichtlich sei – diese Wohnung 104 m² groß sei.

Für die Bewertung des Wohnrechtes, das sich ihre Mutter im Übergabevertrag ausbedungen habe, habe sie zwei Möglichkeiten in Betracht gezogen:

a) Im Haus in E habe die Wohnung im Obergeschoß die gleiche Größe. Diese Wohnung sei seit 1996 vermietet. Den ersten Mietvertrag habe sie leider nicht mehr vorliegen. 2003 sei die Wohnung neuerlich mit 763,00 € (10.499,00 S) Miete laut beiliegendem Mietvertrag vermietet worden.

Gehe man davon aus, dass dies laut Indexrechnung 1977 (Beilage 3) einem Wert von 4.900,00 S entspreche, die Wohnungsmieten vielleicht 30 % niedriger gewesen seien als 2003 und in F noch einmal eine etwa 20 % geringere Miete erzielbar gewesen wäre, komme man auf eine monatliche Miete von 2.450,00 S. Dazu komme ein Betrag von rund 200,00 S als monatliche Betriebskosten (Strom, Heizmaterial, etc.). Zusammen könnte daher eine Miete inklusive Betriebskosten von 2.650,00 S (192,58 €) zur Berechnung herangezogen werden.

b) Laut Homepage der Gemeinde F (Beilage 4) vom 3. November 2013 betrage der Quadratmeterpreis der Wohnungen durchschnittlich 7,90 €. Das entspreche laut Indexrechnung (Beilage 5) im August 1977 einem Wert von 3,00 €. Bei einer Wohnungsgröße von 104 m² wäre für die Wohnung im August 1977 eine Miete inklusive Betriebskosten von 312,00 € angefallen. Gehe man davon aus, dass 1977 im Vergleich zu 2013 die Mieten etwa 30 % günstiger gewesen seien, komme man auf eine Miete inklusive Betriebskosten von 218,40 €. Nach ihrem Dafürhalten könne das Wohnrecht mit einem Wert zwischen den Berechnungen laut a) und b) angesetzt werden.

Der gewünschte Ehevertrag werde (in der Beilage 6) vorgelegt.

Ihr Vater sei im Mai 2004 verstorben. Für die Begräbniskosten, die zu tragen sie vertraglich verpflichtet gewesen sei, habe sie – laut beigefügten Rechnungen – 3.538,42 € bezahlt. Die Kosten für den Grabstein habe die Mutter übernommen, die Kosten der Graberhaltung trage die Bf.

Zur Verpflichtung, das Essen für die Eltern zu allen Zwischen- und Hauptmahlzeiten zuzubereiten, gab die Bf an, dass sie in der Zeit, in der sie nicht berufstätig gewesen sei (bis Februar 1998) immer für die gesamte Familie, einschließlich der Eltern, gekocht habe. Ab 1998 habe sie 20 Stunden pro Woche gearbeitet. Zu dieser Zeit habe sie nachmittags, wenn die Kinder von der Schule nach Hause gekommen seien, gekocht und sei gemeinsam mit den Eltern gegessen worden. Seit 2002 arbeite sie Vollzeit. Da sie bereits um 6:00 Uhr morgens zu arbeiten beginne, sei weiterhin nachmittags, zwischen 16:00 und 17:00 Uhr, ein gemeinsames Essen möglich gewesen. Als die Betreuung der Eltern umfangreicher geworden sei, habe eine

Nachbarin geholfen und den Eltern bzw. - nach dem Tod des Vaters - der Mutter mittags ein Essen zubereitet, das sie vorgekocht habe. Die Nachbarin habe ihr von Montag bis Freitag von etwa 7:30 bis 12:30 Uhr geholfen. Seit Juli 2009 werde die Mutter von 24-Stunden-Betreuungspersonen gepflegt. Entweder kochten diese zu Mittag frisch, oder häufig koche sie weiterhin vor, da ihre Mutter das gewohnte Essen bevorzuge.

Punkt 2) des Ergänzungsersuchens (Kinderfreibetrag und auswärtige Berufsausbildung der Tochter für 2010) sei mit der Referentin bereits besprochen worden und sei ihr verständlich.

Zu Punkt 3) des Ergänzungsersuchens erklärte die Bf, ihrer Tochter seit Beginn des Studiums in Wien im Oktober 2010 monatlich 300,00 € sowie die erhaltene Familienbeihilfe überwiesen zu haben. Sie habe die Umsatzliste leider nur bis Oktober 2011 ausdrucken können; würden Belege ab Oktober 2010 benötigt, müsse sie die Kontoauszüge ausdrucken und übermitteln.

