

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamts Österreich (vormals des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck) vom 29. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die 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

Mit 18.04.2018 reichte der Beschwerdeführer elektronisch via FinanzOnline seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2018 beim Finanzamt ein. Dort beantragte der Beschwerdeführer Euro 14.504,13 als andere außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, da er Pflegekosten seiner Mutter übernommen habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.05.2019 wurden die für die Mutter aufgewendeten Pflegekosten mit folgender Begründung vom Finanzamt nicht berücksichtigt:
„Werden Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen liegt keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.“

Mit 13.06.2019 erhob der Vertreter des Beschwerdeführers beim Finanzamt das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.05.2019 und begründete diese wie folgt:

„Herr ***Bf1*** hat am 1.1.1984 die Hälfte der Liegenschaft per Übergabsvertrag von seiner Mutter ***M*** übernommen. Er hat aber auch mehrere Belastungen übernommen, die den Wert des übergebenen Vermögens zumindest im Jahr 2018 bereits bei weitem überstiegen hatten.

a) Er musste anlässlich dieser Übernahme eine Bankschuld von insgesamt ATS 139.222,00 übernehmen. Der Hälfteanteil, der auf die Mutter entfällt beträgt somit rund ATS 70.000,00 = € 5.087,00 zuzüglich der banküblichen Zinsen. Diese betrugen durchschn. 4% und die Tilgung lief auf 20 Jahre. Das ergibt einen Zinsenaufwand von rund 2.030,00.

b) Weiters musste Herr ***Bf1*** auch das Wohnungsrecht für eine 90 m² Wohnung mit allen Betriebskosten und der vollen Verpflegung übernehmen. Rechnet man durchschnittlich 6,63/m² für den Mietwert (Basis: Richtwerte des BMF für Dienstwohnungen incl. BK + Heizkostenzuschlag von 0,58/Monat), so beträgt die monatliche Miete € 597,70.

Jahresbetrag für 2018 somit: 7.160,40

Hochgerechnet auf 24 Jahre beträgt diese Belastung etwa: Wert 2018: 7.160,40 ;

Wert 1984: $7.160,40 \times 100/196,2$ (VPI 86) = 3.649,00. Im Mittel also $7160,40 + 3.649,00/2 \times 24 = 129.713,00$.

c) Der Sachbezugswert für eine volle Verpflegung betrug im Jahr 2018 8/10 von 196,20 (Richtwerte des BMF für Sachbezüge), das sind monatlich $156,96 \times 12 = 1.883,52$.

Hochgerechnet auf 24 Jahre (1.1.1984 bis 1.1.2018) ergäbe das 45.204,48.

Geschätzter Pauschalabschlag für die Erhöhungen seit 1984: Index VPI 86 im Jahr 1984 bei Null, im Jänner 2018 war der Wert 191,00.

Berechnung daher näherungsweise: $45.204,48 \times 100\%/191\% = 23.667,00$

d) Die Summe der Gegenleistungen vom 1.1.1984 bis zum 31.12.2018 betrugen somit: 160.497,00

e) Übernommener Wert der Liegenschaft per 1.1.1984:

1. Land- und Forstwirtschaft:

EW-AZ ***Nr*** der KG ***1*** per 1.1.1984: $ATS\ 109.000,00 / 13.7603 = €\ 7.920,00$.

Dieser EW sank per 1.1.1988 auf $ATS\ 69.000,00 / 13,7603 = €\ 4.572,00$.

Der Anteil von Frau ***M*** betrug 50% vom EW 1.1.1988(der als überwiegend angesehen wird), somit 2.289,00.

Geschätzter Verkehrswert: Faktor 10 = 22.890,00.

Geschätzter Ertragswert L&FW: 42% pauschal von 2.289,00 = $951,00 \times 24\ Jahre = 23.064,-$

(die abzugsfähigen Zinsen und das Ausgedinge werden unter TZ a-c separat hochgerechnet).

