

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Adr. , über die Beschwerde vom 24.01.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 09.01.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) ua. Krankheitskosten unter der KZ 730 in Höhe von € 21.140,00.

Mit Vorhalt vom 25.11.2013 wurde der Bf. aufgefordert ua. diese Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen.

Mit Bescheid vom 09.01.2014 kürzte das Finanzamt diese Aufwendungen auf eine Höhe von € 8.594,36 mit der Begründung, dass die Aufwendungen für die Kostenübernahme für 24-Stunden-Betreuung des Vaters als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten. Nach Durchsicht des Grundbuchs (Übergabevertrag von Einfamilienhaus vom 29. April 1994 KG Ort EZ 1234) sei die Pflege des Vaters vertraglich vereinbart und grundbücherlich festgestellt worden. (Gegenleistung). Da das Merkmal der Zwangsläufigkeit gem. § 34 Abs 3 EStG 1988 fehle, könnten diese Ausgaben nicht anerkannt werden.

Dagegen erhob der Bf. am 24.01.2014 fristgerecht Beschwerde in der er ausführte, dass der Übergabevertrag die Übernahme aller notwendigen Gänge, Handreichungen und Dienstleistungen, insbesondere die Pflege im Falle der Krankheit und im Alter, soweit ihm eine Hauskrankenpflege möglich und zumutbar sei beinhalte. Insbesondere wurden und werden auch künftig Einkäufe erledigt, Arztbesuche koordiniert und begleitet, Amts- und Bankgänge erledigt, Medikamente besorgt und der Vater zumindest einmal wöchentlich besucht. Nach mehreren Operationen und dadurch entstandenen starken

Verschlechterung des Gesundheitszustandes und der Mobilität wurde auf medizinischen Ratschlag (Hausarzt/Krankenhaus Ort) vom Vater im Sommer 2011 der Verein XY beauftragt, eine 24-Stunden-Betreuung durchzuführen. Eine weitergehende Unterstützung von seiner Seite (24-Stunden-Betreuung) sei aufgrund seines Lebensmittelpunktes in ABC und der Geburt des Sohnes am 1.1.xxxx nicht möglich. Aufgrund des geringen Einkommen des Vaters übernehme er einen Teil der angefallenen Kosten für die 24-Stunden-Betreuung. Diese Übernahme sei jedoch nicht Bestandteil des Übergabevertrages vom 29.04.1994. Er ersuche daher um zusätzliche Berücksichtigung. (Kosten 32,227,80 minus 19.682,16 = 12.545,64)

Mit Vorhalt vom 28.01.2014 wurde der Pflege- bzw. Übergabevertrag abverlangt.

In der Beschwerdeentscheidung vom 23.06.2014 wurde die Kostenübernahme der 24-Stunden-Betreuung des Vaters durch den Bf. als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 verwehrt und begründend angeführt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft € 204.000,00, die Zahlungen an die Geschwister € 14.534,00 und das Wohngebrauchsrecht € 48.184,00 betragen, womit sich ein Differenzbetrag bzw. Nettovermögen von € 141.281,15 ergibt. Da die übernommenen Kosten diesen Wert nicht übersteigen, sei dem Bf. bisher keine Belastung erwachsen.

In dem am 25.07.2014 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führt der Bf. aus, dass der Vater pflegebedürftig sei und Pflegegeld der Stufe 3 beziehe. Es läge eine 60 % Behinderung vor. Seit Juli 2011 werde der Vater von zwei Pflegepersonen rund um die Uhr abwechselnd betreut. Der Vater lebe im ihm eigentümlichen Haus Str. in Ort, ebenso die Betreuerinnen. Im Wesentlichen führt der Bf. weiters aus, dass die Mutter VN NN die Liegenschaft EZ 1234 Grundbuch 56789 Ort samt Einfamilienhaus Str., PLZ Ort mit Übergabsvertrag vom 29.04.1994 übergeben habe und daher keine Vermögensumschichtung zwischen seinem Vater und ihm stattfand. Darüberhinaus habe er sich nicht vertraglich zur Übernahme der Pflegekosten verpflichtet und sei auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang aufgrund des Zeitraums von 17 Jahren zwischen der Übertragung und Beginn der Pflege erkennbar. Da darüberhinaus ein lebenslanges Wohnrecht des Vaters vereinbart sei, sei das Einfamilienhaus einer Verwertung nicht zugänglich und der tatsächliche Verkehrswert nicht von Relevanz. Sollte jedoch trotzdem von einem erhaltenen Gegenwert ausgegangen werden, so sei der Verkehrswert zwischen € 100.000,00 und € 120.000,00, da das Nachbarshaus zu einem Kaufpreis von € 147.000,00 veräußert wurde.

