

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009, 2011 und 2013, Steuernummer 024/4469 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten sind die mit 19.02.2016 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2011 und 2013, mit denen die Anträge der Beschwerdeführerin (Bf.) auf Anerkennung von in Zusammenhang mit der Unterbringung der Mutter in einem staatlichen Pflegeheim stehenden Zahlungen gemäß [§ 41 NÖ Sozialhilfegesetz 2000](#) (NÖ SHG) - 5.010,62 € (2009), 20.850,34 € (2011), 18.641,64 € (2013) - als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG abgewiesen wurden.

Mit den nachfolgend abgelichteten Übersichten werden die Abgabenverfahrensdaten für die Streitjahre, gegliedert nach Datum, Anbringen der Beschwerdeführerin (Bf.), Erledigungen der belangten Behörde und Beträgen (Abgabengutschriften/-nachforderung) dargestellt:

L1 2009		
16.02.2015	Vorhalt für E/2009 eingelangt am 14.04.2015	
30.12.2014	Erklärung elektronisch eingelangt	
17.04.2015	Erstbescheid	478,79
	Betrag auf Abgabenkonto gebucht	
27.01.2016	Antrag auf Aufhebung § 299 eingelangt	
19.02.2016	§ 299 (1) zu Bescheid v. 17.04.2015	
19.02.2016	* Erstbescheid (neue Sachentscheidung)	-314,62
27.05.2016	Beschwerde g. Bescheid v. 19.02.2016 eingelangt bei AN	
19.02.2016	* Erstbescheid	-71,78

L1 2011

29.12.2015	Erklärung elektronisch eingelangt	
19.02.2016	* Erstbescheid	-281,00

L 1 2013

ERLEDIGUNGEN (Jahresbescheide)			
Art	Datum	Anbringen/Erledigung	Betrag
L1	29.12.2015	Erklärung elektronisch eingelangt	
	19.02.2016	* Erstbescheid	-240,00

Den angefochtenen Bescheiden ging der abgabenbehördliche Vorhalt vom 16.02.2015 voraus, dem mit der Vorlage von Unterlagen (Schreiben der BH Mödling vom 14.09.2009) betreffend die Heimunterbringung der Mutter der Bf. ab dem 00.00.2004 und die aus der Schenkung der elterlichen A-Liegenschaft) an die Bf. vom ZZ.ZZ.2000 resultierende Zahlungsverpflichtung der Bf. gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) entsprochen wurde.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 19.02.2016 wurde den in Rede stehenden Ausgaben die Erfüllung des Kriteriums der Zwangsläufigkeit im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) abgesprochen und damit der Bestand eines Anspruchs auf Steuerermäßigung gemäß § 34 EStG verneint. Die nachfolgende Ablichtung beinhaltet die Begründung des Bescheides für die Abweisung des in Rede stehenden Antrags für das Jahr 2013, die der abgabenbehördlichen Beurteilung der Kostenersätze gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) für die Jahre 2009 und 2011 entspricht:

Pflegeheimkosten:

- Es darf kein konkreter Zusammenhang zwischen der Belastung mit Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (z.B. Übertragung eines Hauses) vorliegen.
- Hat die pflegebedürftige Person Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgt die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe zur Übernahme pflegegedingter Kosten (Pflegeheim), liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswerts durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Die geltend gemachten Pflegeheimkosten für Ihre Mutter konnten daher nicht anerkannt werden.

Die Änderung erfolgte aufgrund der vorgelegten Unterlagen.

Mit der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre wurde - abgesehen davon, dass das Hervorgehen des Grundes für die Nichtanerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) aus den Bescheiden bestritten wurde, - der Charakter der Zahlungen gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) im Wesentlichen wie folgt begründet: Die Eltern der Bf. hätten ihre Liegenschaft an ihre Tochter unter Vorbehalt des lebenslangen Wohnrechts im Jahr 2000 übertragen (siehe Notariatsakt November 2000). In dem Übergabevertrag sei eine Bedingung der Übernahme von Pflegeheimkosten nicht enthalten. Die Mutter habe erst im August 2004 ins Pflegeheim zu gehen gehabt. Der Vater sei zuvor verstorben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs komme es hinsichtlich der Übernahme der Pflegekosten in Verbindung mit der Übertragung von Vermögenswerten

ausschließlich auf einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Vermögens und der geltend gemachten Belastung an (VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012), folglich dessen der seitens des Finanzamtes angeführte zeitliche Zusammenhang nicht von Relevanz sei. Das Finanzamt habe auch nicht näher ausgeführt, ob solch ein zeitlicher Zusammenhang vorliege. Auch der UFS habe die zeitliche Frist bzw. den zeitlichen Zusammenhang verworfen (UFS 1.06.2010, RV/0507-G/09, vgl Endfellner, FJ 2012, 17).

Mit der Beschwerde bestritt die Bf. das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen der Übernahme der Kosten und der Übertragung der Liegenschaft, bejahte angesichts des Zeitpunkts der Übertragung (November 2000) und der Erhöhung der Steuerbelastung bei Erbschaften und Schenkungen ab dem 1.01.2001 mit BGBl I 2000/142 einen Zusammenhang der Schenkung mit der beschlossenen Steuerreform und verneinte den Bestand eines Zusammenhangs der Schenkung mit der Kostenübernahme mit dem Argument, dass die Bf. zur Übernahme von Pflegeheimkosten allenfalls verpflichtet gewesen wäre.

Mit den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen (BVE) hielt die Amtsvertretung der Bf. vor, dass mit Vertrag vom ZZ.ZZ.2000 das Eigentumsrecht der Eltern an der A-Liegenschaft, an die Bf. unter Zurückbehaltung des Gebrauchsrechtes gemäß [§ 504 ABGB](#) auf Lebensdauer des länger Lebenden übertragen worden wäre (Punkt II. des Vertrags). Der Vater wäre am XX.11.2003 verstorben. Die Mutter habe sich ab 00.00.2004 bis zu ihrem Ableben am XX.07.2012 in einem Landespflegeheim befunden. Der Schätzwert des von der Mutter übertragenen 1/2-Anteiles an der Liegenschaft habe dem Schätzungsgutachten zufolge 89.000 € (Schreiben der BH Mödling vom 27.01.2011) betragen. Laut dem letztgenannten Schreiben habe das Bundesland mit Bescheiden vom 22.02.2005, 19.09.2005, 22.02.2007, 17.03.2008, 08.09.2009, 12.11.2010 sowie mit Berufungsentscheidung vom 26.09.2013 (lt. Telefonat mit BH Mödling) Ersatzansprüche gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) gegenüber der Bf. geltend gemacht. Die Bf. habe Kostenersatz in folgender Höhe geleistet:

