

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R I über die Beschwerde vom 25.6.2018

der Frau B F aus Stadt1 gegen den Bescheid des Finanzamtes Stadt2 Stadt1 vom 12.6.2018
betreffend Einkommensteuer 2017

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte
Einkommensteuergutschrift betragen:

23.809,80 €.....NSA Einkünfte

-132 €.....Werbungskosten

23.677,80 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte

-423,96 €.....Personenversicherungen

-90 €.....Kirchenbeitrag

-11.573,81 €.....außergewöhnliche Belastung § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988

+2.708,04 €10% von 27.080,42 € gem. § 34 Abs 4 EStG Selbstbehalt

14.298,07 €.....Einkommen

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt:

0.....0% für die ersten 11.000 €

824,52 €.....25% für die weiteren 3.298,07 €

824,52 €.....Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-400 €.....Verkehrsabsetzbetrag

424,52 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

0.....Steuer sonstige Bezüge für die ersten 620 €

197,79 €.....6% Steuer sonstige Bezüge für die restl. 3.296,58 €

622,31 €.....Einkommensteuer

-3.513,99 €.....Lohnsteuer

-2.891,68 €.....Einkommensteuergutschrift

-2.892 €.....Einkommensteuergutschrift nach Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG

.....1988

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017, eingebracht am 12.2.2018, setzte die Beschwerdeführerin (Bf) außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 10.207,23 € (Pflegekosten, die ihre demente Mutter nicht habe tragen können) an.

Mit Ergänzungsauftrag vom 19.4.2018 ersuchte das Finanzamt die Bf, die außergewöhnlichen Belastungen nachzuweisen.

Die Bf wies die außergewöhnlichen Belastungen zunächst nicht nach.

Mit Bescheid vom 12.6.2018 betreffend Einkommensteuer 2017 wurden die außergewöhnlichen Belastungen nicht anerkannt.

Die Bf brachte am 25.6.2018 dagegen Beschwerde ein. Darin begehrte sie den Ansatz der von ihr bereits bekannt gegebenen außergewöhnlichen Belastungen.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 8.8.2018 erkannte das Finanzamt nach wie vor keine außergewöhnlichen Belastungen an.

Im Vorlageantrag vom 31.8.2018 legte die Bf dar, dass Ihre Mutter (geb. ****1930) ihre Lebenshaltungskosten mit ihrer Mindestpension gedeckt habe. Der Pflegeaufwand ihrer Mutter sei allerdings mit dem Pflegegeld und dem Zuschuss durch den 24-Stunden-Unterstützungsfonds bei weitem nicht gedeckt worden. Daher habe sie die restlichen Kosten der Pflege ihrer Mutter übernommen und auch bezahlt.

Die Pflegekosten, die nicht durch Pflegegeld und Zuschüsse gedeckt worden seien, hätten 10.451,60 € betragen. Sie habe diesen Betrag aus ihrem eigenen Einkommen beglichen.

Mit Ergänzungsauftrag vom 19.6.2019 forderte das Finanzamt die Bf auf, ihre Angaben zu beweisen.

Die Bf legte sodann zahlreiche Belege vor (lt. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.12.2019).

Das Finanzamt erklärte in seinem Vorlagebericht vom 17.12.2019, dass sämtliche Kosten der persönlichen Lebensführung (Strom, Kanal, Rauchfangkehrer, Heizöl, Katzenfutter, Nahrungsergänzungsmittel) auszuscheiden seien, und dass die Pflegekosten in folgender Höhe angefallen seien:

26.596,20 €....24-Stunden Pflegeaufwand

2.890 €.....Fahrtkosten der Pflegerinnen

331,60 €.....Pflegekosten Hilfswerk Land

1.944,74 €.....Personalbereitstellung Hilfswerk Stadt5

580 €.....Pflegebett

138 €Aufstellung des Pflegebettes

1.815,83 €.....Hilfswerk Stadt1

34.296,37 €...Pflegekosten Summe

-15.122,56 €....Pflegegeld

-6.600 €.....Zuschuss Unterstützungsfonds

-1.000 €.....Zuschuss Volkshilfe Demenzfonds

11.573,81 €....Pflegekosten nach Abzug des Pflegegeldes und der Zuschüsse

Von diesem Betrag begehrt das Finanzamt , auch noch das Einkommen der Mutter der Bf abzüglich der Ausgleichszulage von 4.627 € abzuziehen. Der Rest wäre vorbehaltlich des Inhaltes des Übergabevertrages nach der Ansicht des Finanzamtes als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzusetzen.

Mit E-Mail vom 12.3.2020 übermittelte das BG Stadt1 den Übergabsvertrag vom 14.7.2003, der jene Immobilie betrifft, in welcher die Mutter der Bf auf Grund eines Wohnrechtes wohnt.

Am 16.3.2020 wurde dieser dem Finanzamt per E-Mail weitergeleitet. Durch diesen Übergabsvertrag hat die Bf 50% der Miteigentumsanteile an dieser Immobilie von der Mutter erhalten.

Am 17.3.2020 teilte die Bf telefonisch mit: Die Mutter sei seit 2014 pflegebedürftig. Die Bf habe in den Jahren 2014-2016 Pflegeaufwand in Höhe von 8.000-9.000 € pro Jahr für die Mutter finanziert. Die Immobilie, auf der die Mutter wohne, habe derzeit einen Wert von 100.000-120.000 €. Sie habe in der Zeit nach dem Übergabsvertrag Renovierungen in diesem Haus durchgeführt.