Zur Darstellung wie der Bf. die Krankheits- und Pflegekosten für seinen Vater in Höhe von € 12.545,64 ermittelt hat führt der Bf. folgende Aufstellung an:

Verrechnung 24-Stunden-Pflege				
Ausgaben				

	Mitglieds- beitrag	Kost und Quartier für Betreuerin	Honorar	Fahrtkosten
19.12.-2.1.	375,00		1.036,70	
2.1.-15.1.			1.036,70	
16.1.-29.1.		300,00	1.036,70	
30.1.-12.2.			1.036,70	
13.2.-26.2.			1.036,70	
27.2.-11.3.		300,00	1.067,16	115,00
12.3.-25.3.			1.036,70	
26.3.-8.4.		300,00	1.067,16	115,00
9.4.-22.4.			1.048,70	
23.4.-6.5.		300,00	1.067,16	127,00
7.5.-20.5.			1.048,70	
21.5.-3.6.		300,00	1.067,16	127,00
4.6.-10.6.			663,70	
18.6.-22.6.		300,00	572,16	127,00
23.7.-12.8.		300,00	1.452,16	127,00
13.8.-26.8.		300,00	1.076,00	
27.8.-4.9.			777,70	
17.9.-30.9.		300,00	1.067,16	127,00
1.10.-14.10.			1.067,16	
15.10-28.10.		300,00	1.062,00	
29.10.-11.11.			1.067,16	127,00
12.11.-25.11.		300,00	1.062,00	
26.11.-9.12.		300,00	1.067,17	127,00
10.12.-23.12.			1.083,45	
Summen	375,00	3.600,00	24.604,06	1.119,00
Einnahmen				

	Pflegegeld	Bundessozialamt	Ruhe Pflegegeld	
Jän.12	442,90	550,00		
Feb.12	442,90	550,00		
Mär.12	442,90	550,00	49,10	
Apr.12	442,90	550,00		
Mai.12	442,90	550,00		
Jun.12	442,90	550,00		
Jul.12	442,90	550,00		
Aug.12	442,90	550,00	442,90	
Sep.12	442,90	550,00	147,60	
Okt.12	442,90	550,00		
Nov.12	442,90	550,00		
Dez.12	442,90	550,00		
Summen	5.314,80	6.600,00	639,60	
Summen Ausgaben		30.337,66		
Summen Einnahmen		11.914,80		
Pflegekosten	30.337,66			
abzüglich:				
Einkünfte (700,58*12)	8.406,96	(analog Berechnung 2011)		
Pflegegeld	4.675,20			
Zuschuss Bundessozialamt	6.600,00			
Zwischensumme	10.655,50			
zuzüglich:				
Rufhilfe	218,04			

Apotheke (Medikamente)	1.104,26			
Krankenhaustaggeld	961,54			
Hauskrankenpflege	263,30			
Gesamtsumme ag. Belastung	12.545,64			

Zusätzlich darf zum Sachverhalt angeführt werden, dass im Übergabsvertrag vom 06.05.1994 (a 1234/56) angeführt wird, dass (erstens) die Mutter VN NN die Liegenschaft EZ 1234 Grundbuch 56789 Ort samt Einfamilienhaus Str., PLZ Ort an den Sohn übergibt, (zweitens) ein Übergabspreis von ATS 200.000,00 zu gleichen Teilen an die Übergeberkinder VN2 VN NN2 und VN3 NN auszubezahlen ist und (drittens) sich die Übergeberin für sich und ihren Gatten ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnrecht ausbehält und der Übernehmer sich verpflichtet, für die Übergeberin und ihren Gatten, soweit diese hierzu selbst nicht mehr in der Lage sind, alle notwendigen Gänge, Handreichungen und Dienstleistungen durchzuführen, insbesondere die Pflege im Fall der Krankheit und im Alter, soweit dem Übernehmer eine Hauskrankenpflege möglich und zumutbar ist. Die Auswahl einer allenfalls benötigten Pflegeperson steht den Ehegatten zu, sofern und soweit der Übernehmer diese Pflege selbst oder durch Familienangehörige durchführt, ist ihm ein allenfalls zuerkanntes Pflegegeld monatlich im nachhinein zu überlassen.

Das Einfamilienhaus Str., PLZ Ort besteht aus einem Kellergeschoss, einem Erdgeschoss und einem Obergeschoss zu je 93,4 m² sowie einer angeschlossenen Garage mit einer Fläche von 33,25 m². Das Haus wurde 1966 und die Garage 1988 errichtet.