Datum	Text	Betrag	Jahresbetrag
06.02.2009	Kostenersatz BH Mödling	2.000,00	
27.07.2009	Kostenersatz BH Mödling	3.010,62	5.010,62
09.03.2011	Kostenersatz BH Mödling	10.945,40	
10.05.2011	Kostenersatz BH Mödling	1.904,94	
29.06.2011	Kostenersatz BH Mödling	2.000,00	
23.08.2011	Kostenersatz BH Mödling	2.000,00	
27.10.2011	Kostenersatz BH Mödling	2.000,00	
30.12.2011	Kostenersatz BH Mödling	2.000,00	20.850,34
10.11.2013	Kostenersatz BH Mödling	10.000,00	
31.12.2013	Kostenersatz BH Mödling	8.641,64	18.641,64
Gesamt			44.502,60

Nach Darstellung der Rechtslage ([§ 34 EStG 1988](#), Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.11.2013, [2010/15/0130](#)) brachte die Amtsvertretung u.a. vor, dass die Mutter der Bf. zum Zeitpunkt der Schenkung im November 2000 bereits 84-jährig gewesen wäre und die Bf. dadurch, dass die Mutter infolge der Annahme der Schenkung durch die Bf. nicht über ausreichende Mittel zur (vollständigen) Abdeckung ihrer Kosten für die ab August 2004

notwendig gewordene Betreuung im NÖ Landespflegeheim verfügt hätte, gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) in Anspruch genommen worden wäre.

Unstrittig dürfte sein: Im Falle der Nichtannahme der Schenkung hätte die Mutter über ausreichendes Vermögen (Verkehrswert 1/2-Anteil Liegenschaft laut Schätzungsgutachten 89.000,00 €) verfügt, welches vorrangig zur Deckung (allenfalls auch in Form einer Belastung) ihrer Pflegekosten verwendbar gewesen wäre.

Anders als in dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0012 - in dem im Übrigen kein Abgehen von der höchstgerichtlichen Entscheidungspraxis erblickt werden könne - habe sich die Mutter nicht in häuslicher Betreuung befunden, sondern sei im Pflegeheim betreut worden. Im Falle der Nichtannahme der Schenkung durch die Bf. wäre eine Verwertung des Liegenschaftsanteiles der Mutter jederzeit möglich gewesen. Die Kosten für die Betreuung in Höhe von 44.502,60 € würden im Schätzwert des übertragenen Anteils der Liegenschaft (89.000,00 €) Deckung finden.

Angesichts der Kostenersatzpflicht (im Übrigen gemäß [§ 41 Abs. 2 NÖ SHG](#) mit der Höhe des Geschenkwertes begrenzt) als unmittelbare Folge der (freiwilligen) Annahme der Schenkung und der Tatsache, dass sich im Falle der Nichtannahme der Schenkung für die Bf. keine Belastung im Zusammenhang mit den Pflegekosten der Mutter ergeben hätte, sei die Nichtberücksichtigung der strittigen Zahlungen in den angefochtenen Bescheiden zu Recht erfolgt. Der Ansicht in der Beschwerdeschrift, wonach kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Pflegekosten und der Übertragung der Liegenschaft vorliege, könne somit nicht gefolgt werden.

Der in der Beschwerde thematisierten Rechtswidrigkeit der Bescheide aufgrund von Begründungsmängeln hielt die Amtsvertretung u.a. entgegen, dass eine unrichtige / unvollständige Begründung einen Bescheid bei Rechtskonformität des Inhalts des Spruchs nicht rechtswidrig mache. Nur Widersprüche innerhalb der Begründung sowie zwischen Spruch und Begründung würden zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung der Verfahrensvorschriften führen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs würde jedoch auch in diesen Fällen ein Bescheid nicht aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als rechtmäßig erweise (Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 16 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Auf die Sanierbarkeit von Begründungsmängeln im Rechtsmittelverfahren (Ritz, aao) wurde verwiesen. In weiterer Folge wurde der Vorlageantrag gemäß § 264 BAO samt Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) gestellt, woraufhin die Beschwerde dem BFG mit dem Vorlagebericht vorgelegt wurde. In der im Bericht enthaltenen Stellungnahme zum Vorlageantrag verwies die Amtsvertretung auf ihre Begründung für die Beschwerdeverentscheidungen (BVE) und begründete die Entbehrlichkeit einer ergänzenden Stellungnahme damit, dass sich der Vorlageantrag auf die Wiedergabe der - durch die ergangenen Beschwerdeverentscheidungen zum Teil überholten - Aussagen in der Beschwerdeschrift beschränke (z.B. die Behauptung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgrund von Begründungsmängeln, obwohl diese mit den BVEs zweifelsfrei saniert worden wären (siehe dazu Ritz, BAO⁵, § 93 Tz 16)), folglich dessen auf die Ausführungen in der

Begründung für die BVEs im Vorlageantrag nicht weiter eingegangen werde.

Über Ersuchen des BFG vom 19.10.2020 betreffend Nachreichung u.a. der Krankengeschichten der Eltern hinauf teilte die Bf. mit Schreiben vom 13.11.2020 mit, dass sich ihre Eltern im Zeitpunkt der Schenkung und auch Jahre hernach in einem nicht pflegebedürftigen Zustand befunden hätten, sodass weder eine Haushaltshilfe (selbständige Pflegerin), noch ein Aufenthalt der Eltern in einem Pflegeheim erforderlich gewesen wären.

Eine Cousine der Bf. hätte Einkäufe für die Herrschaften getätigt, da die Eltern die Einkäufe aufgrund des fortgeschrittenen Alters nicht mehr durchführen hätten können. Auch in der Umgebung (A-Dorf) hätte eine Möglichkeit, Einkäufe des täglichen Bedarfs zu erledigen, nicht bestanden. Die Herrschaften seien zum Teil auch noch zum Einkaufen mitgefahren.

Der Vater sei sehr plötzlich aufgrund Altersschwäche gestorben. Die Mutter sei erst aufgrund eines Sturzes mit Oberschenkelhalsbruch im Jahr 2004 pflegebedürftig geworden.

Das Haus sei nicht „behindertengerecht“ umgestaltbar. Eine selbständige Pflegekraft hätte hier die entsprechenden Dienste nicht leisten können.

Auf die Unmöglichkeit der Beibringung einer entsprechenden Dokumentation der Bf. 16 Jahre nach dem Unfall wurde verwiesen.