2. Ldw. Wohngebäude:

Der EW des Wohngebäudes wurde in der AZ ***Nr*** per 1.1.1988 mit ATS 100 000,00

bewertet. Der 50%-Anteil der Frau ***M*** betrug daher ATS 50.000,00 / 13,7603 sind das Euro 3.633,64.

Schätzt man den Verkehrswert ebenfalls mit dem 10-fachen des EW, so sind das € 36.300,00. Bei der Verkehrswertschätzung muss berücksichtigt werden, dass der Übernehmer schon vor der Übernahme maßgebliche Investitionen am Wohnhaus in Eigenregie übernommen hatte (Fenstertausch, Garage, Heizung, usw.).

f) Gegenüberstellung übernommene Aktiva zu übernommener Passiva:

Der Mittelwert zwischen dem landwirtschaftlichen Verkehrswert und Ertragswert liegt bei 22.977,00; gerundet: € 23.000,00.

Zuzüglich des halben Verkehrswertes des Wohngebäudes in der Höhe von € 36.300,00 beträgt der Gesamtwert der übernommenen Liegenschaft € 59.300,00, während die übernommenen Passiva insgesamt etwa € 160.000,00 betrugen.

Es ergibt sich nach dieser Aufstellung ein Überhang der übernommenen Verpflichtungen bis 31.12.2018 in der Höhe von € 100.700,-. Es stand daher zumindest ab 2018 kein anrechenbares Aktivvermögen aus der Übernahme der Ldw. zur Verfügung.

g) Herr ***Bf1*** hatte also bereits einige Jahre nach der Übernahme den Wert der übernommenen Gegenleistung durch die von ihm getragenen Aufwendungen überschritten. Die außergewöhnlichen Belastungen, die ihm also im Jahr 2018 entstanden sind, waren somit nicht mehr vom übernommenen Wert gedeckt und mussten aus seinem Einkommen bestritten werden. Neben diesen Leistungen wurden von ihm noch die persönlich geleisteten Pflegedienste erbracht, die aber nicht geltend gemacht werden können. Die kostenintensiven Gegenleistungen sind daher gem. § 34 EStG 1988 nach Abzug des gesetzlichen Selbstbehaltes abzugsfähig. Herr ***Bf1*** war als Sohn moralisch verpflichtet, diese Leistungen für seine pflegebedürftige Mutter zu erbringen.

Beschwerdebegehren:

Es mögen daher die von Herrn ***Bf1*** geltend gemachten Aufwendungen für die Pflege seiner Mutter als a.g. Belastung gem § 34 EStG 1988 anerkannt werden. Diese liegen in der Höhe von 16.083,21.

Das sind die Pflegekosten für Malteser Care, etc. mit 14.504,13 (Excelliste), zuzüglich den Arztkosten in der Höhe von 773,08 (Excelliste), den Rezeptgebühren von 336,00 (Beleg Apotheke ***X***) und den Kilometergeldern für geschätzte 1.000 km x 0,47 (2 Personen, Arzt- und Spitalbesuche, Bandagist, Apotheke) = 470,00.

Der Selbstbehalt von 12% seines Einkommens möge abgezogen werden.“

In der Beschwerdevorentscheidung vom 16.09.2019 weist das Finanzamt die Beschwerde vom 13.06.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.05.2019 mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„Außergewöhnliche Belastungen sind gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Sie darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Beschwerdeführer (Bf.) erhob Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2018 mit der Begründung, er habe mit dem Übergabevertrag vom 29.12.1983 am 1.1.1984 die Hälfte der Liegenschaft seiner Mutter übernommen und ebenso mehrere Belastungen, die den Wert des übergebenen Vermögens zumindest im Jahr 2018 bereits bei weitem überstiegen hätten.

Strittig ist der Einfluss einer Übernahme von Vermögenssubstanz auf das Vorliegen einer „außergewöhnlichen Belastung“ iSd § 34 EStG 1988.