Am 17. 3.2020 wurde die Bf per E-Mail genauer nach diesen Sanierungsmaßnahmen gefragt. Der Bf wurden bei dieser Gelegenheit auch Fragen zum Wert der Immobilie (Wohnsitz der Mutter) zum Zeitpunkt des Übergabsvertrages gestellt.

Im E-Mail der Bf vom 23.3.2020 erwähnte die Bf eine Zaunsanierung, sowie Renovierungen im Bereich des Dachbodens und des Kellers, die sie durchgeführt habe.

Am 29.3.2020 erwähnte die Bf weitere Renovierungstätigkeiten, die sie zum Großteil finanziert habe.

In einem Vorhalt vom 2.4.2020 fasste das BFG den ihm bisher bekannt gewordenen Sachverhalt zusammen. Es erwähnte ein Baugrundstück, das sich seit den Siebziger Jahren im Eigentum der Mutter befände und führte eine Schätzung des Wertes jener Miteigentumsanteile durch, die die Bf durch den Übergabsvertrag von 2003 von ihrer Mutter erhalten habe.

Die Bf antwortete telefonisch am 8.4. 2020 und wies auf die Unverkäuflichkeit des Baugrundstückes der Mutter hin, da dieses unmittelbar an eine rote Zone (Überschwemmungsgebiet) angrenze und selbst in der gelben Zone (Bebaubarkeit nur unter

strengen Auflagen) liege. Seit 15 Jahren versuche die Bf und/oder ihre Mutter erfolglos, dieses Baugrundstück zu verkaufen.

Die Bf erklärte, keine Einwände gegen die Schätzung des Wertes jener Miteigentumsanteile zu haben, die sie von der Mutter im Jahr 2003 erhalten habe. Allerdings unterstütze sie die Mutter bereits seit dem Abschluss ihrer Lehrzeit finanziell, da die Mutter immer nur die Mindestpension erhalten habe.

Mit E-Mail vom 8.4.2020 übermittelte die Bf ein Foto des Baugrundstückes in Stadt3 , auf welchem die gelbe (Gebiet mit strengen Bauvorschriften) und rote Zone (Bauverbotszone) eingezeichnet sind.

Am 8.4.2020 wurde das Finanzamt per E-Mail vom bisherigen Stand des Verfahrens (Ansatz einer ag Belastung in Höhe von 11.573,81 €, wertloses Baugrundstück der Mutter, Wert des Vermögens, das mit Übergabsvertrag übernommen worden ist, werde durch Unterhaltszahlungen der Bf aufgewogen) informiert. Das Finanzamt sprach sich nicht dagegen aus (E-Mail des Finanzamtes vom 14.4.2020).

Am 8.4.2020 wurde die Bf per E-Mail näher nach den Unterhaltszahlungen an ihre Mutter gefragt. Die Bf antwortete am 9.4.2020 per E-Mail. Dabei erwähnte sie auch, dass die Zahlungen für die Mutter im Zusammenhang mit den Haushaltskosten gestanden seien. Sie habe diese Zahlungen nach Abschluss der Lehrzeit leisten müssen. Mit E-Mail vom 11.4.2020 wurde die Bf insbesondere danach gefragt, wie lange sie mit ihrer Mutter im selben Haushalt gelebt habe. Mit E-Mail vom 15.4.2020 teilte die Bf mit, dass sie bis ca Oktober 1997 im gemeinsamen Haushalt gemeldet gewesen sei, und dann zu ihrem Lebensgefährten gezogen sei. In diesem Mail erwähnte die Bf weitere Kosten, die sie für ihre Mutter getragen habe. Mit E-Mail vom 15.4.2020 des BFG wurde die Bf ersucht, nähere Angaben zu machen. Mit E-Mail der Bf vom 15.4.2020 machte die Bf nähere Angaben zu ihren Kosten betreffend Brennstoffe und Lebensmittel, die sie für die Mutter getragen habe.

Mit E-Mail vom 17.4.2020 wurden dem Finanzamt die weiteren Beweisergebnisse zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt erhob keine Einwände (Mail des Finanzamtes vom 21.4.2020).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.)Pflegekosten der Bf für ihre Mutter, Vermögen der Mutter, Übergabsvertrag

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat 2014-2017 die Pflegekosten für ihre 87 – jährige (2017), demente Mutter getragen, soweit diese nicht durch Zuschüsse gedeckt waren (E-Mail vom 17.3.2020).

Allerdings hat die Mutter der Bf dieser im Jahr 2003 50% der Miteigentumsanteile an der Immobilie EZEZ KG 700xyz Stadt4 übergeben (Übergabsvertrag vom 14.7.2003). Die Mutter behielt sich damals das Wohnrecht an dieser Immobilie zurück. Durch diesen Übergabsvertrag wurde die Bf damals Alleineigentümerin an dieser Immobilie. Ferner war die Mutter in den Jahren 2014 – 2017 noch Eigentümerin eines unbebauten Baugrundstückes in Stadt3 (Grundstück GrStk KG 700xxx Stadt3).

Nach Abzug des Pflegegeldes, und zweier weiterer Zuschüsse (Unterstützungsfonds, Demenzfonds) verblieben im Streitjahr 2017 Kosten der Pflege von 11.573,81 €, die die Bf aus ihrem eigenen Vermögen bezahlt hat. Das Finanzamt begehrt , von diesem Betrag auch noch die Mindestpension der Mutter abzuziehen (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.12.2019).

Das Gesetz sieht jedoch einen Selbstbehalt in Höhe der Pension der betreuten Person nicht vor ([§ 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988](#); Jakom 2019 § 34 TZ 68).