Nach allgemeinen Anmerkungen zum Verfahren hob die Bf. nochmals hervor, dass der Grund der Übertragung nicht im fortgeschrittenen Alter der Eltern gelegen wäre, sondern er dem Umstand geschuldet gewesen wäre, dass mit 1.01.2001 eine Gebühren-/Steuererhöhung eingetreten sei und die Übertragung der Liegenschaft - am Ende der eigenen Lebensdauer - beabsichtigt gewesen wäre. Ein Konnex zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Erbringung von Pflegedienstleistungen oder von Pflegekosten habe nie bestanden. Auch im damaligen Zeitpunkt sei die Bf. aufgrund ihrer eigenen Vorerkrankungen zur Übernahme einer Pflege bzw. Betreuung außer Stande gewesen. Es hätte daher auch eine Betreuung durch Verwandte der Bf. (Einkäufe etc.) gegeben.

Abschließend erklärte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag der Bf., auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten.

Mit Schreiben des BFG vom 17.11.2020 wurde zum beigelegten Beschluss des NÖ SHG 2000, den der niederösterreichische Landtag bereits am 18.11.1999 getroffen hatte, festgestellt, dass Abschnitt 5 NÖ SHG 2000 Bestimmungen betreffend Kostenersatz und Anspruchsübertragung enthalte. Im § 37 leg. cit. würden ausdrücklich die Erben des Hilfeempfängers sowie jene Personen, denen der Hilfsbedürftige Vermögen geschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen hat, zu den Personen gezählt, die zum Ersatz von Kosten für Sozialhilfemaßnahmen verpflichtet sind. Auf die Zeitpunkte des Beschlusses des NÖ Landtages betreffend das SHG 2000 - 18.11.1999 - und des Übergabevertrags - ZZ.ZZ.2000 - samt die bereits im Jahr 2000 geltenden Bestimmungen im [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 betreffend den Ersatz durch den Geschenknahmer wurde verwiesen.

Zum im Vorlageantrag thematisierten Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung als Begründung für einen Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Erhöhung der Steuerbelastung bei Erbschaften und Schenkungen ab dem 1.01.2001 mit BGBl. 2000, 142,

wurden die Kostenersätze der Bf. als unmittelbare Folge der bereits zum Zeitpunkt des Übergabevertrags vom ZZ.ZZ.2000 geltenden Bestimmungen des NÖ-SHG 2000 bezeichnet. Über Frage des BFG nach der Erfüllung des Kriteriums der Zwangsläufigkeit im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) bezüglich der Ausgaben gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) hinauf wurde mit dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20.11.2020 das Kriterium der Zwangsläufigkeit im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) als erfüllt erachtet.

Als Begründung wider die Anwendbarkeit der im Vorhalt des BFG angesprochenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 21.11.2013, [2010/15/0130](#), im gegenständlichen Beschwerdeverfahren führte die steuerlich vertretene Bf. ins Treffen, dass die Anwendbarkeit mit dem Hinweis auf deutsche BFH-Judikatur durch VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012 wiederum eingeschränkt und in ein entsprechend korrigierendes Licht gerückt worden sei, weil es bei der Entscheidung vom 21.11.2013 um die Übertragung einer Wohnung gegangen wäre, die (unbelastet) übertragen und in weiterer Folge vor der Belastung mit den Pflegeheimkosten um den Ziffachen Betrag veräußert worden wäre. Im Fall der Bf. sei die Liegenschaft im Zeitpunkt der Schenkung jedoch im 50/50-Eigentum der Eltern gestanden und wäre belastet übertragen worden.

Im Erkenntnis vom 29.4.2015, 2012/13/0012, werde erwähnt, dass das gemeinsame Merkmal aller erwähnten Erkenntnisse die Bezugnahme auf einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Vermögens und der geltend gemachten Belastung („unmittelbar durch den Vermögenserwerb (...) oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb, nur deshalb“; „Folge“, „adäquate Folge“) sei.

Bei Wegdenken der Schenkung wäre nach dem Tod des Vaters und dem Erwerb eines Teils der Liegenschaft inkl. Nutzung des Hauses im Erbwege Miteigentum vorgelegen, das nicht ohne weiteres zugunsten der Pflegekosten hätte veräußert werden können. Der Verkauf einer Miteigentumsliegenschaft sei vom Wert her ebenfalls geringer als bei einem Alleineigentümer einer Liegenschaft zu bemessen. Dies alles führe dazu, dass hier nicht gesagt werden könne, dass die Übernahme der Liegenschaft zu einer freiwilligen außergewöhnlichen Belastung geführt hätte.

Die Bf. hätte für den Fall der nichtstattgefundenen Schenkung ebenfalls eine entsprechende Belastung übernehmen müssen und mit ihrem Vermögen zu bestreiten gehabt, da eine Veräußerung des Hauses während der Zeit der Pflegebedürftigkeit der Mutter wegen der vorhandenen Miteigentumsverhältnisse nicht zielführend gewesen wäre. Somit liege Zwangsläufigkeit in der Übernahme der Pflegekosten vor und sei das zitierte Judikat aus 2013 im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Mit Schreiben des BFG vom 25.11.2020 wurde das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20.11.2020 in Kopie an die Amtsvertretung weitergeleitet.

Mit abgabenbehördlichen Schreiben vom 18.12.2020 bezüglich der Aufforderung zur Stellungnahme mittels der Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes vom 17.11.2020 und 25.11.2020 fügte die Amtsvertretung dem Verweis auf die Ausführungen im bisherigen Verfahrensverlauf, insbesondere auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung,

ergänzend hinzu, dass auch unter der hypothetischen Annahme der Nichtstattfindung der Schenkung/Erwerb eines Teils des verfahrensgegenständlichen Hauses nach dem Tod des vorverstorbenen Vaters im Erbweg davon auszugehen sei, dass es zu keiner Belastung der Bf. im Zusammenhang mit den Pflegekosten der Mutter gekommen wäre. Nach der gesetzlichen Erbfolge wäre der Mutter ein Drittel des Hälfteanteils ihres verstorbenen Ehemannes zugefallen, was den Deckungsbetrag für die Pflegekosten erhöht hätte. Selbst bei Ausgehen von einem geringeren Wert einer Miteigentumsliegenschaft hätten die 44.502,60 € an Pflegekosten im Wert des Mehrheitsanteiles des Hauses Deckung gefunden. Durch die Betreuung der Mutter in einem Pflegeheim wäre auch die Verwertung der Liegenschaft möglich gewesen.

Da die Ersatzpflicht für die Pflegekosten der Mutter zweifelsfrei unmittelbare Folge der freiwilligen Annahme der Schenkung gewesen sei und sich im Falle der Nichtannahme der Schenkung für die Bf. keine Belastung im Zusammenhang mit den Pflegekosten der Mutter ergeben hätte, sei das Kriterium der Zwangsläufigkeit im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht erfüllt.