Die Beschwerde wurde am 20.07.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht wird zum Wert der Liegenschaft ausgeführt:

Der Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann (= Definition beispielsweise in § 2 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz). Der Sachverhalt ist, bis auf die Bewertung der Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft, weitestgehend unstrittig. Die Berechnung dieses Verkehrswertes, bis zu dessen Wert keine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden kann, wird im Folgenden näher ausgeführt: Verkehrswert der Liegenschaft Bezüglich die in der Beschwerde des Bf. geltend gemachte Nichtverwertbarkeit der Liegenschaft aufgrund von Beschränkungen ist auszuführen (vgl. UFS ABC, RV/0512-L/13), dass gerade die letzten Jahre gezeigt haben, dass Wohnhäuser oder Wohnungen als reines Investment zur bloßen Anlage und Sicherung des Vermögens ohne die Absicht der Nutzung und auch bei Vorliegen

von aleatorischen Elementen gekauft werden. Dafür spricht auch, dass in den letzten Jahren die Grundstückspreise stark angezogen haben, sodass allein aus diesem Grund ein Investor Interesse an einem Kauf einer Wohnung in einem Einfamilienhaus hat, auch wenn er mit einer Liegenschaftsnutzung zuwarten muss. Die Einwendung des Bf, dass das Haus aufgrund des Wohngebrauchsrechtes nicht zu verkaufen wäre, ist somit unrichtig. Der Bf schätzt den Verkehrswert der Liegenschaft auf 100.000 – 120.000 Euro, wobei er Sanierungsbedarf des Gebäudes (jedoch ohne konkrete Nachweise, es liegen lediglich Baupläne vor) einwendet. Grundsätzlich ist der Bf beweispflichtig für von ihm behauptete Liegenschaftsverkehrswerte. Der Bf hat kein Gutachten eines Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung eingebracht, sodass die ho. Behörde eine Bewertung nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz analog Kranewitter vornimmt. Beim Verkehrswert einer Liegenschaft geht es um den erzielbaren Verkaufswert. Es ist der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übergabe 1994 heranzuziehen (UFSW vom 15.7.2010, RV/3359-W/08). Bezüglich des vom FA berechneten Verkehrswerts der Liegenschaft befindet sich der Bf. mit seinen Ausführungen Vorlageantrag im Recht. Die vorgenommene Schätzung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft (EW AZ 010-2-1234/1) mit dem 12-fachen des erhöhten Einheitswertes laut Grundbuch findet weder im Gesetz, noch in den einschlägigen Entscheidungen Deckung. In UFS ABC, RV/0512-L/13 wird der Verkehrswert mit dem 10-fachen erhöhten Einheitswert festgelegt. Dies wird nicht näher begründet, es wird nur ausgeführt, dass der Verkehrswert mit mindestens dem 10-fachen des erhöhten Einheitswertes im Zeitpunkt der Übergabe angesetzt werden kann. Diese Schätzung kann im gegenständlichen Falle jedoch nicht angewendet werden, da der 10-fache Wert des erhöhten EW EUR 170.054,4,- ergibt und damit deutlich mehr als die Verkaufssummen der umliegenden Grundstücke vergleichbarer Größe und Lage laut Kaufverträgen. Dieser Wert erscheint deshalb aufgrund dieser Vergleichswerte als nicht realistisch. Auch das Bewertungsgesetz (§ 10 BewG) stellt auf den gemeinen Wert – für den im allgemeinen Sprachgebrauch das Synonym Verkehrswert verwendet wird, als den durch bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis, ab. Es ist also auf die Veräußerungspreise vergleichbarer Grundstücke im Jahre 1994 (Übergabezeitpunkt) abzustellen. Da für vergleichbare Grundstücke in unmittelbarer Nähe für das Jahre 1994 mangels Kaufverträgen kein Verkaufspreis existiert, wird der Verkehrswert des gegenständlichen Grundstückes samt Gebäude analog Kranewitter berechnet, wobei mit dem Baukostenindex auf das Jahr 1994 (siehe ausführlich sogleich) zurückgerechnet wird. Der Verkehrswert der Liegenschaft berechnet sich wie folgt: Da es sich um eine privat genutzte Immobilie handelt ist für den Wert des Gebäudes das Sachwertverfahren anzuwenden. Es ist der Verkehrswert der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Übergabe im Jahr 1994 zu ermitteln. Man geht hierbei von den Neuherstellungskosten des Gebäudes aus und berücksichtigt in weiterer Folge den Wertverzehr des Gebäudes aufgrund seines Alters bzw. die Wertminderung aufgrund von Baumängeln und Bauschäden. Pkt. 1 Ermittlung der Neuherstellungskosten (vgl. Kranewitter S 299): 1.1. Um die entsprechenden Neuherstellungskosten zu ermitteln, ist