Im Übergabevertrag vom 29.12.1983 wurde zwischen dem Bf. (***Bf1***, geb. 29.04.1954, damals Lehrer) und seinen Eltern (Vater: ***V***, geb. 19.04.1921, damals Pensionist u. Mutter: ***M***, geb. 01.01.1954, damals Landwirtin) als Gegenleistungen für die Übergabe der Liegenschaften EZ 58, 280 und 342 der KG ***1*** sowie EZ 62 der KG ***2*** samt Wohn- und Wirtschaftsgebäuden etc. zusammenfassend folgende Vereinbarungen getroffen:

- a) Vereinbarter Übergabepreis (= Bankschuld) von ATS 139.222,00 (Hälfteanteil der Mutter ATS 69.611,00 = 5.058,83€ – der Bf. haftete für diesen Betrag als Solidarschuldner ab dem Jahr 01.01.1984. Laut eigenen Angaben lief die Tilgung auf 20 Jahre.
- b) Es wurde ein unwiderrufliches und unentgeltliches Wohnungsrecht der Eltern vereinbart. Die Wohnung beläuft sich lt. eigenen Angaben auf ca. 90 m².
- c) Weiters wurde die dem Alter und Gesundheitszustand der Eltern entsprechende volle Kost und Verpflegung einschließlich aller notwendigen Dienstleistungen (Arztfahrten, Fahrten zur Apotheke, Botengänge zu den Behörden, oder Fahrten für den persönlichen Bedarf z.B. zum Einkaufen etc.) ebenso wie die Reinigung der Kleidung der Eltern und die Pflege und Betreuung bei Krankheit und Gebrechlichkeit vereinbart. Für den Fall der Inanspruchnahme dieser Leistungen ist von den Eltern ein angemessenes Entgelt zu leisten, jedoch nur so viel, dass aus der Pension noch ein nicht näher konkretisiertes „ausreichendes Taschengeld“ verbleibt.

Aus der vorstehend angeführten Stelle des Übergabevertrages kann sich keine Zwangsläufigkeit ergeben, da sich der Bf. freiwillig u.a. zur Pflege und Versorgung seiner Eltern (als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaften EZ 58, 280 und 342 der KG ***1***

sowie EZ 62 der KG ***2*** samt Wohn- und Wirtschaftsgebäuden) verpflichtet hat und somit die damit in Zusammenhang stehenden Kosten mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung darstellen (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0137; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130), weshalb die Beschwerde schon deshalb abzuweisen war.

Der Vollständigkeit halber sei abschließend erwähnt, dass selbst im Falle des Vorliegens einer Zwangsläufigkeit eine außergewöhnliche Belastung auf Seiten des Bf. gar nicht vorläge, da die pflegebedürftige Mutter selbst die Ausgaben aus ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen (einschließlich Pflegegeldbezug) bestreiten könnte. Die der Beschwerde angeschlossene Tabelle führt Ausgaben in der Gesamthöhe von 27.760,22 € (Essen, Medikamente, Arztkosten, SHV Gmunden, Malteser Care 24h-Pflege und Vermittlung, Bankspesen) an. Demgegenüber standen der Übergeberin im selben Jahr Einnahmen in der Gesamthöhe von 32.833,75 € (PVA Witwenpension, SV der Bauern, Pflegegeld Stufe 5, Bundespflegegeld) zur Verfügung, sodass sie die Ausgaben aus den laufenden Einnahmen des Jahres 2018 bestreiten konnte.“

Mit 02.10.2019 wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 beim Finanzamt eingebracht und darin wie folgt ausgeführt:

„Begehren:

Es mögen die In diesem Schreiben dargelegten a.g. Belastungen nach Abzug der zumutbaren Mehrbelastung für Herrn ***Bf1*** anerkannt werden.