Sie habe auch die gesamten Kosten der Adaptierung der Wohnung (Ablöse, Einrichtung) in Höhe von rund 5.000,00 € bezahlt. Dazu komme, dass ihre Tochter relativ oft nach Hause gekommen sei und sie die Versorgung gerne übernommen habe. Sie habe außerdem die Zahnregulierung (laut beiliegender Honorarnote 3.600,00 €) finanziert.

Ihr Mann habe monatlich 340,00 € - leider nicht freiwillig, sondern erst nach gerichtlichem Beschluss – bezahlt. Er habe zuvor für keines der vier Kinder einen Beitrag geleistet. Alle Leistungen - wie Lebensunterhalt oder Schulausbildung - habe zur Gänze sie bezahlt.

Sie ersuche deshalb, den Pauschbetrag zu mindestens 50 % bei ihr zu berücksichtigen und eine entsprechende Reduzierung des Pauschbetrages bei ihrem Gatten vorzunehmen.

Das Studium der Tochter habe von Oktober 2010 bis Juni 2013 gedauert.

Ihre Stellungnahme sei so spät erfolgt, da sich der Zustand ihrer Mutter seit etwa zwei Monaten wesentlich verschlechtert habe (Demenz mit Aggressivität) und sie sich noch intensiver um sie habe kümmern müssen. Ihre Mutter sei auf Grund ihrer schlechten Verfassung im November zwei Wochen zur Kurzzeitpflege im Seniorenwohnheim G gewesen, damit sich die Situation zwischen den Pflegerinnen und ihrer Mutter entspannen habe können. Dadurch sei ihr noch mehr bewusst geworden, wie viel Verantwortung, Arbeit und Stress man an das Altenheim abgebe, wenn man dort einen Angehörigen versorgen lasse. Sie verstehe deshalb immer noch nicht, dass man als Angehöriger für das Heim keine Kosten zu tragen habe, sondern der Sozialhilfeverband einen Anteil der Kosten übernehme, wogegen die Kosten der Pflege zu Hause nicht einmal von der Steuer absetzbar seien, ohne dass aufwändige Recherchen angestellt würden.

Es sei ihr nicht leicht gefallen, bewerten zu müssen, was sie mit oder ohne vertragliche Verpflichtung für ihre Eltern bzw. ihre Mutter erledige.

Zum Beweis ihres Vorbringens übermittelte die Bf – neben dem Plan der von der Mutter im Erdgeschoß bewohnten Wohnung – den im Oktober 2003 für die Wohnung in E abgeschlossenen Mietvertrag sowie einen Ausdruck der Internetseite www.statistik.at/Indexrechner/Controller, dem zu entnehmen ist, dass der Verbraucherpreisindex 1976 sich von August 1977 bis Oktober 2003 um 113,3 % verändert hat und somit ein Betrag von 10.451,70 S im Oktober 2003 einem Betrag von 4.900,00 S im August 1977 entspricht.

Vorgelegt wurde darüber hinaus ein Ausdruck der Homepage der Gemeinde F www.F-donau.at, auf der unter der Rubrik "Marktplatz" und "Immobilien" Wohnungsanzeigen der Gemeinde aufgelistet sind. Aus den dort angebotenen Wohnungen ermittelte die Bf einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 7,90 €.

Aus einem weiteren Ausdruck der Internetseite www.statistik.at/Indexrechner/Controller geht hervor, dass ein Wert von 7,92 € im Oktober 2013 einem Wert von 3,00 € im August 1977 entspricht.

Die Bf legte weiters den mit ihrem Ehegatten am 13. Juli 1977 in Notariatsaktform geschlossenen Ehepakt, diverse Rechnungen im Zusammenhang mit den Begräbniskosten ihres Vaters im Mai 2004, eine Honorarnote betreffend zahnärztliche Leistungen für ihre Tochter D, erbracht im Juli 2012, einen Beschluss des Bezirksgerichtes H vom 10. November 2010, mit welchem der Gatte der Bf verpflichtet wurde, für die Tochter D ab 1. Oktober 2010 bis auf weiteres einen monatlichen Unterhaltsbetrag von 340,00 € zu bezahlen sowie eine Umsatzliste von Oktober 2011 bis Juni 2013 vor, der die monatlichen Zahlungen der Bf für ihre Tochter zu entnehmen sind.