Über Vorhalt der Stellungnahme der Amtsvertretung vom 18.12.2020 bedankte sich die steuerliche Vertretung beim BFG mit Mail vom 23.12.2020 für die Überlassung der Unterlage des Finanzamtes vom 18.12.2020 und bestätigte dem BFG mit der Mail, dass es zu den Unterlagen nach Erachten der steuerlich vertretenen Bf. keiner weiteren Ausführungen bedürfe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage steht fest, dass der niederösterreichische Landtag das Sozialhilfegesetz 2000 (NÖ SHG) am 18.11.1999 beschlossen hat. Im darauffolgenden Jahr haben die Eltern der Bf. ihr Eigentumsrecht an der Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Wohnhaus an ihre Tochter übertragen. Zum Zeitpunkt der Schenkung - ZZ.ZZ.2000 - ist die am XX.06.1916 geborene Mutter der Bf. im 85.Lebensjahr gestanden. Im Zeitraum nach dem Tod des Vaters der Bf. am XX.11.2003 ist die Witwe erst im Gefolge eines Unfalls mit Femurfraktur in einem NÖ Landespflegeheim aufgenommen worden, wo sie ab dem 00.00.2004 bis zu ihrem Ableben am XX.07.2012 betreut worden ist. Zwischen den Verfahrensparteien ist somit strittig, ob das Tatbestandselement der Zwangsläufigkeit hinsichtlich der von der Bf. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Zahlungen der für die Betreuung der Mutter angefallenen und von der Bf. laut Bescheid der BH Mödling zu ersetzenden Sozialhilfekosten vorliegt.

2. Beweiswürdigung

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist als erwiesen anzunehmen, dass die Mutter das Haus auf der Liegenschaft, die im Jahr 2000 in das grundbücherliche Eigentum der Bf.

übergegangen ist, auch noch nach dem Tod des Ehegatten am XX.11.2003 für Wohnzwecke benutzt hat. Mit der Schenkung des Liegenschaftsanteils der Mutter am ZZ.ZZ.2000 und dem Beginn der Inanspruchnahme der Hilfeleistung in einem staatlichen Pflegeheim ab dem 00.00.2004 – die Ursache dafür war ein Unfall mit Oberschenkelhalsbruch- liegt dadurch, dass die Hilfeempfängerin ihren Anteil am Liegenschaftsvermögen an die Bf. innerhalb der letzten fünf Jahre vor Beginn der Hilfeleistung an die Bf. übertragen hat, ein Anwendungsfall des nachfolgend abgelichteten § 41 in der Fassung des vom niederösterreichischen Landtag am 18.11.1999 beschlossenen Sozialhilfegesetz vor:

§ 41

Ersatz durch den Geschenknehmer

(1) Hat ein Hilfeempfänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Beginn der Hilfeleistung, während oder drei Jahre nach der Hilfeleistung Vermögen verschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung an andere Personen übertragen, so ist der Geschenknehmer (Erwerber) zum Kostenersatz verpflichtet, so weit der Wert des Vermögens das fünffache des Richtsatzes für Alleinstehende übersteigt.

(2) Die Ersatzpflicht ist mit der Höhe des Geschenkwertes (Wert des ohne entsprechende Gegenleistung übernommenen Vermögens) begrenzt.

Der Motivenbericht des Amts der NÖ Landesregierung vom 19.10.1999 zum NÖ SHG, Kennzeichen GS5-A-2300/8-1999, beinhaltet zu § 41 SHG den der nachfolgenden Ablichtung ersichtlichen Text:

Sinn dieser Regelung ist es, zu verhindern, dass der pflegebedürftige Mensch noch kurz vor Heimeintritt sein Vermögen an Dritte überträgt, um nicht selbst für die Kosten aufkommen zu müssen.

Die Regelung entspricht weitgehend dem bisherigen § 42a NÖ SHG und dem § 48 OÖ SHG. § 41 bringt hier ebenso wie das OÖ SHG eine Verlängerung der Frist auf fünf Jahre vor der Leistung der Sozialhilfe, um spekulative Vermögensübertragungen zu Lasten der öffentlichen Hand zu erschweren.

Landwirtschaftliche Übergabsverträge, mit denen die Erbfolge vorweggenommen wird, werden nicht unter spekulativen Vermögensübertragungen zu subsumieren sein, ebenso nicht Verkäufe unter dem Marktwert, wenn dieser nicht um die Hälfte verkürzt wird.

Aufgrund der Verwirklichung eines Sachverhalts, der dem Tatbestand des [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 entspricht, ist die Bf. zu den Kostenersatzzahlungen gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) in den Streitjahren - 5.010,62 € (2009), 20.850,34 € (2011), 18.641,64 € (2013) - verpflichtet gewesen.

Rechtslage

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) ist die 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des Bundesfinanzgerichts ist die Zwangsläufigkeit stets nach den Umständen des Einzelfalls (VwGH 30.01.2014, [2010/15/0191](#)), und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen; der Steuerpflichtige darf sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (VwGH 3.03.1992, [88/14/0011](#)). Keine außergewöhnliche Belastungen sind daher Aufwendungen, die (1) freiwillig geleistet werden (z.B. VwGH 29.11.1988, [87/14/0198](#); BFG 12.10.2016, [RV/2100836/2013](#)); – (2) auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurden (VwGH 25.1.2000, [97/14/0071](#); – (3) sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken, d.h. freiwillig (VwGH 30.05.1995, [92/13/0191](#)), entschlossen hat (VwGH 23.05.2007, [2006/13/0081](#); zur Grenzziehung siehe VwGH 10.03.1981, [2363/80](#)), z.B. Aufwendungen, die die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung, der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung oder der Annahme einer Schenkung sind (VwGH 21.11.2013, [2010/15/0130](#)); – (4) sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen bzw. einem Nahestehenden übernommenen Unternehmerwagnisses darstellen (VwGH 20.10.2004, [2000/14/0163](#)).