Begründung:

Grundsätzlich können auch Kinder unterhaltsverpflichtet sein und die daraus entstehenden Belastungen als a.g. Belastungen steuerlich geltend machen. Bei gleichzeitiger Übergabe von Vermögenswerten gilt einerseits, dass ab dem Überschreiten des übertragenen Vermögenswertes Abzugsfähigkeit vorliegt. Dieses Überschreiten war jedenfalls im Jahr 2018 schon längst gegeben, wie ich in der Beschwerde vom 13.6.2019 begründet habe.

Andererseits ist es geltende Verwaltungspraxis, dass nach Ablauf von 7 Jahren die Übergabe von Vermögen keine Rolle mehr für die Absetzbarkeit von a.g. Belastungen infolge einer späteren Pflegeübernahme spielt. Bei Herrn ***Bf1*** war die Übernahme des Objektes bereits am 1.1.1984, während die Pflegebedürftigkeit erst ab dem Jahr 2017 entstand. Hinzu kommt, dass mit dem Übergabsvertrag vom 1.4.2015 (Beurkundungsregisterzahl 218/2015 Notar ***N***, vergebührt am 14.04.2015 von RA ***R***) die Liegenschaft an den Sohn ***S***, geb. 4. 2. 1987, übergeben wurde. Mit dieser Übergabe ist somit die (lediglich vertragliche, aber nicht verbücherte) Verpflichtung des Herrn ***Bf1*** erloschen und es wurde anlässlich der Übergabe an den Enkel ***S*** kein Wohnungsrecht und keine

*Pflegeverpflichtung vereinbart. Die außerbücherliche Wohnungsrechts - und Pflegevereinbarung mit Herrn ***Bf1*** war somit seit 2015 erloschen.*

*Ende 2017 hat die damals bereits pflegebedürftige Frau ***M*** einen Betrag von 25.000,00 (2 x 12.500,00) an ihre beiden Töchter als Erbgut ausbezahlt. Dieses stammte aus Ersparnissen ihres schon früher verstorbenen Ehegatten.*

*Herr ***Bf1*** sieht sich sittlich verpflichtet, seiner Mutter, die im selben Haus wie er wohnt, die Kostentragung für den Lebensunterhalt, die Pflegeleistungen, die Mitfinanzierung für den krankheitsbedingten Aufwand und die Übernahme aller Wege und Erledigungen zu erbringen.*

Zu den von Ihnen zitierten VwGH-Erkenntnissen:

*Abgesehen von den vorhin angeführten Gründen, treffen nach meiner rechtlichen Einschätzung die von Ihnen zitierten VwGH-Erkenntnisse nicht auf den Fall ***Bf1*** zu.*

GZ 2010/15/0130 beträfe nur solche Fälle, in denen die Aufwendungen des Übernehmers den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen und auch GZ 94/14/0137 kommt zu demselben Schluss „Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen“.

Im letzteren Anlassfall war zu prüfen, ob die übergebene Eigentumswohnung die spätere Bedürftigkeit des Übergebers verursacht hat.

*Zum steuerlichen Existenzminimum der Mutter ***M***:*

*Laut der Excel-Aufstellung (Tabelle ***Bank***) des Herrn ***Bf1*** gab es im Jahr 2018 Ausgaben für die Pflege durch die Malteser von 28.016,76, an Arztkosten 175,80, Ausgaben für den SHV von 207,96, in Summe Euro 28.400,52.*

Zu diesen angeführten Ausgaben kommen noch folgende dazu:

Rezeptgebühren laut Rezeptliste	336,00
Pflegeutensilien	20,00
Fahrtkosten des Bf.	470,00
Windel und med. Behelfsmittel	246,88
Wohnungskosten 1,60/m ² /Monat x 90 m ² ohne Miete	1.728,00 (lt. Microzensus Sozialmin. 2015)
Unterhaltskosten Mutter des Bf. 12 x 196,20	1.883,52