eine Einstufung des Gebäudes aufgrund der Ausstattung erforderlich. Da das Gebäude weder besichtigt wurde noch seitens des Abgabepflichtigen sachdienliche Beweismittel vorgelegt sind, wird von einer einfachen Ausstattung ausgegangen. 1.2. Mangels genauerer Angaben über das Gebäude wird als Basis für die Neuherstellungskosten jeweils der Mittelwert der ausstattungsabhängigen Richtpreisober- bzw. untergrenze für Oberösterreich angenommen. Für die Garage werden die durchschnittlichen Richtpreise für sehr einfache Ausstattung angesetzt, da davon ausgegangen wird, dass es sich um ein Gebäude ohne Heizung und wesentliche Installationen handelt. 1.3. Beim Erdgeschoß wird der volle Richtpreis angesetzt während beim OG ein um 10 % reduzierter Richtpreis verwendet wurde, da bereits Dachschrägen in diesem Geschoß vorhanden sind. Das genaue Ausmaß dieser Dachschrägen ist nicht bekannt. 1.4. Für das Kellergeschoß wird ein Abschlag von 50 % vom Richtpreis vorgenommen, da die Ausstattung ebenfalls niedriger ist als in bewohnten Geschoßen. Da über die Raumhöhe nichts bekannt ist, kann weder ein Zuschlag noch ein Abschlag vorgenommen werden. Richtpreis/m² 1.383,00 EG 93,4 m² 129.172,20 OG 93,4 m² 116.254,98 KG 93,4 m² 64.586,10 Summe: 310.013,28 Richtpreis/m² 922,00 Garage 33,25m² 15.328,25 Neuherstellungskosten 2010 € 325.341,53 1.5. Da die Richtpreise für den Stand 2010 angeführt sind, jedoch die Neuherstellungskosten für das Jahr 1994 ermittelt werden sollen, sind die Werte mittels Baukostenindex anzupassen. Der Baukostenindex für 2010 auf Basis des Jahres 1990 beträgt insgesamt € 186,50. Die Liegenschaft wurde im März 1994 übergeben, daher ist der Baukostenindex für 03/1994 auf Basis 1990 insgesamt € 117,10. BKI 2010 186,50 BKI 1994 117,10 NHK 1994 204.276,10 (=€ 325.341,53/186,50*117,10) NHK Haus BJ 1966 194.651,77 NHK Garage BJ 1988 9.624,33 Pkt. 2 Alterswertminderung (vgl. Kranewitter S 74f): Ausgegangen wird von der üblichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes. Da das Gebäude nicht besichtigt wurde und seitens des Abgabepflichtigen keine sachdienlichen Beweismittel vorliegen, wurden folgende Annahmen getroffen: 2.1. Es handelt sich um ein Einfamilienhaus in normaler Bauausführung, daher ist die übliche Gesamtnutzungsdauer zwischen 60-80 Jahren angesiedelt. Mangels genauerer Angaben wird der Mittelwert von 70 Jahren angenommen. Bei der Garage wurde von einem Massivbau ausgegangen, der eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 50-80 Jahren hat. Da die Garage in Zeitnähe zum Übergabezeitpunkt errichtet wurde, wird ebenfalls eine Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren angenommen. 2.2. Das Wohnhaus wurde 1966 und die Garage 1988 errichtet, somit ergeben sich für das Wohnhaus eine Alterswertminderung von 40 % (Alter 28 Jahre*100/Gesamtnutzungsdauer 70 Jahre) und für die Garage eine Alterswertminderung von rd. 8,6 % (Alter 6 Jahre*100/Gesamtnutzungsdauer 70 Jahre). Sachwert Gebäude NHK 194.651,77 AWM 40% 77.860,71 Sachwert 116.791,06; Sachwert Garage NHK 9.624,33 AWM rd. 8,6 % 824,94 Sachwert 8.799,39 Sachwert gesamt 125.590,45 2.3. Da über den Bauzustand des Gebäudes zum Zeitpunkt der Übergabe keine Angaben vorhanden sind, ist nicht verifizierbar, ob die angeführte Sanierungsbedürftigkeit bereits 1994 bei dem 28 Jahre alten Gebäude bestanden hat, oder ob die Sanierungsbedürftigkeit von Dache, Türen und Fenstern in den darauf folgenden Jahren entstanden ist, da seit Übernahme des Gebäudes keine Instandhaltungen mehr durchgeführt wurden. Es wird