In einem Telefonat vom 15. Jänner 2014 teilte die Bf mit, dass ihre Mutter kürzlich verstorben sei.

Die Bf wurde darauf hingewiesen, dass Recherchen in den Datenbanken der Finanzverwaltung ergeben hätten, dass die Mutter Pensionsbezüge gehabt habe und die Pflegekosten daher in erster Linie aus ihrem Einkommen zu bestreiten gewesen seien.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2014 wurde dem Gatten der Bf, Herrn BB, in dessen Einkommensteuerbescheid 2011 der gesamte Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter D sowie der gesamte Kinderfreibetrag berücksichtigt worden waren, zur Kenntnis gebracht, dass auch die Bf die Hälfte dieser Aufwendungen geltend gemacht habe und der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes bei mehreren Unterhaltspflichtigen entsprechend dem Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung aufzuteilen sei. Die im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter von ihm getragenen Aufwendungen seien daher belegmäßig nachzuweisen.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 21. Jänner 2014 erachtete es BB für gerechtfertigt, dass die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter zwischen ihm und seiner Ehegattin je zur Hälfte aufgeteilt würden und bei beiden Ehegatten der Kinderfreibetrag mit je 132,00 € berücksichtigt werde.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates trat.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

1) Pflegeaufwendungen 2010 und 2011

Der Abzug von Belastungen bei Ermittlung des Einkommens setzt gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung ua davon abhängig, dass dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig erwächst; dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Schon aus der Wortfolge "wenn er sich ihr (...) nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt worden sind oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, 54. Lfg (März 2013), § 34 Tz. 8, sowie die dort angeführte Judikatur).

Zahlungen auf Grund einer freiwillig übernommenen Verpflichtung sind grundsätzlich nicht zwangsläufig.

Zwangsläufigkeit liegt demnach nicht vor, wenn sich die Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, obwohl er mit dem Eintritt dieser Folgen rechnen musste.

Aus dem Begriff "Belastung" ist abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind und bloße Vermögensumschichtungen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Belastungen, die aus der Erfüllung von Übergabe- und Schenkungsverträgen entstehen, erwachsen nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988, da die Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen nach dem freien Willen der Vertragsparteien vereinbart wird und infolgedessen die Verpflichtung etwa zur Pflegeleistung freiwillig eingegangen wird.

Eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheits- bzw von Pflegekosten kann sich jedoch aus der Unterhaltspflicht der Kinder gegenüber den Eltern ergeben [§ 234 ABGB idF BGBl. I 15/2013 (entspricht dem bisherigen § 143 ABGB)].

Danach 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 Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat (§ 234 Abs. 1 ABGB).

Deckt etwa das Pflegegeld nicht den gesamten pflegebedingten Mehraufwand ab, kann bei geringem Einkommen ein Unterhaltsanspruch gegenüber den Kindern wieder aufleben (OGH 26. 6. 2001, 1 Ob 135/01m) und die Übernahme von Pflegekosten für einen **über kein ausreichendes Einkommen** verfügenden betreuungsbedürftigen Elternteil auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung (§ 234 ABGB in Verbindung mit § 34 Abs. 7 EStG 1988) eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Überschreiten Krankheits- und Pflegekosten eines Elternteils dessen nach Abzug der notwendigen Lebenshaltungskosten verbleibendes wirtschaftliches Nettoeinkommen (einschließlich Pflegegeld und sonstiger Kostenbeiträge) und ist die Verwertung von Vermögen des Elternteils entweder mangels eines solchen nicht möglich oder aber – etwa bei einer Wohnung im eigenen Haus - nicht zumutbar und kommen andere Unterhaltspflichtige nicht (ganz oder teilweise) zur Leistung in Betracht, ist das Kind im Rahmen des § 234 ABGB zur Unterhaltsleistung verpflichtet, wobei derartige Unterhaltsleistungen soweit den nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG abzugsfähigen Unterhaltsleistungen zuzuordnen sind, als sie das nach Abzug der Lebenshaltungskosten und allfälliger sonstiger zwingender Aufwendungen zur

Verfügung stehende Nettoeinkommen des Elternteils übersteigen [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 52 (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Werden jedoch Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabe- oder Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. Erst wenn die Pflegekosten den Wert der übertragenen Liegenschaft übersteigen, können - bei Zutreffen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen - steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen gegeben sein (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Die Kosten für die Pflege von betreuungsbedürftigen Personen in deren Privathaushalten sind ebenso wie für eine Heimbetreuung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zB Kosten für das Pflegepersonal oder für Pflegehilfsmittel, als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die übernommenen Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um mit den Krankheitskosten im Zusammenhang stehenden öffentlichen Zuschüssen (zB Pflegegeld) zu kürzen [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm. 52 und 78, Stichwort "Häusliche Betreuung", (Stand 1.4.2012, rdb.at)].