Unterhaltskosten ganzj. Pflegeperson 12 x 196,20	1.883,52
Gesamtsumme der Ausgaben im Jahr 2018	34.968,44
Gesamtsumme der Einnahmen der Mutter des Bf.	32.833,76 (lt. Excelliste des Bf.)
Fehlbetrag für die Mutter des Bf.	-2.124,68
Das steuerliche Existenzminimum beträgt	11.000,00
Fehlbetrag auf das steuerliche Existenzminimum	13.134,68

*Herr ***Bf1*** hat nicht nur die persönliche Pflege seiner Mutter ***M*** neben den Malteser-Pflegerinnen übernommen, sondern auch alle Ausgaben getragen, die Frau ***M*** zur Erreichung des Existenzminimums gefehlt hatten.*

*Diese von der Mutter nicht finanzierbaren Kosten für die Wohnung und den medizinischen Bedarf hat Herr ***Bf1*** getragen.*

Daher beantrage ich in seinem Namen die Anerkennung dieses Betrages, abzüglich der zumutbaren Mehrbelastung, als außergewöhnliche Belastung.

Die Kürzung beträgt gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 12%, des steuerlichen Einkommens von 40.725,00 somit € 4.887,-.

Der steuerlich wirksame Absetzbetrag für die a.g. Belastung 2018 wäre somit € 8.247,68 und möge im beantragten Verfahren berücksichtigt werden.“

Mit 31.10.2019 wurde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht, in dem das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde beantragt, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aus dem bisherigen Verfahrensgang ist ersichtlich, dass mit Übergabevertrag vom 29.12.1983 der Hälfteanteil der Liegenschaften der Mutter an den gegenständlich beschwerdeführenden Sohn übergeben wurde. Darin enthalten ist das Wohnrecht, Holznutzung, Ausgedinge, freie

Kost und Betreuung. Handreichungen und Dienstleistungen (Fahrten zum Einkauf oder Behördenwege), Wohnung aufräumen oder Pflege sind dem Beschwerdeführer angemessen zu entgelten, jedoch nur so viel, dass der Überbergerin noch ein ausreichendes Taschengeld verbleibt. Es wurden Schulden in Höhe von ATS 132.222,00 vom Beschwerdeführer übernommen. Der Mutter des Beschwerdeführers standen 2018 aus dem eigenen Pensionseinkommen, dem Pflegegeld und dem Zuschuss für Pflegepersonal insgesamt Euro 32.833,75 zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes und der damit verbundenen Aufwendungen zur Verfügung. Da diese Summe einerseits in der Beschwerdeentscheidung und andererseits im Vorlageantrag des Beschwerdeführers genannt wird, gilt diese für das Bundesfinanzgericht als außer Streit gestellt.

Aus der im Verfahrensgang oben dargestellten Aufstellung der im Vorlageantrag angeführten Kosten ist die Höhe der vom Beschwerdeführer beantragten Kosten als außergewöhnliche Belastung mit Euro 13.134,68 ersichtlich. Bei den beantragten Kosten handelt es sich zum Teil um tatsächlich angefallene Kosten, welche von der Mutter des Beschwerdeführers auch getragen worden sind, Fahrtkosten des Beschwerdeführers und fiktive Kosten wie z.B. das vom Beschwerdeführer angeführte steuerliche Existenzminimum.

Eine Erläuterung der steuerlichen Absetzbarkeit von den im Vorlageantrag angeführten Kosten erfolgt unten angeführt unter dem Punkt „3. Rechtliche Beurteilung“ zugleich mit einer tabellarischen Darstellung.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und geht aus dem Vorlagebericht des Finanzamts, sowie den vorgelegten Akten hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Aufwendungen sind außergewöhnlich, wenn sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen (Abs. 2).

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich die Partei ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist dann wesentlich beeinträchtigt, wenn sie den von der Partei zu tragenden, von der Einkommenshöhe und dem Familienstand abhängigen Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

Sämtliche der genannten Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 müssen kumulativ vorliegen.