dabei darauf verwiesen, dass Dachdeckungen aus Betonsteinen, Ziegeln oder Schiefer eine Lebensdauer von zumindest 40 Jahren haben, Fenster eine durchschnittliche Lebensdauer von zumindest 20-30 Jahren und Innentüren zumindest 40 Jahren (siehe Kranewitter S 72f). Die heute üblichen thermischen Standards sind für die Beurteilung des Gebäudewertes zum Zeitpunkt der Übergabe 1994 nicht relevant. Da aus den Angaben nicht ersichtlich ist, ob die Sanierungsbedürftigkeit bereits 1994 bestanden hat oder erst im Zeitraum danach entstanden ist, ist ein Ansatz der Wertminderung aufgrund eines Reparaturrückstaus nicht quantifizierbar. Sollte der Reparaturrückstau bereits 1994 bestanden haben, sind vom Sachwert des Gebäudes die Schadensbeseitigungskosten (Kranewitter S 70), die 1994 entstanden wären, in Abzug zu bringen. Aufgrund der Ungewissheit des Ausmaßes der Sanierungsbedürftigkeit und der Höhe der daraus seinerzeit resultierenden Schadensbeseitigungskosten wurden von der ho. Behörde 10 % der Neuherstellungskosten im Jahr 1994 MINDERND angesetzt. $NHK\ 1994 \times 10\ \% = 19.465,18$ Sachwert unter Berücksichtigung Sanierungsbedarf: € 125.590,45 – 19.465,18 = € 106.125,27 Pkt. 3 Grundwert Üblicherweise erfolgt die Bewertung von Grund und Boden im Vergleichswertprinzip. Da jedoch in der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung für diesen Zeitraum noch keine Transaktionen erfasst sind, erfolgt die Ermittlung des Quadratmeterpreises annäherungsweise. Dabei wurden aus der Kaufpreissammlung Grundstückstransaktionen für die Jahre 2002 bis 2007 erhoben und eine grobe Lageverteilung vorgenommen. Da lediglich für den Westen von Ort genügend Grundstückstransaktionen vorhanden sind, wurde die Preisentwicklung auf Basis dieser Daten ermittelt. Im Zeitraum von 2002 bis 2007, somit 6 Jahre, wurde eine Preissteigerung von rund 25 % festgestellt. Von 1994 bis 2002 beträgt der Zeitraum 8 Jahre, was eine ungefähre Preissteigerung von rund 33 % bedeutet. Die durchschnittliche Quadratmeterpreis im Jahr 2002 betrug € 72,12, daraus ergibt sich ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis für das Jahr 1994 von € 54,09. Da die Berechnung mit einer gewissen Ungenauigkeit behaftet ist wurden von der ho. Behörde zur Berechnung ein Quadratmeterpreis von € 50,00 angesetzt. Grundwert $673\ m^2 \times €\ 50,-- = €\ 33.650,00$ + Sachwert € 106.125,27 Verkehrswert € 139.775,27 Der Berechnungswert (siehe auch Beiblatt) mit einfacher Ausstattung gerechnet und unter Berücksichtigung der (behaupteten) Schadensbeseitigungskosten aufgrund von Mängeln ergibt einen Verkehrswert der Liegenschaft iHv EUR 139.775,27,-. Dabei wurde dem Bf. bei der Berechnung entgegengekommen, da diese, unter Berücksichtigung seiner Einwendungen, am unteren Ende der möglichen Bewertungsmethoden vorgenommen wurde. Es wurde 1988 eine zweite Garage errichtet und 1990 eine Fernwärme-Gasheizung installiert. Der Bf spricht einen Sanierungsbedarf (Dach, Türen und Fenster) an sowie mangelnde aktuelle thermische Standards (Isolierungs- und Wärmedämmungsbedarf bei Fassade, Dach, Fenstern) ohne dafür jedoch Nachweise zu erbringen. Man hätte, da diese Einwendungen nicht bewiesen wurden, auch zu einem weit höheren Verkehrswert kommen können. Im Vergleich mit dem Verkaufspreis anderer Grundstücke in unmittelbarer Nähe – zB EW AZ 42 010-2-1157/3 (unmittelbarer Nachbar) EUR 147.000,- oder EW AZ 42 010-2-1083/1 (Grundstück in unmittelbarer

Nähe) EUR 142.000,- (die Inventarisierung der Küchen wird nicht mitgezählt) – siehe Kaufverträge - lassen diesen Verkehrswert jedoch als nicht unrealistisch erscheinen.