Mit dem Erkenntnis vom 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, verneinte der Verwaltungsgerichtshof, dass die Pflicht zur Übernahme von Pflegekosten zwangsläufig ist, wenn diese nicht aus einer allfälligen (rechtlichen oder sittlichen) Unterhaltspflicht, sondern ausschließlich daraus resultiert, dass der Steuerpflichtige das Erbe des verstorbenen Pflegebedürftigen erhalten hat. Die Verpflichtung zu dieser Zahlung ist sohin nur die Folge der freiwilligen Entscheidung des Steuerpflichtigen, die Erbschaft anzutreten. Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu denen sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Mit dem Erkenntnis vom 20.11.2019, Ro 2018/15/0024, folgt der Verwaltungsgerichtshof dem letztzitierten Erkenntnis, indem er ausspricht, dass der Unterhaltspflichtige für die Übernahme

von Aufwendungen für die Heimunterbringung seines Vaters nur insofern außergewöhnliche Belastungen geltend machen kann, als ihm diese zwangsläufig erwachsen. Soweit er ohne rechtliche Verpflichtung freiwillig einen größeren Anteil der Aufwendungen übernimmt und andere Unterhaltspflichtige damit entlastet, liegen keine außergewöhnlichen Belastungen vor. Nach Jakom/Peyerl, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 34 Rz 90, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und UFS sind Kosten für ein Altersheim (Pflegeheim) keine außergewöhnliche Belastung, wenn eine Unterbringung aus Altersgründen erfolgt. Anders, wenn besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind (VwGH 27.05.2003, [97/14/0102](#); es genügt, wenn jemand behinderungsbedingt nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen, VwGH 30.6.2010, [2008/13/0145](#)). Hievon kann bei Vorliegen einer ärztlichen Bescheinigung bzw. bei Anspruch auf Pflegegeld ausgegangen werden (der tatsächliche Bezug von Pflegegeld bildet aber keine rechtliche Voraussetzung, VwGH 26.05.2010, [2007/13/0051](#); UFS 25.10.2012, [RV/2986-W/12](#) Appartement). Verfügt die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen, können die Kosten der Unterbringung wegen Krankheit etc. von einem rechtlich Unterhaltsverpflichteten (UFS 25.11.2004, [RV/1571-W/04](#)), subsidiär von einem sittlich verpflichteten Angehörigen geltend gemacht werden. Das Ausmaß der Verpflichtung eines Kindes zur Übernahme krankheitsbedingter Aufwendungen ist nicht in der Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruchs begrenzt. Werden die Kosten eines Alters- bzw. Pflegeheims (in Übergabsverträgen etc.) als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen übernommen, liegt insoweit keine Belastung vor (VwGH 21.10.1999, [98/15/0201](#); UFS 3.10.2006, [RV/0528-I/04](#); UFS 29.09.2008, [RV/0457-K/07](#) zum Pflichtteilsverzicht; zur Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe zur Übersiedlung in das Heim usw.).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009, 2011 und 2013 war abzuweisen, weil die Voraussetzung für eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen des [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) ist. Da das Kriterium der Zwangsläufigkeit der als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) für die Streitjahre geltend gemachten Kosten - 5.010,62 € (2009), 20.850,34 € (2011), 18.641,64 € (2013) – im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht nachgewiesen wurde, war die Geltendmachung einer Steuerermäßigung bezüglich der in Rede stehenden Kosten aufgrund des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 05.06.2003, [99/15/0011](#), demnach eine Steuerermäßigung bei Fehlen auch nur eines der im [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) aufgezählten Kriterien ausgeschlossen ist, ohne Aussicht auf Erfolg.

Bei den im [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) angeführten Gründen, anhand dieser der Bestand des Tatbestandselements der Zwangsläufigkeit der Ausgaben der Bf. im Sinn des § 34 Abs. 3 leg. zu beurteilen war, waren unter tatsächlichen Gründen Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar

die Steuerpflichtige selbst betreffen. Eine tatsächliche Zwangsläufigkeit liegt vor allem bei elementaren Ereignissen (Naturkatastrophe, Krankheit, Verlust der Existenzgrundlage) vor (Vgl. Doralt/Kirchmayr/ Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Rz 39).

Rechtliche Gründe sind solche, die der Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung gegenüber Dritten auferlegen. Rechtliche Gründe können sich (unmittelbar) aus dem Gesetz oder auch aus einem Vertrag, einem Urteil oder einem Verwaltungsakt ergeben (Vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Rz 41).

Die Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit begründet für sich allein noch keine Zwangsläufigkeit im Sinne des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#). Erfüllt ein Steuerpflichtiger Verbindlichkeiten, so geschieht dies vielmehr nur dann zwangsläufig, wenn deren Entstehungsgrund zwangsläufig war, nicht aber dann, wenn die Verbindlichkeit zur Leistung freiwillig eingegangen wurde. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der Zwangsläufigkeit aufweisen. Die rechtliche Verpflichtung darf nicht auf einen freiwilligen Entschluss zurückzuführen sein. Verpflichtungen auf Grund rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen können somit für sich allein keine Zwangsläufigkeit begründen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Rz 17, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Rz 41, Peyerl in Jakom, EStG 2019, § 34, Rz 43, VwGH 30.01.2014, [2010/15/0191](#), VwGH 31.03.2003, [98/14/0164](#), VwGH 21.10.2015, [Ro 2014/13/0038](#)).

Sittliche Gründe können ebenfalls nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Über rechtliche Verpflichtungen hinausgehende sittliche Verpflichtungen liegen im Rahmen des [§ 34 EStG 1988](#) nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nur ausnahmsweise vor und werden nur dann anerkannt, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung objektiv geboten ist; es kommt darauf an, dass sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung nicht entziehen kann. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint bzw. eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll; es muss die Sittenordnung dieses Handeln vielmehr gebieten bzw. fordern (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Rz 42, Peyerl in Jakom, EStG 2019, Rz 44, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5, Rz 20, VwGH 24.11.1999, [94/13/0255](#)).

Das NÖ SHG 2000 ist ein durch Kundmachung im Landesgesetzblatt (LGBl) verlautbartes und damit verbindliches Landesgesetz. Sobald ein Gesetz gehörig kund gemacht worden ist, kann sich [§ 2 ABGB](#) zufolge niemand damit entschuldigen, dass ihm dasselbe nicht bekannt geworden sei. Der Personenkreis der Kostenersatzverpflichteten ist dem nachfolgend abgelichteten Text des [§ 37 NÖ SHG](#) 2000 ersichtlich:

Für die Kosten von Sozialhilfemaßnahmen, auf die ein Rechtsanspruch besteht, haben Ersatz zu leisten:

1. der Hilfeempfänger,
2. die Erben des Hilfeempfängers,

3. die unterhaltspflichtigen Angehörigen des Hilfeempfängers,
4. Personen, denen gegenüber der Hilfeempfänger Rechtsansprüche zur Deckung jenes Bedarfes besitzt, der die Leistung der Sozialhilfe erforderlich gemacht hat, und
5. Personen, denen der Hilfeempfänger Vermögen geschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen hat.