Außergewöhnliche Belastungen liegen vor, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Derartige Kosten hat eine betreuungsbedürftige Person grundsätzlich aus eigenen Mitteln zu bestreiten. Die Aufwendungen sind um erhaltene steuerfreie Zuschüsse (z.B. Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen.

Kann die pflegebedürftige Person nicht den gesamten pflegebedingten Mehraufwand abdecken, kann bei geringem Einkommen ein Unterhaltsanspruch gegenüber den Kindern aufleben (OGH 26.06.2001, 1 Ob 135/01m). Die rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheits- bzw. Pflegekosten der Eltern ergibt sich aus § 234 ABGB.

Nach § 234 Abs. 1 ABGB schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Nach § 234 Abs. 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist.

Abzugsfähig sind jene Krankheits- und Pflegekosten, die auch im Falle der eigenen Erkrankung bzw. Behinderung zu einer außergewöhnlichen Belastung führen (§ 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988).

Aus der Wortfolge „wenn er sich ihr (...) nicht entziehen kann“ in § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich die Partei aus freien Stücken entschlossen hat (*Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar*, 54. Lfg (März 2013), § 34 Abs. 2 bis 5, Tz. 8, sowie die dort angeführte Judikatur).

Auch die Annahme einer Schenkung kann ein derartiges Verhalten darstellen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Aus dem Begriff „Belastung“ ist abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind und bloße Vermögensumschichtungen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Eine außergewöhnliche Belastung liegt daher nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenübersteht.

Hat die pflegebedürftige Person ihr Vermögen (z.B. ihre Wohnung oder ihr Haus, ein Sparbuch) noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zu Lasten dieses Vermögens. Im Erkenntnis vom 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, hielt der Verwaltungsgerichtshof die pfandrechtliche Belastung auch einer selbst bewohnten Liegenschaft zur Finanzierung von Pflegekosten für zumutbar.

Da § 34 Abs 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, müssen zuerst die bei der Mutter des Beschwerdeführers abzugsfähigen Kosten ermittelt werden.

Dabei wird vorab festgehalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fiktive Kosten keine außergewöhnliche Belastung darstellen (VwGH 30.5.01, 96/13/0052). Somit bleiben fiktive Kosten für die Wohnung i.H.v. Euro 1.728,00 und fiktive Unterhaltskosten für die Mutter des Beschwerdeführers bei der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung der Mutter des Beschwerdeführers außer Ansatz.

Die geltende Judikatur hat festgestellt, dass die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten für Besuche (UFS 24.8.10, RV/0133-K/09), Besorgungen, Fernspreckgebühren, nicht außergewöhnlich sind (gilt nach VwGH 1.3.89, 85/13/0091 auch für die Betreuung zu Hause) und sind somit auch nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Daher sind die Fahrtkosten i.H.v. Euro 470,00 weder beim Beschwerdeführer selbst und schon gar nicht bei dessen Mutter abzugsfähig.

Aufgrund der oben angeführten gesetzlichen Regelungen ergibt sich folgendes für die Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung der Mutter des Beschwerdeführers:

Malteser, Arzt, SVH	28.400,52
Rezeptgebühren laut Rezeptliste	336,00
Pflegeutensilien	20,00
Windel und med. Behelfsmittel	246,88
Unterhaltskosten ganzj. Pflegeperson 12 x 196,20	1.883,52
Gesamtsumme der Ausgaben im Jahr 2018	- 30.886,92
Gesamtsumme der Einnahmen der Mutter des Bf.	+ 32.833,76

Frei verfügbare Mittel der Mutter des Bf.
(Taschengeld)

1.946,84

Aus dieser Darstellung ergibt sich, dass die Mutter des Beschwerdeführers in der Lage war, mit ihren eigenen Einkünften sämtliche Kosten für ihre außergewöhnlichen Aufwendungen selbst zu bestreiten.