Wohngebrauchsrecht: Das auf der Liegenschaft lastende Wohngebrauchsrecht mindert den Verkehrswert des Eigentums. Diese Last muss daher bewertet und bei der Ermittlung des Verkehrswertes des übernommenen Vermögens abgezogen werden (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage (2010), Seite 118). Die Bewertung dieses Wohngebrauchsrechtes erfolgt analog zum Barwert einer Leibrente (Kranewitter, aaO, Seite 124). Zu diesem Zweck ist ein fiktiver Jahresmietertrag zu ermitteln und dieser auf die statistische Lebenserwartung des Berechtigten, die sich aus den Sterbetafeln der Statistik Austria - derzeit aktuell Sterbetafeln 2010/2012 (vgl. www.statistik.at) - ergibt, zu kapitalisieren (vgl. UFS ABC, RV/0512-L/13). Der Jahreswert einer Nutzung oder Leistung, die nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, ist gem. § 17 Abs. 2 BewG mit den am Verbrauchsort üblichen Mittelwerten (Durchschnittswert) anzusetzen. Dabei ist der Betrag maßgebend, den ein Erwerber zur Erlangung desselben oder eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes am Verbrauchsort durchschnittlich aufwenden müsste. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. März 1972, 929/71, festgehalten, dass Wohnungsrecht und Fruchtgenuss Nutzungen darstellen, die nicht in Geld bestehen und somit mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen sind (§§ 16, 17 Abs. 2 BewG 1955). Das Finanzamt ABC bewertete das Wohngebrauchsrecht mit EUR 48.184,29,- indem die Wohnfläche (93,4 m²) mit dem damaligen Multiplikator (Bewertungsstichtag 2012) nach dem Richtwertgesetz = 5,58 pro m² (siehe auch <http://www.wohnnet.at/mietrechtl-richtwerte.htm>) multipliziert wurde und auf ein Jahr hochgerechnet wurde. Danach wurden die relevanten Informationen in den Bewertungsrechner des BMF eingegeben, wodurch sich der oben genannte Barwert der Rente ergeben hat. Dieser Rentenbarwert wurde vom Bw. auch nicht bestritten. Das Wohngebrauchsrecht beträgt sohin EUR 48.184,29,-. Der Bw. machte jedoch ein höheres Wohngebrauchsrecht des Vaters iHv EUR 108.079,21,- geltend, indem er ab dem Jahre 1994 bis zum Jahre 2014 die fiktiven Mietbeiträge nach dem jeweils aktuellen Richtwert geltend machte und zusammenrechnete. Nach der angeführten Literatur und Judikatur ist jedoch das Wohngebrauchsrecht analog einem Rentenbarwertfaktor zu ermitteln, wodurch diese Berechnung als unrichtig zu betrachten ist.

Leistungen an die Geschwister bei Übergabe der Liegenschaft 1994: Die vom Bw. vorgebrachte Verzinsung der Übergabeleistungen an die Schwestern im Jahre 1994 auf 20 Jahre entbehrt jeglicher Grundlage. Ist es nicht einzusehen, wieso der damals bezahlte Betrag auf 20 Jahre mit einer extrem hohen Verzinsung aufgerechnet werden sollte. Es ist, wie bei der Bewertung der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übergabe, auf den Wert der Leistung an die Geschwister im Zeitpunkt der Übergabe abzustellen. Diese 1994 erfolgte Zahlung (200.000 Schilling, in Euro 14.534,56,-) wurde vom FA bereits durch Abzug vom Verkehrswert berücksichtigt. Vor 2012 erbrachte Pflegeleistungen Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein

(Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen. Die vom Bf. behaupteten, vor 2012 erbrachten Pflegeleistungen für den Vater im Zeitraum Mai 1994 bis Juli 2014 iHv EUR 145,- pro Monat (EUR 1740,- jährlich) sohin insgesamt EUR 35.235,- stellen schon nach der Definition der außergewöhnlichen Belastung keine ebensolche dar und wurden auch nie geltend gemacht. Des Weiteren wurden dazu keine Belege oder sonstige Aufzeichnungen eingebracht. Diese Kosten wurden von VN4 NN Junior (siehe unten) bloß pauschal anhand von Fahrtkosten (2x wöchentlich) geschätzt. Weiters betrug die Pension des Vaters laut Angaben 1542,14 Euro netto. Er bezog 2009 Pflegegeld iHv 3203,2 Euro und 2010 iHv 3345,3 Euro, wobei er die Kosten der Volkshilfe selbst getragen hat – d.h. die Pflege wurde durch die Volkshilfe gewährt. Dies spricht gegen eine Pflege von VN4 NN Junior, da ihm laut Übergabsvertrag bzw. laut seinen Ausführungen im Vorlageantrag (Seite 9f) das Pflegegeld monatlich im Nachhinein zu überlassen ist, sofern er die Pflege selbst übernimmt. Die genannten Aufwendungen wurden vom Vater aber augenscheinlich selbst getragen, bis im Juli 2011 erhöhte Aufwendungen anfielen. Auf Nachfrage durch die ho. Behörde führte VN4 NN (jun.) folgendes aus: Zu den auf Seite 14 angeführten Pflegeleistungen für meinen Vater von durchschnittlich EUR 145,00 pro Monat kann ich ausführen, dass es sich hierbei um eine Pauschalierung handelt, die sich schon aus den angefallenen Fahrkosten für den durchschnittlich zweimal pro Woche stattgefundenen Besuch bei meinem Vater seit 1994 ableiten lässt. Entfernung zwischen meiner Wohnadresse Figulystrasse 33, 4020 ABC und der Wohnadresse meines Vaters Jaunitzstrasse 22, PLZ Ort 38,6 km x amtliches Kilometergeld EUR 0,42 = 16,21 für Hin- und Rückfahrt EUR 32,42 pro Fahrt, um meinen Vater unterstützen zu können. Dies bedeutet bei durchschnittlich 8 Fahrten pro Monat angefallene Fahrtkosten von ca. EUR 260,-- pro Monat. Dazu ist auszuführen, dass die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen (von denen der Bw oben selbst spricht), Besorgungen, Fernspreckgebühren mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig sind (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091). Der Bw berechnet seine Aufwendungen auch bloß pauschal, ohne Rechnungen z.B. für Medikamente einzubringen. Er spricht im Vorlageantrag auch eindeutig davon, seinen Vater besucht zu haben (idR zwei Mal in der Woche). Es handelt sich hierbei um steuerlich unbeachtliche Besuchsfahrten. Kreditkosten für die Errichtung der Gasheizung Die Kosten für die Errichtung der Gasheizung bzw. die Kreditkosten für die Finanzierung der Gasheizung sind nicht zu berücksichtigen (diese erhöhen vielmehr den Verkehrswert des Hauses und sind damit schon im Verkehrswert der Liegenschaft berücksichtigt). Es handelt sich hierbei um eine Vermögensumschichtung. Auch hier gilt: Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25.9.1985, 84/13/0113; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Zu den weiteren Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung siehe oben. Es fehlt das Merkmal eines endgültigen Verlustes bzw. die endgültige Aufzehrung von Vermögen. Neue Berechnung: Sohin ergibt sich eine neue Berechnung des Verkehrswerts der Liegenschaft in Verbindung mit der außergewöhnlichen Belastung: Neuer Verkehrswert:

EUR 139.775,27,- Abzüglich Zahlung an die Geschwister 1994 EUR 14.534,56,- Abzüglich Wohngebrauchsrecht EUR 48.184,29,- Differenzbetrag EUR 77.056,42 Bis zum Betrag von EUR 77.056,42 liegt daher keine außergewöhnliche Belastung vor, sodass die anteiligen Kosten für den Vater, welcher eine 24 Stunden Betreuung benötigt, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Erwägungen

Der Vater des Bf., VN4 NN, war im gegenständlichen Veranlagungsjahr pflegebedürftig und bezog Pflegegeld der Stufe 3. Es lag eine 60%ige Behinderung vor.

Hierfür wurden in einer Aufstellung außergewöhnliche Belastungen iHv € 12.545,64 geltend gemacht.

Strittig ist nunmehr, ob die Aufwendungen für die notwendige 24-Stunden-Pflege außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG darstellen.

Nach ständiger Rsp des VwGH liegt eine Belastung iSd § 34 EStG 1988 nur 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 (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH 25.09.1985, 84/13/0113).

Eine iSd § 34 Abs 1 EStG 1988 abzugsfähige außergewöhnliche Belastung muss neben der Außergewöhnlichkeit (Abs 2) auch die Kriterien der Zwangsläufigkeit (Abs 3) und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen (Abs 4).

Die Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 ist dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung müssen alle Voraussetzungen gleichzeitig gegeben sein. Fehlt daher etwa das Merkmal der Zwangsläufigkeit, so erübrigt sich eine Prüfung des Kriteriums der Außergewöhnlichkeit bzw. umgekehrt.

Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht als iSd § 34 Abs 3 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen anzusehen und finden daher nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung (VwGH 21.12.2015, Ro 2014/13/0038 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142, siehe auch VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, VwGH 19.12.2000, 99/14/0294).

Wenn gegen den Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 vor.

Zwangsläufigkeit liegt nicht vor, wenn die Belastung unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat

Der Bf. hat sich aus freien Stücken zum Abschluss des Übergabevertrags entschlossen in dem sich unter anderem auch die Bedingung über die Pflege im Fall der Krankheit und im Alter für seine Mutter und seinen Vater findet. Der Vermögenserwerb steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Bedingung, Pflegeleistungen an VN4 NN Senior zu leisten, weil sich der Bf. durch den Notariatsakt zur Übernahme von Pflegekosten seines Vaters vertraglich verpflichtet hat.

Dass es zu keiner Vermögensverschiebung zwischen dem Bf. und seinem Vater gekommen ist, weil Eigentümerin und Übergeberin der Liegenschaft seine Mutter war, spielt nach Ansicht der Richterinnen keine Rolle, da diese Reallast unzweifelhaft auch für seinen Vater gilt. Die Reallast der Pflege gemäß Punkt Drittens des Übergabevertrags ist auch im Grundbuch eingetragen. Im gegenständlichen Fall liegt daher keine Zwangsläufigkeit vor, da "Gegenleistung" für die Vermögensübertragung zweifelsfrei die Übernahme der Pflege für beide Elternteile war.