Im vorliegenden Fall war den in den Datenbanken der Finanzverwaltung gespeicherten Pensionsbezügen der Mutter der Bf zu entnehmen, dass jene seit Februar 2003 Pflegegeld bezog; in den berufsgegenständlichen Jahren bezog sie Pflegegeld der Stufe 5.

Unter dem in bürgerlichen Übergabeverträgen regelmäßig enthaltenen Ausgedinge wird die auf einer bürgerlichen Liegenschaft ruhende dingliche Verpflichtung zu Natural-, Geld- und Arbeitsleistungen zum Zwecke der Versorgung des früheren Eigentümers verstanden. Zum Ausgedingeinhalt gehören in aller Regel das Zugestehen eines Wohnrechtes, Nutzungsrechte an der Liegenschaft, Anspruch auf Naturalbezüge, Dienstleistungen (zB Pflege, Beförderung), Taschengeld sowie Übernahme der Ärzte- und Begräbniskosten (Binder in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar, 3. Aufl. (Jänner 2006), § 1284, Rz 22 und 34).

Der Internetseite <http://de.wikipedia.org/wiki/altenteil> war zur "heutigen Situation" zu entnehmen, dass in den letzten Jahrzehnten von der landwirtschaftlichen Beratung empfohlen werde, in Übergabeverträgen neben einem grundbücherlich abgesicherten Wohnrecht nur noch ein Taschengeld zu vereinbaren, weil insbesondere die früher allgemein übliche Formulierung der "Pflege in guten wie in schlechten Tagen" angesichts der Kosten eines Pflegeheims zu einer existenzbedrohenden Lage für den Erben führe.

Wenngleich das Bundespflegegeldgesetz erst am 1. Juli 1993 (BGBl. I Nr. 110/1993) und das Hausbetreuungsgesetz, das die Betreuung von Personen in privaten Haushalten regelt, erst am 1. Juli 2007 (BGBl. I Nr. 33/2007) in Kraft getreten sind und ein Bedarf an diesbezüglichen gesetzlichen Regelungen offenbar erst lange nach Übertragung der Liegenschaft auf die Bf erkannt worden ist, verpflichtete sich die Bf durch die vertraglich vereinbarte "ordentliche Wartung und Pflege, insbesondere in den Fällen des Alters und der Krankheit" dennoch generell und ohne Einschränkungen, ihren Eltern die erforderliche Pflege zukommen zu lassen, gleichgültig, wie sie diese bewerkstelligte und organisierte.

Mag die Bf sich auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages keine genauen Vorstellungen über die Intensität und Dauer der zu erbringenden Pflegeleistungen gemacht haben, so vermag dies nichts daran zu ändern, dass die Erbringung von Pflegeleistungen vereinbart worden ist und dieser Vereinbarung eine Beschränkung der Pflegeleistungen nicht zu entnehmen ist.

Dass auch zum Zeitpunkt der gegenständlichen Liegenschaftsübertragung umfangreiche Pflegeleistungen nicht unüblich gewesen sind, verdeutlicht eine Entscheidung des OGH vom 28. Mai 1954, 2 Ob 113/54, in welcher dem Berechtigten zugestanden worden ist, die ihm nach dem Übergabevertrag gebührende Betreuung durch eine andere Pflegeperson seiner Wahl (und nicht durch die nach dem Übergabevertrag verpflichteten Übernehmer) durchführen zu lassen und diese Pflegeperson zu diesem Zwecke auch in die Ausgedingewohnung aufzunehmen.

Das Ausgedinge ist eine insbesondere der Versorgung des (Hof)Übergebers und naher Angehöriger dienende und daher auf seine Lebenszeit beschränkte Zusammenfassung verschiedener Leistungspflichten zu einer Einheit; es ist höchstpersönlich und daher regelmäßig auch nicht der Ausübung nach übertragbar (Hofmann in Rummel³, ABGB, § 530 Rz 5).