Die Erwähnung von Normadressaten ist in Gesetzen wie dem NÖ SHG 2000 rechtlich zwingend erforderlich, weil Gesetze menschliches Verhalten regeln und deshalb die vom Gesetzeszweck vorgesehenen Sachverhalte an einen klar abgrenzbaren Kreis von Adressaten richten müssen. Mit den Normadressaten spricht das NÖ-SHG 2000 deutlich diejenigen Rechtssubjekte an, die von der Regelung betroffen sein sollen. Die Rechtssubjekte erkennen im Regelfall ihre Rolle als Normadressaten und können prüfen, ob sie ihr Verhalten (Tun oder Unterlassen) so steuern, dass sie mit diesen Rechtsnormen nicht kollidieren bzw. das Risiko, inwieweit ein Verhalten Kosten nach sich zieht, feststellen können.

Die Sozialhilfe in Österreich wird von jedem der neun österreichischen Bundesländer durch ein eigenes Sozialhilfegesetz geregelt. Die Gesetze haben sich verschieden entwickelt und weisen daher zum Teil erhebliche Unterschiede auf. Allen neun Landesgesetzen gemein ist die Unterscheidung nach a) Geldleistungen zur Sicherung des Lebensbedarfs, b) Hilfe in besonderen Lebenslagen (kein Rechtsanspruch) c) Soziale Dienste (kein Rechtsanspruch). Die Gewährung der Sozialhilfe nach dem Prinzip der Subsidiarität heißt, dass Sozialhilfe nur dann gewährt wird, wenn der Lebensunterhalt weder aus eigener Kraft oder durch familiäre Hilfe noch aufgrund eines sozialversicherungsrechtlichen oder sonstigen Leistungsanspruchs gesichert werden kann.

In Hinblick auf die Geltung des [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 im Zeitraum der Schenkung war der in Form eines Notariatsakts am ZZ.ZZ.2000 abgeschlossene Übergabevertrag, mit dem die Geschenkgeber sich das Wohnrecht auf Lebensdauer vorbehalten hatten, Ausdruck eines Verhaltens der Vertragsparteien, bei dem die Eltern als Geschenkgeber nicht mit dem plötzlichen Tod des Vaters der Bf. im Jahr 2003 und schon gar nicht mit einer jahrelangen Unterbringung der Mutter der Bf. in einem staatlichen Pflegeheim gerechnet hatten. Der Beginn der kraft [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 bestehenden fünfjährigen Beobachtungsfrist war der Tag der Übergabe der elterlichen Liegenschaft an die Bf.: ZZ.ZZ.2000. Da die Verwirklichung eines Sachverhalts, der dem Tatbestand des [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 entspricht, daran, dass der weibliche Elternteil der Bf. staatliche Hilfeleistungen im Sinn des NÖ SHG 2000 ab dem 00.00.2004 empfangen hatte und die Inanspruchnahme von Hilfeleistungen durch die Mutter der Bf. innerhalb eines Zeitraums von weniger als vier Jahre nach der Übertragung des elterlichen Liegenschaftsvermögens an die Bf. festzustellen war, war die BH Mödling dazu befugt, die in Rede stehenden Kostenersatzbeträge der Bf. gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 zur Bezahlung vorzuschreiben.

Angesichts dieser Aktenlage kann von einer Zwangsläufigkeit der der Bf. aus der Bestimmung des [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 erwachsenen Kosten im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) keine Rede sein, weil die Schenkung vom ZZ.ZZ.2000, mit der die fünfjährige Beobachtungsfrist begonnen hat,

ein Vertrag ist, mit dem die Eltern sich zur unentgeltlichen Überlassung der Liegenschaft an die Bf. als ihre Tochter verpflichtet haben. Der Grund für die Schenkung lag somit nicht im Austausch von Leistungen, sondern beruhte auf den Willen der Eltern als Geschenkgeber, die in Rede stehende Liegenschaft unentgeltlich in das grundbücherliche Eigentum der Bf. zu übertragen, also auf der Freigebigkeit der Eltern als Geschenkgeber. Für das Zustandekommen des Vertrages vom ZZ.ZZ.2000 bedurfte es allerdings auch der Zustimmung der beschenkten Bf., um zu verhindern, dass der Bf. gegen deren Willen Zuwendungen erbracht werden und die Bf. gegen ihren Willen die ihr gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 vorgeschriebenen Kosten zu bezahlen hat.

Der Bestand eines Zusammenhangs zwischen der in Rede stehenden Schenkung im Jahr 2000 und der Erhöhung der Steuerbelastung bei Erbschaften und Schenkungen ab dem 1.01.2001 war zwar anhand eines Vergleichs der mit einem unentgeltlichen Grunderwerb verbundenen Kosten vor und nach Inkrafttreten der in der Beschwerde thematisierten Steuerreform mit dem Ergebnis der Kostenvorteilhaftigkeit einer vorweggenommenen Eigentumsübertragung von Grund und Boden in Verbindung mit der Tatsache, dass die Schenkung per Notariatsakt vom ZZ.ZZ.2000 ein geeigneter Rechtstitel dafür war, die Übereignung des elterlichen Liegenschaftsvermögens an die Bf. vorwegzunehmen und die erwartende Erhöhung der Steuerbelastung bei Erbschaften und Schenkungen ab dem 1.01.2001, BGBl I 2000/142, zu vermeiden, anzuerkennen, jedoch ist der Bestand eines solchen Zusammenhangs kein Beweis dafür, dass das Kriterium der Zwangsläufigkeit bei den aus der Bestimmung des [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 resultierenden finanziellen Belastungen gemäß [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) erfüllt ist.

Auch ein Erwerb der elterlichen Liegenschaft erst im Zuge eines Verlassenschaftsverfahrens hätte nicht die Zwangsläufigkeit jener Kostenersätze, die der Bf. zur Bezahlung gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 vorgeschrieben worden wären, zu begründen vermocht, weil auch eine „Einantwortung“ in einem Nachlassverfahren (vor allem) eine positive Erbserklärung der Bf. vorausgesetzt hätte.

In Hinblick darauf, dass eine Zuwendung des elterlichen Vermögens an die Bf. aufgrund jedes einzelnen der beiden Rechtstitel - „Schenkungs“, „Einantwortung“ - stets nur mit Zustimmung der Bf. möglich gewesen war, war die Übernahme der Rechtspflicht bzw. die rechtliche Verpflichtung der Bf. zu den als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) für die Streitjahre geltend gemachten Zahlungen gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 als Folge des Übergabevertrags vom ZZ.ZZ.2000 auf einen freiwilligen Entschluss der Bf. zurückzuführen. Wie in den vorangegangenen Rechtsausführungen festgehalten, können Verpflichtungen auf Grund rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen für sich alleine keine Zwangsläufigkeit begründen. Die Bf. verweist in der Beschwerde zwar auf das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung zu den Zahlungen gemäß [§ 41 NÖ SHG](#) 2000, jedoch ist in dem nachfolgend abgelichteten Text der Punkte II und III des zwischen der Bf. und den Eltern am ZZ.ZZ.2000 abgeschlossenen Übergabevertrags keine Vereinbarung darüber, dass sich die Bf. gegenüber ihren Eltern zum Ersatz von Kosten oder Haftungen, die die Tochter aus Anlass des abzuschließenden Schenkungsvertrages treffen, verpflichtet hätte, ersichtlich:

II.