Dem im Vorlageantrag gemachte Einwand, dass eine 24-Stunden-Betreuung gerade nicht vereinbart wurde und vom Wortlaut des Vertrages keinesfalls umfasst ist, ist zu entgegnen, dass sich zwar kein zeitliches Ausmaß in der Vereinbarung findet, man jedoch wenn man

so einer Übernahme der Hauskrankenpflege zustimmt, mit der Möglichkeit rechnen muss, dass diese sehr zeitintensiv, sogar zu einer 24-Stunden-Pflege, werden kann.

Der Einwand des Bf. wonach schon bei Abschluss des Übergabevertrags, sowohl für ihn als auch seine Eltern klar war, dass er in Zukunft aufgrund seiner beruflichen Situation und einer allfälligen eigenen Familie keine Hauskrankenpflege rund um die Uhr erbringen könne geht ins Leere. Denn diesbezüglich sieht der Übergabevertrag ausdrücklich vor, dass eine von den Eltern zu bestimmende geeignete Person die Pflege übernehmen kann und er diese nicht selbst durchführen muss. Es liegt damit auch, entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag, ein eindeutiger vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übertragung des Vermögens und der Pflege vor.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung iSd § 34 EStG 1988 vor (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Nach herrschender Lehre kann eine außergewöhnliche Belastung gegeben sein, wenn Aufwendungen durch Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden. Beahlt ein Unterhaltspflichtiger Pflegekosten und besteht ein konkreter (vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung - wie etwa Übertragung von Liegenschaften - so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor, als die Kosten im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 78).

Im Zusammenhang mit Verpflichtungen, die auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sind, liegen steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen erst vor, wenn der Aufwand den Wert der übertragenen Liegenschaft übersteigt (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Im gegenständlichen Fall ist auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt, denn die Kosten für die 24-Stunden-Betreuung stehen in Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern bzw. von Vermögen (Liegenschaft). Der Bf. kann nicht bestreiten, dass ihm die Pflegekosten nur deshalb erwachsen sind, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen (Liegenschaft) zugekommen ist. Eine Auswirkung auf die einkommensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit liegt nicht vor, weil die strittigen Kosten für die 24-Stunden-Betreuung im übertragenen Vermögen Deckung finden.

Die im Streitjahr nicht vorliegende Verwertbarkeit des Vermögens aufgrund des Wohnrechtes ändert nichts am den Aufwendungen gegenüberstehenden

Vermögenszuwachs durch die erfolgte Übertragung, zumal das Wohngebrauchsrecht bei der Berechnung des Verkehrswertes berücksichtigt wurde.

Aufgrund der Ausführungen des Bf. zum Verkehrswert der Liegenschaft im Vorlageantrag und der bemerkten Unrichtigkeit des vom FA berechneten Verkehrswerts der Liegenschaft, erfolgte eine Neuberechnung des Verkehrswerts der Liegenschaft (zu den genauen Berechnungen siehe Stellungnahme des FA in der Beschwerdevorlage (Vorlagebericht)).

Die neue Berechnung des Verkehrswerts der Liegenschaft in Verbindung mit der außergewöhnlichen Belastung stellt sich wie folgt dar:

Neuer Verkehrswert: € 139.775,27

Abzüglich Zahlung an die Geschwister 1994: € 14.534,56

Abzüglich Wohngebrauchsrecht: € 48.184,29

Differenzbetrag: € 77.056,42

Zur Berechnung und den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag wird auf die Darstellung im Vorlagebericht verwiesen.

Die vor 2012 erbrachten Pflegeleistungen, die pauschal mit 145 € pro Monat festgesetzt wurden, sind ebenfalls keine außergewöhnlichen Belastungen. Es handelt sich um Fahrtkosten zu den Eltern. Im Vorlageantrag wird ausdrücklich davon gesprochen, dass es sich um Besuchsfahrten handelt. Diese sind im Verhältnis Eltern-Kind nicht außergewöhnlich und ist ihnen bereits aus diesem Grund die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Die Kreditkosten für die Errichtung einer Gasheizung führen zu einer bloßen Vermögensumschichtung, es fehlt das Merkmal eines endgültigen Wertverzehrs.

Unverständlich ist für die RichterIn, weshalb der 1994 an die Geschwister bezahlte Betrag einer Verzinsung bis zum Streitjahr unterzogen werden soll. Die Aufwände sind in der tatsächlich bezahlten Höhe vom Verkehrswert abzuziehen.

Bis zum Betrag von € 77.056,42 liegt daher keine außergewöhnliche Bestung vor, sodass die anteiligen Kosten für den Vater, welcher eine 24-Stunden-Betreuung benötigt, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 31. Jänner 2019