Das bedeutete, dass die Verpflichtung der Bf, unabhängig davon, wie lange die Einräumung des Wohnrechtes und des Ausgedinges auch zurückliegen mochten, erst mit dem Ableben der Berechtigten erloschen ist.

Bei Beurteilung der Frage, ob durch die Bezahlung von Pflegekosten eine Belastung eingetreten ist, sind übergebene Grundstücke mit ihren wirtschaftlichen Werten (Verkehrswerten) anzusetzen (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen und der Erbringung von Pflegeleistungen für die Eltern ist aber nicht nur zu prüfen, ob bzw. wann die Leistungen des Übernehmers den (Verkehrs)Wert der übernommenen Liegenschaft übersteigen, sondern auch, ob die Eltern auf Grund eigenen Einkommens zur Tragung der Pflegeleistungen imstande sind.

Reichten gegenständlich die der Mutter zur Verfügung stehenden Mittel nicht aus, neben ihrem Lebensunterhalt auch ihre Pflegekosten zu bestreiten, bestand nach § 234 ABGB eine rechtliche Verpflichtung der Tochter, ihre Mutter zu unterstützen.

Die Frage, in welcher Höhe die den zu pflegenden Angehörigen zu belassenden Lebenshaltungskosten auszumessen sind, wurde in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates nicht einheitlich beantwortet.

Die Verwaltungspraxis geht zum Teil – in Anlehnung an die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 870, zur Tragung von Krankheitskosten eines (Ehe)Partners – auch im Verhältnis zwischen Kindern und Eltern vom steuerlichen Existenzminimum nach § 33 Abs. 1 EStG (2010 und 2011: 11.000,00 €) aus, zum Teil wird der Ausgleichszulagenrichtsatz für maßgeblich erachtet [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 52, (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Nach § 293 Abs. 1 lit. a ASVG betrug der Ausgleichszulagenrichtsatz für Alleinstehende im Jahr 2010 783,99 € monatlich und im Jahr 2011 793,40 € monatlich.

Nach § 291a Abs. 1 Exekutionsordnung (EO) haben beschränkt pfändbare Forderungen, bei denen der sich nach § 291 ergebende Betrag (Berechnungsgrundlage) bei monatlicher Leistung den Ausgleichszulagenrichtsatz für alleinstehende Personen (§ 293 Abs. 1 lit. a ASVG) nicht übersteigt, dem Verpflichteten zur Gänze zu verbleiben (allgemeiner Grundbetrag, so genanntes "Existenzminimum" bzw. unpfändbarer Freibetrag).

Nach § 290b EO hat dieser unpfändbare Freibetrag auch vom 13. und 14. Monatsgehalt zu verbleiben.

§ 53 Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) wiederum verweist auf § 291a Abs. 1 EO.

Vom "Existenzminimum" wird angenommen, dass der Betroffene damit seinen notwendigen Lebensunterhalt bestreiten kann. Auch durchschnittliche Wohnungskosten sind im allgemeinen Grundbetrag enthalten (Liebeg, Kommentar zur Abgabenexekutionsordnung, § 53, Tz. 59, sowie § 59, Tz 4)

Auf der Internetseite www.help.gv.at "Allgemeines zu Alten- und Pflegeheimen" findet sich nachstehender Passus:

"Zur Finanzierung Ihrer Pflege kann sowohl Ihr Einkommen inklusive Pflegegeld als auch vorhandenes Vermögen herangezogen werden. Reicht beides nicht aus, um die Kosten zu decken, wird unter bestimmten Voraussetzungen ein Kostenzuschuss nach dem Sozialhilfe- bzw. Mindestsicherungsgesetz Ihres Bundeslandes gewährt. In einem solchen Fall verbleiben Ihnen 20 % der Pension, die Sonderzahlungen sowie 44,30 € als monatliches Taschengeld vom Pflegegeld."

Die Pflegestufe 3 beträgt ab 1. November 2011 442,90 €, sodass dem zu Betreuenden 10 % der Pflegestufe 3 als Taschengeld verbleiben.

Diese Regelung ist auch in der OÖ Sozialhilfeverordnung 1998 (Landesgesetzblatt für OÖ, Nr. 118/1998), §§ 4 und 5, und den zahlreichen Änderungen dieser Verordnung enthalten.