Es ist davon auszugehen, dass die Mindestpension der Mutter der Bf (2017: 6.734,28 € im ganzen Jahr nach Abzug der Werbungskosten lt. AIS-Daten STNR) im Streitjahr dazu verwendet worden ist, um die jedenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung der Bf geltenden Lebenshaltungskosten der Mutter zu decken (Strom, Kanal, Rauchfangkehrer, Heizöl, Nahrung, Kleidung, Körperpflegeprodukte wie z.B. Seife, Katzenfutter,

Nahrungsergänzungsmittel). Es erscheint daher unrealistisch, dass die Mindestpension auch zum Teil für Pflegekosten verwendet worden sein könnte. Der allfällige Unterhaltsanspruch der Mutter betreffend ihre Pflegekosten kann daher jedenfalls durch die Mindestpension der Mutter nicht gemindert worden sein.

Die Kosten der Pflege der 87-jährigen Mutter, die nicht durch Pflegegeld und Zuschüsse gedeckt werden konnten, und die durch die Bf getragen worden sind (11.573,81 € lt. Vorlagebericht des Finanzamtes) , sind daher grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzusehen, die dem Selbstbehalt (VwGH 2000/14/0184; Jakom 2019 § 34 TZ 68) gem. [§ 34 EStG 1988](#) unterliegt.

Allerdings sind insbesondere auch der Wert des aus dem Übergabsvertrag erhaltenen Vermögens und der Wert des restlichen Immobilienvermögens der pflegebedürftigen Mutter zu erörtern.

2.) Zum eigenen Liegenschaftsvermögen der Mutter:

Die Mutter war auch in den Jahren 2014-2017 Eigentümerin des 1.284 m² großen, unbebauten Baugrundstückes EZ00 KG 700xxx Stadt3

(Luftbildfotos des Grundstückes GrStk der EZ00 KG 700xxx und dessen näherer Umgebung).

In der Nachbarschaft dieses Grundstückes wurden im Zeitraum 2010-2017 unbebaute Baugrundstücke um 46 € pro m² verkauft (Vorhalt vom 2.4.2020 an die Bf mit Daten aus der Grundstücksdatenbank der Justiz sowie Fotos aus dem Internet-Programm „KAGIS Land Atlas“ ; E-Mail an das Finanzamt vom 8.4.2020).

Das Baugrundstück der Mutter in Stadt3 liegt im Unterschied zu den Vergleichsgrundstücken in der unmittelbaren Nähe eines als Hochwassergebiet geltenden Flusses (Fluss) , eines Bahngeleises und einer Bundesstraße. An beiden Ufern der Fluss befindet sich eine Böschung,

die mit Gebüsch bewachsen ist. Das Grundstück liegt ferner stark schattseitig, dh, es hat in den Wintermonaten nur etwa 1 ½ Sonnenstunden täglich. Im Sommer endet die Sonneneinstrahlung bereits um ca 14 Uhr (AV vom 7.4.2020 über ein Telefonat mit der Bf; Luftbildfotos des Baugrundstückes der Mutter aus dem Internet-Programm „Land Atlas“).

Sämtliche Grundflächen, die unmittelbar südwestlich an das Baugrundstück anschließen, liegen in der roten Bauverbotszone. Das Baugrundstück selbst liegt in der gelben Zone, in der eine Bebauung nur unter besonderen Auflagen zulässig ist. Insbesondere muss man, wenn man auf diesem Grundstück ein Wohnhaus errichten will, das Niveau des Fundamentes eines solchen Hauses künstlich erhöhen (AV vom 8.4.2020 über ein Telefonat mit der Bf; Foto des Grundstückes mit eingezeichneter gelber und roter Zone, durch die Bf übermittelt am 8.4.2020).

Die Bf und/oder ihre Mutter haben bisher seit 15 Jahren erfolglos versucht, dieses Baugrundstück zu verkaufen. Obwohl die Bf und /oder ihre Mutter zuletzt nicht mehr als 23.000 € (17,91 € / m²) für das Baugrundstück haben wollten, fand sich kein Interessent (AV vom 8.4.2020 über ein Telefonat mit der Bf).

Es ist nicht realistisch, anzunehmen, dass irgendjemand ein Wohnhaus auf einer Immobilie errichten will, die unmittelbar an ein Hochwassergebiet angrenzt.

Das Baugrundstück der Mutter der Bf ist daher angesichts der 15 Jahre währenden erfolglosen Versuche der Bf und ihrer Mutter, es zu verkaufen, als unverkäuflich anzusehen. Das gilt heute und auch wegen der zeitlichen Nähe zum Streitjahr auch im Jahr 2017 sowie in den Jahren 2014 -2016, dh, es konnte auf dem freien Markt in diesen Zeiträumen nicht verkauft werden. Das Baugrundstück ist daher in Bezug auf die genannten Zeiträume als wertlos anzusehen (E-Mail des BFG vom 8.4.2020 an das Finanzamt; E-Mail des Finanzamtes an das BFG vom 14.4.2020).

Es wäre der Mutter der Bf daher nicht möglich gewesen, mit Hilfe des Verkaufs der Immobilie GrStk der EZ00 KG 700xxx die Pflegekosten der Jahre 2014-2017 selbst zu finanzieren (Mit Pflegekosten sind jeweils die Kosten der Pflege der Mutter gemeint, die nicht durch das Pflegegeld und die Zuschüsse abgedeckt werden konnten):

0 €.....Verkehrswert des Baugrundstückes der Mutter

-8.500 €Pflegekosten 2014 (E-Mail vom 17.3.2020)

-8.500 €Pflegekosten 2015 (wie oben)

-8.500 €Pflegekosten 2016 (wie oben)

-11.573,81 €...Pflegekosten 2017 (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.12.2019)

37.073,81 €....Überschuss der Pflegekosten 2014-2017 über das Vermögen der Mutter.