Die Übergeber behalten sich an der Vertragsliegenschaft und zwar auf Lebensdauer des länger Lebenden von beiden das unentgeltliche Gebrauchsrecht gemäß § 504 ABGB (Paragraph fünfhundertvier des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches) vor. -----

Die Übernehmerin räumt den Übergebern dieses Gebrauchsrecht ein und bestellt dasselbe als Dienstbarkeit. -----

III.

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes mit Gefahr und Zufall und allen Nutzungen und Lasten erfolgt mit Unterfertigung dieses Vertrages. -----

Der Inhalt des in Form eines Notariatsakts errichteten Übergabevertrags dokumentiert den freiwilligen Entschluss der Bf., Eigentum an der elterlichen Liegenschaft zu erwerben und das auf der Liegenschaft stehende Elternhaus für Wohnzwecke der Geschenkgeber auf Lebensdauer des länger lebenden Elternteils der Bf. zu nutzen, und schließt damit für den Fall der Verwirklichung eines Sachverhalts, der einem Tatbestand entspricht, aufgrund dessen die mit dem Liegenschaftsvermögen Beschenkte zum Kostenersatz gemäß [§ 41 NÖ SHG 2000](#) verpflichtet wird, den Charakter der Zwangsläufigkeit solcher aus der Bestimmung des [§ 41 NÖ SHG 2000](#) resultierender finanziellen Belastungen im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) aus.

Verlangen derartige Umstände wie die Steuerreform die Annahme der Schenkung der Liegenschaft weder aus rechtlichen noch aus sittlichen Gründen, so traf die Bf. als Tochter der Geschenkgeber weder gegenüber ihrem Vater, noch ihrer Mutter eine rechtliche oder sittliche Pflicht, den Anteil des jeweiligen Elternteils am Liegenschaftsvermögen zu übernehmen.

Aufgrund der Bestimmungen des NÖ SHG 2000 und den Ausführungen im Motivenbericht des Amtes der NÖ Landesregierung vom 19.10.1999, Kennzeichen GS5-A-2300/8-1999, zum [§ 41 NÖ SHG 2000](#) verschafften die Annahme der Schenkung der Liegenschaft und die bescheidmäßige Vorschreibung der für die Pflege der Mutter angefallenen Sozialhilfekosten gemäß [§ 41 NÖ SHG 2000](#) Gewissheit über das von der Bf. mit der Annahme der Schenkung des elterlichen Liegenschaftsvermögens freiwillig eingegangene Wagnis der finanziellen Belastungen, die letztendlich durch die Verschenkung des Liegenschaftsanteils der Mutter an die Bf. innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Unterbringung in einem staatlichen Pflegeheim entstanden waren. Mit der Annahme des Liegenschaftsvermögens und somit auch des Liegenschaftsanteils der Mutter, welche nach einem Unfall mit Oberschenkelhalsbruch Hilfe im Sinn des NÖ SHG 2000 empfangen hatte, hatte die Bf. sich freiwillig auf das Kostenrisiko eingelassen, das mit der Bestimmung des [§ 41 NÖ SHG](#) in der Fassung der Streitjahre verbunden war.

Auch die Ausführungen der Bf. bezüglich des Werts des elterlichen Liegenschaftsvermögens vermochten eine Steuerermäßigung im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) bezüglich der in Rede stehenden Kosten für die Streitjahre nicht zu begründen, weil der Schätzwert des 1/2-Anteils der Mutter der Bf. an der Liegenschaft laut Schätzungsgutachten 89.000 € (Schreiben der BH Mödling vom 27.01.2011) betragen hatte und die Kostenersätze durch den Wert des Hälfteanteils der Hilfe empfangenden Mutter der Bf. an der in Rede stehenden Liegenschaft gedeckt waren.

Hinsichtlich der finanziellen Verhältnisse der Vertragsparteien war aufgrund der Aktenlage

festzustellen, dass die Bf. die Schenkung freiwillig angenommen hatte und die Zustimmung der Mutter der Bf. zum Schenkungsvertrag aus freien Stücken erfolgt war. Ohne Zustimmung der Mutter der Bf. wäre die Schenkung des Hälfteanteils an die Bf. rechtlich nicht zulässig gewesen. Berücksichtigen Notare nicht nur die zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, sondern auch die steuerliche Seite der Vorgänge, so sprach die Verschenkung des elterlichen Vermögens an Grund und Boden und dem darauf befindlichen Haus an die Bf. und das von der Bf. mit der unentgeltlichen Annahme der elterlichen Liegenschaft eingegangene Kostenrisiko gegen eine schwierige familiäre Situation, die sich auf die finanziellen Verhältnisse der Eltern ausgewirkt hätte. Der Übergabevertrag vom ZZ.ZZ.2000 war somit die nach Ansicht der Bf. und deren Eltern für alle Beteiligten optimale, sichere und kostengünstige Lösung zum Zeitpunkt der Errichtung des Übergabevertrages.

Zum eingegangenen Kostenrisiko der Bf. ist festzustellen, dass das Alter der am XX.06.1916 geborenen Mutter zum Zeitpunkt der Schenkung -ZZ.ZZ.2000-, die Unterbringung des weiblichen Elternteils der Bf. in einem staatlichen Pflegeheim ab dem 00.00.2004, die Eigenschaft der Mutter der Bf. als langjährige Heimbewohnerin - 00.00.2004 bis XX.07.2012 - als Folge eines Unfalls mit Oberschenkelhalsbruch, Sachverhaltselemente darstellen, die den Rückschluss auf eine aus der Struktur oder Zusammensetzung des Erbguts bestimmte außergewöhnliche Veranlagung der Mutter der Bf. zugelassen hatten.