Gegenständlich räumte die Bf ihrer nunmehr pflegebedürftigen Mutter im Übergabevertrag ein unentgeltliches Wohnrecht und freie Verpflegung ein, sodass in Anlehnung an obige Regelung für Pflegeheimbewohner der Mutter ein Taschengeld in Höhe von 3.981,16 € (für 2010) und von 4.022,56 € für 2011 zu verbleiben hatte.

Diese Beträge wurden wie folgt berechnet:

2010: $783,99 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} \times 20 \% = 1.881,58 \text{ €}$ zuzüglich Sonderzahlungen ($783,99 \text{ €} \times 2 = 1.567,98 \text{ €}$) zuzüglich $44,30 \text{ €} \times 12 = 531,60 \text{ €}$ (10 % des Pflegegeldes Stufe 3).

2011: $793,40 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} \times 20 \% = 1.904,16 \text{ €}$ zuzüglich Sonderzahlungen ($793,40 \text{ €} \times 2 = 1.586,80 \text{ €}$) zuzüglich $44,30 \text{ €} \times 12 = 531,60 \text{ €}$ (10 % des Pflegegeldes Stufe 3).

Erst jüngst wurden im Rahmen des "Salzburger Steuerdialogs 2013" (<https://findok.bmf.gv.at>, Ergebnisunterlage Lohnsteuer) Fragestellungen im Zusammenhang mit pflegebedingten Kosten und die Kostenübernahme durch (Ehe)Partner bzw. nahe Angehörige ausführlich erörtert.

In einem vergleichbaren Fall [Punkt 4.4., die Pflege erfolgte im Rahmen einer 24 Stunden-Betreuung zu Hause, Variante 3: Die pflegebedürftige Person wohnte zu Hause und verfügte über ein unentgeltliches Wohnrecht (eingeräumt von einer anderen Person als dem (Ehe)Partner), einschließlich Verpflegung] wurde die Ansicht vertreten, dass der pflegebedürftigen Person, da die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das Wohnrecht abgedeckt seien, in Anlehnung an die Regelungen für Pflegeheimbewohner 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes für alleinstehende Personen zu verbleiben habe und der Rest des Einkommens für die pflegebedingten Kosten aufzuwenden sei.

Der Mutter der Bf stand im Kalenderjahr 2010 eine Nettopension in Höhe von 14.779,61 € (Bruttopension laut übermittelten Lohnzetteln abzüglich Sozialversicherungsbeiträge abzüglich Lohnsteuer) zuzüglich Pflegegeld in Höhe von 10.827,60 €, zuzüglich ein Zuschuss des Bundessozialamtes in Höhe von 6.600,00 € zur Verfügung.

Im Jahr 2011 betrug ihre Nettopension 14.903,17 €, zuzüglich Pflegegeld in Höhe von 10.827,60 €, zuzüglich ein Zuschuss des Bundessozialamtes in Höhe von 6.600,00 €.

Abzüglich des Taschengeldes (Berechnung siehe oben) verblieb der Mutter daher ein Betrag von 28.226,05 € (2010) bzw. 28.308,21 € (2011), den sie für die Pflege einzusetzen hatte und der zur Tragung der Pflegeaufwendungen ausreichte, sodass eine Unterhaltspflicht der Bf nicht vorlag und ihre Zuzahlungen zu den Pflegekosten der Mutter schon aus diesem Grund keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden konnten.

Eine Prüfung, ob ihre Leistungen den Verkehrswert der übernommenen Liegenschaft bereits überstiegen hatten, konnte damit ebenso auf sich beruhen wie eine Erörterung der Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Wertermittlung zu erfolgen gehabt hätte bzw. ob bei einer Wertermittlung im Zeitpunkt der Übernahme des Vermögens dieser Wert – insbesondere bei lange zurückliegender Vermögensübertragung – zu valorisieren gewesen wäre, um eine Vergleichbarkeit mit den aktuell geleisteten Zahlungen für die Pflege zu gewährleisten.

Abschließend war im Hinblick auf das Berufungsvorbringen, die Mutter sei schon sehr lange zu betreuen und zu pflegen, darauf zu verweisen, dass Arbeitsleistungen nicht begünstigt sind (Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34, Rz 19) und nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Berücksichtigung von "Zeit und Mühe" als außergewöhnliche Belastung ebenso wenig in Betracht kommt wie die fiktive Umrechnung eines Betreuungsaufwandes in einen Geldwert (VwGH 15.9.1999, 99/13/0101).