Die Mutter, die in den Jahren 2014 – 2017 nur die Mindestpension (siehe oben) bekommen hat, mit der sie gerade ihre Lebenshaltungskosten , nicht aber die Pflegekosten decken konnte, hatte in den Jahren 2014-2017 daher einen Unterhaltsanspruch gegen die Bf, der diese verpflichtet hat, die Pflegekosten der Mutter zu finanzieren ([§ 234 ABGB](#)). Vermögen der Mutter, das diesen Unterhaltsanspruch verhindert hätte, existiert nicht.

Das wertlose Baugrundstück der Mutter schließt eine außergewöhnliche Belastung der Bf nicht aus .

3.) Zum Übergabsvertrag:

Tatsächlich hat die Mutter der Bf (geb. ****1930) dieser 50% der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZEZ KG 700xyz Stadt4 am 14.7.2003 übergeben. Dadurch wurde die Bf Alleineigentümerin dieser Immobilie. Der Text dieses Übergabsvertrages enthält keine ausdrücklich formulierte Pflicht der Bf , ihre Mutter für den Fall der Hilfsbedürftigkeit zu pflegen. Auch eine freie Station ist nicht vereinbart worden (Übergabsvertrag vom 14.7.2003, dem BFG durch das BG Stadt1 am 12.3.2020 per Mail übermittelt).

In diesem Übergabsvertrag räumte die Bf ihrer Mutter ein lebenslanges Wohnrecht im Erdgeschoß des einstöckigen Hauses (das Dachgeschoß entspricht dem ersten Stock) samt dem Recht auf Mitbenützung der einzigen Küche und aller Sanitäranlagen sowie aller sonstigen allgemeinen Teile des Hauses (z.B. Keller) ein. Dieses Wohnrecht ist auch im Grundbuch eingetragen (Grundbuchsauszug EZEZ).

Da die Mutter 2014-2017 nicht über ausreichendes Vermögen und nicht über ein ausreichendes Einkommen (Mindestpension, siehe oben) verfügt hat, um die Pflegekosten, die über das Pflegegeld und die Zuschüsse hinausgingen, zu finanzieren, bestand neben der Unterhaltungspflicht auch eine sittliche Pflicht der Bf in diesen Jahren, die Kosten der Pflege der Mutter zu tragen. Schließlich ist es die Mutter gewesen, die für die Bf gesorgt hat, als die Bf noch ihre Hilfe brauchte und zudem hat die Mutter, als sie bereits in vorgerücktem Alter von 73 Jahren war, der Bf 50% der Miteigentumsanteile an der Immobilie in Stadt4 übergeben (vgl. Angaben der Bf lt. AV vom 17.3.2020).

Da die Mutter auf Grund des Übergabsvertrages im Jahr 2003 ihr einziges werthaltiges Vermögen, dh 50% der Miteigentumsanteile an der Immobilie, auf der sie selbst wohnte, der Bf übergeben hat, war es offensichtlich, dass sie sich von der Bf Hilfe in Zeiten der Not erhoffte. Es ist daher von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Übergabsvertrag von 2003 und den durch die Bf getragenen Pflegekosten auszugehen (vgl. BFH 12.11.1996, III R 38/95; vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

4.) Verkehrswert des im Jahr 2003 von der Mutter erhaltenen Vermögens:

Der Verkehrswert der Miteigentumsanteile, die die Bf im Jahr 2003 von ihrer Mutter erhalten hat, wird wie folgt geschätzt:

Mit Übergabsvertrag vom 14.7.2003 erwarb die Bf die Hälfte der Miteigentumsanteile an der Immobilie EZEZ KG 700xyz Stadt4 von ihrer Mutter und ein Viertel der Miteigentumsanteile von ihrer Schwester. $\frac{1}{4}$ der Anteile standen auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 18.3.1988 bereits im Eigentum der Bf. Für die Hälfte der Miteigentumsanteile räumte sie Ihrer

damals 73 – jährigen Mutter ein Wohnrecht ein. Für das Viertel der Miteigentumsanteile ihrer Schwester verpflichtete sie sich, ihrer Schwester 22.000 € zu bezahlen. Somit hatte die ganze Immobilie im Jahr 2003 noch einen Verkehrswert von ca 88.000 € (4 x 22.000 €)(Übergabsvertrag 18.7.2003; durch die Bf nicht beantwortetes E-Mail vom 17.3.2020, 16.28 Uhr; AV vom 8.4.2020 über ein Telefonat mit der Bf).

Im Jahr 2020 hatte die gesamte Immobilie EZEZ einen Verkehrswert von 110.000 € (Mittelwert lt. Bf: siehe E-Mail vom 17.3.2020 mit AV vom selben Tag)

110.000 €.....Verkehrswert der EZEZ im Jahr 2020

-2.000 €Erneuerung des Zauns 2019

-3.500 €.....Sanierung des Kellers 2010

-4.000 €.....Sanierung der Fenster 2009

-800 €.....Wärmedämmung Dachboden 2009

-600 €.....Energieausweis 2009

-11.500 €.....Sanierung Dachboden/Erster Stock 2009

87.600 €.....Verkehrswert dieser Immobilie vor Durchführung dieser Sanierungen im Jahre 2008

Da die Verkehrswertberechnung betreffend die Immobilie in Bezug auf das Jahr 2003 88.000 € ergeben hat und im Hinblick auf das Jahr 2008 87.600 €, hat sich der Verkehrswert der Immobilie zwischen 2003 und 2008 jedenfalls nicht wesentlich verringert. Auf Grund des geringfügigen Unterschiedes des Ergebnisses beider Verkehrswertberechnungen (2003 und 2008) ist davon auszugehen, dass der Verkehrswert der Immobilie im Zeitraum 2003 bis 2008 derselbe war.