Tatsache ist, nach dem Oberschenkelhalsbruch als Folge eines Unfalls die Gefahr bestanden hat, dass es durch die lange Schonhaltung mit ihrer unbeweglichen Situation zu Folgeerkrankungen kommt. Längere Bettruhe begünstigt u. a. den Abbau von Muskelmasse und das Entstehen von Dekubitus (Wundliegen), Thrombose (Blutgerinnsel), Embolien (Verstopfungen der Blutgefäße) und Lungenentzündungen. Die Dauer der Heilung nach einem Oberschenkelhalsbruch ist individuell sehr verschieden und hängt neben dem Alter vor allem von den Begleiterkrankungen, dem körperlichen Allgemeinzustand eines Patienten, dem Operationsergebnis und der effektiven Nachbehandlung ab. Da die Ursache für Unfälle mit Oberschenkelhalsbruch in den meisten Fällen menschliches Versagen oder menschliche Fehlhandlung ist, war ein notwendiger Bedarf an staatlichen Hilfeleistungen der Mutter der Bf. in einem Pflegeheim zum Zeitpunkt der Schenkung der Liegenschaft am ZZ.ZZ.2000 für die darauffolgenden fünf Jahre im Vorhinein nicht vorherzusehen.

Tatsache ist, dass das Hausbetreuungsgesetz, BGBl. I Nr. 33/2007 Bestimmungen über die Betreuung von Personen in privaten Haushalten beinhaltet und eine öffentliche Förderung der Betreuung von pflegebedürftigen Personen daheim bezweckt. Die hauswirtschaftliche Versorgung der Eltern außerhalb von teil- oder vollstationären Einrichtungen in ihrer häuslichen Umgebung bis zum Todestag des Vaters der Bf. am XX.11.2003 und darüber hinaus der Mutter der Bf. bis zum Tag der unfallbedingten Unterbringung im Heim ab dem 00.00.2004 heißt, dass die häusliche Pflege der Eltern im familiären Umfeld gegenüber einer stationären Pflege in einem staatlichen Pflegeheim bevorzugt worden ist, um sich so lange wie möglich Lebensqualität und Selbstbestimmtheit in der gewohnten Umgebung zu erhalten. Das von den Eltern zurückbehaltene Wohnrecht bestätigt somit die von den Eltern angenommene Eignung

und Befähigung zur Führung eines selbstbestimmten Lebens zum Zeitpunkt der Schenkung am ZZ.ZZ.2000 und schließt damit eine Situation, aufgrund dieser die Bf. zur Annahme der Schenkung verpflichtet gewesen wäre, aus.

Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung, bei den anhand der Aktenlage festzustellenden Verhältnissen in einer derartigen Situation - Erhöhung der Steuerbelastung bei Erbschaften und Schenkungen ab dem 1.01.2001 mit BGBl I 2000/142, - einer Eigentumsübertragung zuzustimmen, war für das BFG nicht erkennbar.

Den auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.04.2015, 2012/13/0012, bezüglichen Ausführungen der Bf. im Rechtsmittelverfahren ist das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, entgegenzuhalten, zu dem der nachfolgend abgelichtete Rechtssatz veröffentlicht wurde:

Der Anspruch des Landes auf Ersatz der rückständigen Pflegekosten wurde - nach dem Schreiben der Bezirkshauptmannschaft - auf den Übergang der Verbindlichkeit des Hilfeempfängers (des Ehemanns der von der Arbeitnehmerveranlagung betroffenen Abgabepflichtigen) auf den Nachlass und sodann die Erben des Empfängers gestützt (§ 38 Abs. 4 NÖ SHG; vgl. hiezu etwa das Erkenntnis vom 22. Oktober 2013, 2013/10/0168). Damit ergibt sich die Verpflichtung der Abgabepflichtigen zur Zahlung der Pflegekosten betreffend ihren verstorbenen Ehemann nicht aus einer allfälligen (rechtlichen oder sittlichen) Unterhaltspflicht, sondern ausschließlich daraus, dass sie als Erbin den Liegenschaftsanteil (bzw. einen Teil hiervon) ihres verstorbenen Ehemannes erhalten hat. Die Verpflichtung zu dieser Zahlung ist sohin nur die Folge der freiwilligen Entscheidung der Abgabepflichtigen, die Erbschaft anzutreten. Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu denen sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind aber nicht als iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen anzusehen und finden daher nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung (vgl. das Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2008/15/0142, VwSlg 8656 F/2011). Die Zwangsläufigkeit kann auch nicht darauf gestützt werden, dass die im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens erworbenen Anteile an einer Liegenschaft bestehen, die der Abgabepflichtigen und ihrem Sohn als Familienwohnsitz zur Deckung des Wohnbedürfnisses dienen. Mit dieser Argumentation würde nämlich versucht, die Zwangsläufigkeit der Zahlung der Pflegekosten mit Gründen zu belegen, denen es ihrerseits wiederum am Element der Außergewöhnlichkeit fehlt. Wohnungskosten hat nämlich die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen (vgl. zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation das Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 95/13/0270).

Das kassatorische Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.10.2015, [Ro 2014/13/0038](#), heißt für das Rechtsmittelverfahren der Bf.: Die Verpflichtung zur Zahlung der Pflegekosten betreffend die verstorbene Mutter der Bf. hatte sich in Hinblick darauf, dass der Anspruch des Landes auf Ersatz der rückständigen Pflegekosten - nach dem Schreiben der Bezirkshauptmannschaft - auf den Übergang des elterlichen Liegenschaftsvermögens der Mutter der Bf. als Hilfeempfängerin gestützt wurde, ausschließlich daraus ergeben, dass die Bf. das elterliche Liegenschaftsvermögen erhalten hatte. Die Verpflichtung zu dieser Zahlung war sohin nur die Folge der freiwilligen Entscheidung der Bf., der Übereignung des elterlichen Liegenschaftsvermögens an die Bf. zuzustimmen. Sind Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, nicht als iSd [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) zwangsläufig erwachsen anzusehen, so sind sie als außergewöhnliche Belastung nicht zu berücksichtigen. (vgl. VwGH 7.07.2011, [2008/15/0142](#), VwSlg. 8656/F). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bf. dieser Schenkung im Jahr 2000 freiwillig zugestimmt hat, womit die Erfüllung des Tatbestandselements der Zwangsläufigkeit - auch bei Betrachtung des gesamten Geschehnisablaufes - zu verneinen ist. Da die Ausgaben der Bf. gemäß [§ 41 NÖ SHG 2000](#) für die Streitjahre das Kriterium der Zwangsläufigkeit im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht erfüllt hatten, war der Antrag auf Anerkennung der in Zusammenhang mit der Unterbringung der Mutter der Bf. in einem staatlichen Pflegeheim stehenden Zahlungen gemäß [§ 41 NÖ SHG 2000](#) - 5.010,62 € (2009), 20.850,34 € (2011), 18.641,64 € (2013) - als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist eine Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) i.V.m. [§ 25a VwGG](#) nicht zulässig, da es sich bei der Frage, ob aus dem [§ 41 NÖ SHG](#) 2000 resultierende Kosten als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) anzuerkennen sind, um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Das Bundesfinanzgericht folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 30. Jänner 2021