Zum Einwand der Bf, der Sozialhilfeverband leiste aus Steuermitteln sehr hohe Zuzahlungen zu Heimkosten, wenn Immobilien vor nur zehn Jahren übergeben worden seien, war anzumerken, dass zur Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ausschließlich die gesetzliche Bestimmung des § 34 EStG 1988 unter Berücksichtigung der dazu ergangenen Rechtsprechung heranzuziehen war und im Steuerrecht Aufwendungen für die Unterbringung in einem Pflegeheim gleich zu behandeln sind wie Aufwendungen für eine 24 Stunden-Hilfe.

Die Beschwerde war in diesem Punkt daher abzuweisen.

2a) Kinderfreibetrag 2010:

Nach § 106a Abs. 1 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre gültigen Fassung (BGBl. I 151/2009) steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt 220 € jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird; 132 € jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird.

Gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

Nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 steht Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 € zu.

Ein Kinderfreibetrag steht somit für Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 zu, das sind jene, für die der Steuerpflichtige oder sein (Ehe)Partner die Familienbeihilfe für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr bezieht.

Nehmen zwei Abgabepflichtige den Kinderfreibetrag in Anspruch, erhält jeder 132,00 €. Wurde im Rahmen der Veranlagung der volle Betrag gewährt und macht der (Ehe)Partner den reduzierten Betrag geltend, wird der ursprüngliche Bescheid korrigiert.

Laut den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen besuchte die Tochter der Bf, D B, ab dem Wintersemester 2010/2011 die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik.

Die Bf bezog für ihre Tochter von September 2010 bis April 2013 Familienbeihilfe.

Da im Kalenderjahr 2010 weder die Bf noch ihr Ehegatte mehr als sechs Monate Familienbeihilfe bezogen, stand der Kinderfreibetrag für das Kalenderjahr 2010 nicht zu.

Die Beschwerde war in diesem Punkt daher abzuweisen.

2b) Kinderfreibetrag 2011:

Auf Grund obiger Ausführungen (Punkt 2a) war der Kinderfreibetrag in der beantragten Höhe von 132,00 € zu berücksichtigen und der Berufung insoweit Folge zu geben.

Das Finanzamt wird daher den Einkommensteuerbescheid 2011 des Gatten der Bf, in welchem der Kinderfreibetrag – wie beantragt - in Höhe von 220,00 € zuerkannt wurde, abzuändern und den Kinderfreibetrag auf 132,00 € zu reduzieren haben.

3a) Auswärtige Berufsausbildung der Tochter 2010:

Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt (§ 34 Abs. 8 EStG 1988).

Wie bereits unter Punkt 2a) ausgeführt, besuchte die Tochter der Bf, D B, ab dem Wintersemester 2010/2011 die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik.

Der Pauschbetrag konnte daher, wie beantragt, für drei Monate berücksichtigt werden, sodass der Beschwerde in diesem Punkt antragsgemäß stattgegeben werden konnte.

3b) Auswärtige Berufsausbildung der Tochter 2011:

Nach herrschender Meinung steht der Pauschbetrag von 110,00 € nur einmal je Kind zu und ist im Streitfall bei mehreren Unterhaltspflichtigen im Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die Berufsausbildung aufzuteilen, ansonsten steht er jenem Steuerpflichtigen zu, der ihn beantragt hat [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 76, (Stand 1.4.2012, rdb.at)].

Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistung strittig, ist der Pauschbetrag im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen.

Der Gatte der Bf, dem der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1. Juni 2012, wie beantragt, zur Gänze zuerkannt worden war, bestätigte die Angaben der Bf, wonach beide Elternteile die Kostentragung etwa je zur Hälfte übernommen hätten.

Der Beschwerde wurde daher auch in diesem Punkt Folge gegeben.

4) Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2011:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Mit Ergehen dieses Erkenntnisses wurde die Ungewissheit im Hinblick auf den Umfang der Abgabepflicht beseitigt. Die vorläufige Abgabenfestsetzung war daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige zu ersetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist zulässig.

Die Frage, in welchem Umfang der zu betreuenden Person "Lebenshaltungskosten" zu verbleiben haben, wurde in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates nicht einheitlich behandelt (vgl. dazu UFSjournal 12/2012, 437 ff).

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde diese Frage noch nicht behandelt.