Es wird in weiterer Folge davon ausgegangen, dass der Verkehrswert dieser Immobilie im Jahr 2003 87.600 € betragen hat.

Die Investitionen, die die Bf seit 2009 durchgeführt hat und die den Wert der Immobilie bis 2020 erhöht haben, können nicht dem Vermögen zugeordnet werden, das die Bf im Jahr 2003 von ihrer Mutter übernommen hat. Sie werden daher vom per 2020 ermittelten Verkehrswert abgezogen. Dennoch ergibt sich nach Abzug der Kosten dieser Investitionen vom Verkehrswert 2020 kein geringerer Verkehrswert, als jener, der bereits im Jahr 2003 gegeben war.

Der Verkehrswert von 87.600 €, den die bebaute Liegenschaft im Jahr 2003 zur Zeit des Übergabsvertrages hatte, hat sich daher bis zum Jahr 2020 zumindest nicht verringert (vgl: BFH 12.11.1996, III R 38/95 verwendet den Begriff „aufgezehrt“) Dasselbe gilt auf Grund der zeitlichen Nähe für das Streitjahr 2017.

87.600 €.....Wert der Immobilie EZEZ (2017) nach Abzug der Kosten seit Übergabe

-13.928,4 €....16% Wertabschlag wegen des lebenslangen Wohnrechtes der im Jahr 2017
.....87-jährigen Mutter

73.671,6 €.....Wert der Immobilie EZEZ im Jahr 2017 nachBerücksichtigung des Wohnrechtes

Die 87-jährige Mutter der Bf , deren Wohnrecht im Grundbuch eingetragen ist, hatte im Jahr 2017 (Stichtag 31.12.2017) nach den Angaben der Statistik Austria eine voraussichtliche restliche Lebenserwartung von ca 5,3 Jahren (Berechnung der ferneren Lebenserwartung gemäß Sterbetafel 2010/2012 lt. <https://statistik.at/Lebenserwartung/action.do>).

Zur 16%- Wertminderung betreffend das Wohnrecht: Hätte die Bf im Jahr 2017 einen Kredit von 87.600 € aufgenommen, um Liquidität in Höhe des damaligen Liegenschaftswertes zu erhalten, hätte sie dafür voraussichtlich 5,3 Jahre lang bis zur im Jahr 2017 absehbaren Beendigung des Wohnrechtes etwa 3% Zinsen pro Jahr bezahlen müssen. Dies würde eine gesamte Zinsbelastung von 13.928,4 € (87.600 € x 0,03 x 5,3) bedeuten. Dies entspricht einem Wertabschlag wegen des Wohnrechtes in dieser Höhe.

In dieses Bild fügt sich: Die Bf hat bereits im Dezember 2003 einen Kredit in Höhe von 100.000 € aufgenommen, den sie mit der Immobilie besichert hat, die Gegenstand des

Übergabsvertrages vom 14.7.2003 war (Grundbuchsauszug betreffend diese Immobilie EZEZ mit einer Höchstbetragshypothek von 100.000 € lt. Pfandurkunde vom 18.12.2003).

Die Bf hat 2003 allerdings nur die Hälfte der Miteigentumsanteile von Ihrer im Jahr 2017 pflegebedürftigen Mutter erhalten. Im Jahr 2017 hatten diese 50% - Miteigentumsanteile daher einen Wert von

$73.671,6/2 = 36.835,8 \text{ €}$ abgerundet 36.800 €.

Diese 36.800 € entsprechen dem Wert jenes Vermögens im Jahr 2017, das die Bf von ihrer Mutter im Jahr 2003 durch den Übergabsvertrag übernommen hat. Die durch die Bf 2014 - 2017 getragenen Pflegekosten sind mit jenem Vermögen zu vergleichen, das die Bf von ihrer Mutter im Jahr 2003 durch Übergabsvertrag übernommen hat. Insoweit die Pflegekosten höher wären als das im Jahr 2003 von der Mutter übernommene Vermögen, wäre grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung gegeben (BFH 12.11.1996, III R 38/95; vgl. VwGH 98/15/0201).

Die Pflegekosten 2014-2017 betragen (siehe oben)

37.073,81 € ...Pflegekosten 2014-17, darunter 11.573,81 € Pflegekosten 2017

.....(siehe oben)

-36.800 €.....Wert 2017 des lt. Übergabsvertrag 2003 übernommenen Vermögens

273,81 €.....außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen der Bf. vor Abzug des Selbstbehaltes gem. § 34 EStG

5.) Zahlungen der Bf 1991-2016 für ihre Mutter

Zahlungen der Bf, die diese 1991-2016 geleistet hat, damit die nur eine Mindestpension erhaltende Mutter besser über die Runden kam, und die nichts mit den Kosten der Pflege zu tun hatten, sind keine außergewöhnlichen Belastungen aus steuerlicher Sicht:

Nur Krankheits- Pflege- und Betreuungskosten ihrer Mutter (VwGH 2012/15/0117; VwGH19.3.13, 2009/15/0176 Pflegeheim; RV/1828-W/09; RV 0046-S/07 häusliche Pflege; DKMZ § 34 Rz 43 und Rz 60 ;VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109; HR § 34 Abs 6-9 RZ 33)

sind bei der Bf als außergewöhnliche Belastung abzugfähig, keine sonstigen Unterhaltskosten (Jakom 2019, § 34 TZ 66)(RV/2453-W/12; VwGH 2012/15/0117).

Allerdings sind bei der Berechnung allfälliger außergewöhnlichen Belastungen wegen der Tragung von Pflegekosten der Mutter durch die Bf (2017: maximal 11.573,81 €) alle Zahlungen/Leistungen/Zuwendungen der Mutter an die Bf, egal aus welchem Titel , die mit dieser Tragung der Pflegekosten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zu berücksichtigen (BFH 12.11.1996, III R 38/95; vgl. VwGH 98/15/0201). Daher kürzt wegen des wirtschaftlichen Zusammenhanges die Zuwendung der Mutter an die Bf , die im Jahr 2003 geschehen ist (36.800 € lt. Übergabsvertrag vom 14.7.2003), die außergewöhnliche Belastung der Tochter im Jahr 2017.

Wenn man i.S. der RSp zu [§ 34 EStG 1988](#) (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#); BFH 12.11.1996, III R 38/95) jedes Vermögen berücksichtigen muss, das die Bf im ursächlichen Zusammenhang mit für die Mutter getragenen Pflegekosten erhalten hat, muss man konsequenter Weise auch alle sonstigen Zahlungen der Bf berücksichtigen, die auch ursächlich für den Erhalt dieses Vermögens waren. Dies gebietet die verfassungskonforme ([Art 7 B-VG](#)) Auslegung des § 34 EStG.

Es wäre unsachlich, zwar die Zuwendung der Mutter an die Bf aus dem Übergabsvertrag des Jahres 2003 in Höhe von 36.800 € bei der Berechnung der außergewöhnlichen Belastung der Bf 2017 wegen Pflegekosten zu berücksichtigen, nicht jedoch die Zuwendungen der Bf an die Mutter , die schon vorher und auch nachher geschehen sind und die nichts mit Pflegekosten zu tun haben, aber im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Übergabsvertrag stehen: Die Zuwendungen der Bf an die Mutter, die nichts mit Pflegekosten zu tun haben, sind zwar nicht als außergewöhnliche Belastungen der Bf anzusetzen, sie stellen jedoch bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Gegengewicht zur Zuwendung der Mutter aus dem Übergabsvertrag dar, durch das diese Zuwendung der Mutter zum Teil aufgewogen wird.

Die Bf hat ihrer Mutter im Zeitraum 1.8.1991 (Beendigung ihrer Lehrzeit, Beginn ihrer Berufstätigkeit) – 12.10.1997 als Ausgleich der Kosten des gemeinsamen Haushaltes monatlich umgerechnet 73 € gegeben (E-Mail der Bf vom 9.4.2020). Dies waren keine Unterhaltszahlungen, um die Mutter zu unterstützen. In der Höhe, in der die Bf einen Beitrag zu den Kosten des gemeinsamen Haushaltes geleistet hat, ersparte sie sich selbst Haushaltskosten, da die Mutter die Kosten des gemeinsamen Haushaltes getragen hat. Diese Zahlungen sind daher außer Ansatz zu lassen.

Dies änderte sich allerdings, als die Bf am 13.10.1997 zu ihrem Lebensgefährten nach Stadt1 gezogen ist. Auch ab 13.10.1997 bis 31.12.2001 zahlte die Bf ihrer Mutter weiterhin umgerechnet 73 € pro Monat: Diese Zahlungen waren seit 13.10.1997 Unterhaltszahlungen an die Mutter, um diese zu unterstützen, finanziell besser über die Runden zu kommen. Später erhöhte die Bf diese Zahlungen auf 100 , 150, und schließlich 200 € pro Monat (E-Mail Bf vom 9.4.2020; Meldeauskunft 15.4.2020).

43 €.....18/31 x 73 € (13.10.1997-31.10.1997)

3.504 €.....73 € x 12 x 4 (1.11.1997-31.10.2001)

146 €.....73 € x 2 (1.11.2001-31.12.2001)

6.000 €.....100 € x 12 x 5 (1.1.2002-31.12.2006)

7.200 €.....150 € x 12 x 4 (1.1.2007-31.12.2010)

7.200 €.....200 € x 12 x 3 (1.1.2011-31.12.2013)

200 €.....Jänner 2014

24.293 €...Summe Unterhaltszahlungen in bar an die Mutter zwischen 13.10.1997-31.1.2014 (E-Mail Bf vom 9.4.2020). All diese Zahlungen wiegen den Wert des Vermögens, das die Bf im Jahr 2003 auf Grund des Übergabsvertrages von der Mutter erhalten hat, in Höhe von 24.293 € auf.

Seit 1997 bis 2016 kaufte die Bf für ihre Mutter ca alle zwei Jahre eine Palette mit Briketts, um ihrer Mutter das Tragen der Heizkosten zu erleichtern. Eine Palette kostete 265,50 € (2 E-Mails der Bf vom 15.4.2020).

2.650 €.....265 € x 10 (Anschaffungen Briketts 1997, 1999, 2001, 2003, 2005, 2007, 2009, 2011, 2013, 2016)

Die Bf kaufte auch selbst regelmäßig Lebensmittel ein, solange sie noch bei der Mutter wohnte (E-Mail der Bf vom 15.4.2020). Dabei handelte es sich aber um einen Betrag zu den Kosten des gemeinsamen Haushaltes und nicht um Unterhaltszahlungen. Die Unterhaltsleistungen der Bf für ihre Mutter, die nichts mit Pflegekosten zu tun hatten, hatten daher den folgenden Wert:

24.293 €.....Summe Unterhaltszahlungen in bar an die Mutter zwischen

.....13.10.1997-31.1.2014

2.650 €.....Käufe von Briketts

26.943 €.....Summe Unterhaltsleistungen der Bf an die Mutter, die nichts

.....mit Pflegekosten zu tun hatten (Mail an das Finanzamt vom 17.4.2020 mit Anlage; Mail des Finanzamtes an das BFG vom 21.4.2020)

Die Übergabe von 50% der Miteigentumsanteile an der Immobilie Stadt4 im Jahr 2003 durch die Mutter an die Bf ist zweifellos auch deshalb erfolgt, weil die Mutter die Unterstützung, die sie seit Jahren von der Tochter erhalten hatte, und auch weiterhin erwartete, anerkennen und honorieren wollte. Es besteht daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Unterhaltsleistungen der Bf seit Oktober 1997, die nichts mit Pflege zu tun hatten, und dem Übergabsvertrag von 2003 (Mail an das Finanzamt vom 8.4.2020, Mail des Finanzamtes vom 14.4.2020).

Daraus folgt: Die Unterhaltsleistungen, die die Bf ihrer Mutter seit Oktober 1997-Jänner 2014 und zum Teil bis 2016 (Briketts) zugewendet hat, damit die Mutter finanziell besser über die Runden gekommen ist (26.943 €) und die nichts mit den Pflegekosten zu tun hatten, waren zwar zu keinem Zeitpunkt als außergewöhnliche Belastung der Bf anzuerkennen (siehe oben), sie kürzen jedoch wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs zur Zuwendung der Mutter lt. Übergabsvertrag 2003 die Höhe des Wertes der Zuwendung der Mutter, der seinerseits von

der Höhe der außergewöhnlichen Belastung der Bf im Jahr 2017 abzuziehen ist (Mail an das Finanzamt vom 8.4.2020, Mail des Finanzamtes an das BFG vom 14.4.2020).

Daher gilt: Die Unterhaltsleistungen der Bf an die Mutter (26.943 €) wiegen den Wert der Zuwendung der Mutter (36.800 €) zum Teil auf, sodass nur noch der Differenzbetrag (9.857 €) von den Kosten der Pflege abzuziehen ist (Mail an das Finanzamt vom 17.4.2020, Mail des Finanzamtes an das BFG vom 21.4.2020).

-8.500 €Pflegekosten 2014 (E-Mail vom 17.3.2020)

-8.500 €Pflegekosten 2015 (wie oben)

-8.500 €Pflegekosten 2016 (wie oben)

-11.573,81 €.....Pflegekosten 2017 (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 17.12.2019)

37.073,81 € ...Pflegekosten 2014-17, darunter 11.573,81 € Pflegekosten 2017

-9.857 €.....Wert 2017 des lt. Übergabsvertrag 2003 übernommenen Vermögens bei
.....Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen

27.216,81 €.....außergewöhnliche Belastungen 2014-2017 bei Berücksichtigung der
Unterhaltsleistungen der Bf und der Zuwendung der Mutter aus dem Übergabsvertrag

Die Pflegekosten und der Wert des lt. Übergabsvertrag 2003 übernommenen Vermögens sind den einzelnen Jahren wie folgt zuzuordnen:

-8.500 €Pflegekosten 2014

+9.857 €.....übernommenes Vermögen lt. Übergabsvertrag 2003 nach Abzug der
.....nicht pflegebedingten Unterhaltsleistungen

1.357 €.....Überhang des durch die Bf übernommenen Vermögens 2014

-8.500 €.....Pflegekosten 2015

+1.357 €.....übernommenes Vermögen lt. Übergabsvertrag 2003 nach Abzug der nicht
.....pflegebedingten Unterhaltsleistungen

-7.143 €.....Pflegekosten 2015, die nicht durch das durch die Bf

.....übernommene Vermögen aufgewogen werden

-8.500 €.....Pflegekosten 2016, die nicht durch das durch die Bf

.....übernommene Vermögen aufgewogen werden

-11.573,81 €...Pflegekosten 2017, die nicht durch das durch die Bf im Jahr 2003
übernommene Vermögen aufgewogen werden (Mail an das Finanzamt vom 17.4.2020 mit
Beilage; Mail des Finanzamtes an das BFG vom 21.4.2020).

Die außergewöhnliche Belastung 2017, die dem Selbstbehalt gem. § 34 EStG unterliegt,
beträgt daher:

11.573,81 €vor Abzug des Selbstbehaltes gem. [§ 34 EStG 1988](#) (Mail an das Finanzamt
vom 17.4.2020, Mail des Finanzamtes vom 21.4.2020).

Fazit: Der Wert des Vermögens, das die steuerpflichtige Person im ursächlichen
Zusammenhang mit für ihre Mutter getragenen Pflegekosten erhalten hat, kürzt die
außergewöhnliche Belastung (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201 zu [§ 34 EStG 1988](#); BFH
12.11.1996, III R 38/95).

Unterhaltszahlungen der steuerpflichtigen Person an die Mutter, die zusätzlich zu den von der
Steuerpflichtigen getragenen Pflegekosten geleistet worden sind, und die ursächlich für das
von der Mutter erhaltene Vermögen waren, kürzen jedoch bei der Berechnung der
außergewöhnlichen Belastung den Wert des Vermögens, das die Tochter von der Mutter
erhalten hat.

6.) anteilige Unterhaltspflicht der Schwester der Bf?

Grundsätzlich würde sich die Unterhaltspflicht der Bf betreffend die Tragung der Pflegekosten durch eine allfällige Unterhaltspflicht der Schwester mindern (vgl. VwGH 28.1.2003, 98/14/0160). Das Einkommen der im Jahr 2017 49 –jährigen, behinderten Schwester betrug nur weniger als 1000 € pro Monat (St.Nr. STNR2). Die Schwester hätte die Bf daher bei der Tragung der Pflegekosten für die Mutter nicht unterstützen können. Als einzige Unterhaltspflichtige i.S. des [§ 234 ABGB](#) oblag es daher der Bf, ihrer Mutter beizustehen. Da eine Unterhaltspflicht der Schwester nicht bestanden hat, kommt insoweit eine Kürzung der ag Belastung der Bf nicht in Betracht (Mail an das Finanzamt vom 17.4.2020, Mail des Finanzamtes an das BFG vom 21.4.2020) .

7.) Die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuergutschrift betragen daher:

23.809,80 €.....NSA Einkünfte

-132 €.....Werbungskosten

23.677,80 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte

-423,96 €.....Personenversicherungen

-90 €.....Kirchenbeitrag

-11.573,81 €.....Pflegekosten der Mutter gem. [§ 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988](#)

+2.708,04 €10% von 27.080,42 € gem. § 34 Abs 4 EStG Selbstbehalt

14.298,07 €.....Einkommen

Die Einkommensteuer gem. [§ 33 Abs 1 EStG 1988](#) beträgt:

0.....0% für die ersten 11.000 €

824,52 €.....25% für die weiteren 3.298,07 €

824,52 €.....Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-400 €.....Verkehrsabsetzbetrag

424,52 €.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

0.....Steuer sonstige Bezüge für die ersten 620 €

197,79 €.....6% Steuer sonstige Bezüge für die restl. 3.296,58 €

622,31 €.....Einkommensteuer

-3.513,99 €....Lohnsteuer

-2.891,68 €....Einkommensteuergutschrift

**-2.892 €.....Einkommensteuergutschrift nach Rundung gem. § 39 Abs 3 EStG
.....1988**

Berechnung des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG):

23.809,80 €.....Gehalt des Dienstgebers

-132.....Pauschbetrag WK

23.677,80 €Einkünfte, Gesamtbetrag

-423,96 €Sonderausgaben

-90 €.....Kirchenbeitrag

+ 4.725,60 €.....sonstige Bezüge (KZ 220)

- 809,02 €.....SV sonstige Bezüge (KZ 225) (Jakom 2013, § 34 TZ 52)

27.080,42 €Summe Bemessungsgrundlage Selbstbehalt

2.708,04 €davon (27.080,42 €) 10% gem. § 34 Abs 4 EStG Selbstbehalt

8.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG

Die Bf begehrt den Ansatz außergewöhnlicher Belastungen ([§ 34 EStG 1988](#)), insoweit sie Pflegekosten für ihre betagte und demente Mutter getragen hat, die höher waren als das Pflegegeld und ähnliche Zuschüsse (vgl. VwGH 10.11.1987, [87/14/0126](#)).

Da die nur die Mindestpension beziehende Mutter weder über ein ausreichendes Einkommen (VwGH 28.4.1987, [85/14/0049](#); VwGH 29.1.2003, [99/13/0179](#)) noch über verwertbares Vermögen verfügte, um ihre Pflegekosten insoweit selbst tragen zu können, war die Bf zivilrechtlich ([§ 234 ABGB](#)) und sittlich (VwGH 24.06.2004 [2001/15/0109](#); VwGH 24.06.2004 [2011/15/0008](#)) verpflichtet, diese Kosten für ihre Mutter zu übernehmen. Die Bf darf daher eine außergewöhnliche Belastung in Höhe dieser für die Mutter getragenen Pflegekosten (VwGH [2012/15/0117](#); VwGH 19.3.13, [2009/15/0176](#)) ansetzen,

soweit diese Kosten höher sind, als jenes Vermögen, dass die Bf im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen getragenen Kosten von der Mutter erhalten hat (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#); BFH 12.11.1996, [III R 38/95](#)). Ein Selbstbehalt gem. § 34 EStG ist anzusetzen. Eigene Einkünfte der Mutter, die gerade ausreichen, um die Grundbedürfnisse des täglichen Lebens der Mutter zu stillen, sind von der Höhe der außergewöhnlichen Belastung nicht abzuziehen (VwGH [2000/14/0184](#)).

Insoweit gibt es angesichts der zitierten RSp des VwGH und des BFH, der das BFG folgt, keine erhebliche Rechtsfrage i S v [Art 133 Abs 4 B-VG](#).

Dass jenes Vermögen, das die Bf im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den getragenen Pflegekosten von der Mutter erhalten hat, durch zusätzliche Unterhaltszahlungen der Bf, die auch ursächlich für den Erhalt dieses Vermögens waren, aufgewogen wird, ergibt sich nach der Ansicht des BFG aus dem Sachlichkeitsgebot ([Art 7 B-VG](#): verfassungskonforme Interpretation des [§ 34 EStG 1988](#)): Wenn man i.S. der RSp (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#); BFH 12.11.1996, [III R 38/95](#)) jedes Vermögen berücksichtigen muss, das die Bf im ursächlichen Zusammenhang mit für die Mutter getragenen Pflegekosten erhalten hat, muss man konsequenter Weise auch alle sonstigen Zahlungen der Bf berücksichtigen, die auch ursächlich für den Erhalt dieses Vermögens waren. Der VwGH hatte bisher noch keine Gelegenheit, darüber zu befinden, ob diese Rechtsansicht richtig ist. Insoweit besteht daher eine erhebliche Rechtsfrage.

Daher ist eine ordentliche Revision zulässig.