Darüber hinaus vom Beschwerdeführer beantragte Kosten wie die fiktive Differenz zum Existenzminimum sind bei diesem nicht abzugsfähig, da es sich nicht um Krankheitskosten sondern um reine Unterhaltsleistungen handelt, welche gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Selbst wenn man von einer Abzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ausginge, sind Zahlungen auf Grund einer freiwillig übernommenen Verpflichtung grundsätzlich nicht zwangsläufig. Zwangsläufigkeit liegt demnach nicht vor, wenn sich die Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, obwohl er mit dem Eintritt dieser Folgen rechnen musste. Im gegenständlichen Fall schloss der Beschwerdeführer am 29.12.1983 mit Wirksamkeit 1.1.1984 einen Übergabsvertrag mit seiner Mutter und seinem Vater ab, in dem er sich verpflichtete Schulden i.H.v. Euro 10.117,66 (Anteil der Mutter Euro 5.058,83) zu übernehmen. Weiters wurde ein unwiderrufliches und unentgeltliches Wohnungsrecht der Eltern vereinbart. Zudem wurde die dem Alter und Gesundheitszustand der Eltern entsprechende volle Kost und Verpflegung einschließlich aller notwendigen Dienstleistungen (Arztfahrten, Fahrten zur Apotheke, Botengänge zu den Behörden, oder Fahrten für den persönlichen Bedarf z.B. zum Einkäufen etc.) ebenso wie die Reinigung der Kleidung der Eltern und die Pflege und Betreuung bei Krankheit- und Gebrechlichkeit vertraglich vereinbart. Für den Fall der Inanspruchnahme dieser Leistungen ist von den Eltern ein angemessenes Entgelt zu leisten, jedoch nur so viel, dass aus der Pension noch ein nicht näher konkretisiertes „ausreichendes Taschengeld“ verbleibt.

Der Steuerberater des Beschwerdeführers führte im Vorlageantrag aus, dass mit dem Übergabsvertrag vom 1.4.2015 an den Sohn des Beschwerdeführers die lediglich vertragliche, aber nicht verbücherte Verpflichtung des Beschwerdeführers selbst erloschen sei. Dies deshalb, da anlässlich der Übergabe an Sohn des Beschwerdeführers kein Wohnungsrecht und keine Pflegeverpflichtung vereinbart worden sei. Die außerbücherliche Wohnungsrechts- und Pflegevereinbarung mit Herrn ***Bf1*** sei somit seit 2015 erloschen. Dem gegenüber steht jedoch die Judikatur des Obersten Gerichtshofes wonach ein obligatorisch eingeräumtes Wohnrechte selbst ohne Verbücherung weiter Bestand hat (OGH 20.10.1999, 7Ob6/99d). Es bestehen demnach nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die vom Beschwerdeführer im Rahmen der Übergabe an ihn freiwillig eingegangenen Verpflichtungen weiter, was die für eine außergewöhnliche Belastung erforderliche Zwangsläufigkeit automatisch ausschließt.

Besteht zwischen einer unentgeltlichen Vermögensübertragung und dem Anfall von Pflegekosten ein konkreter zeitlicher oder vertraglicher Zusammenhang, können - bei Zutreffen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen - steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen erst dann gegeben sein, wenn die Pflegekosten den Wert des erworbenen Vermögens (der übertragenen Liegenschaft) übersteigen (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Übergebene Grundstücke sind mit ihren wirtschaftlichen Werten (Verkehrswerten) anzusetzen (VwGH 25.09.1984, 84/14/0040). Im Hinblick auf die vom steuerlichen Vertreter mit Stichtag 1.1.1984 geschätzten reinen Verkehrswerte der vom Beschwerdeführer übernommenen Liegenschaften, ergibt sich, dass ein allfälliges Taschengeld des Beschwerdeführers an seine Mutter (bis zum fiktiven Betrag von Euro 11.000,00) bei weitem die übernommenen Werte nicht übersteigt. Damit würde sich ebenfalls nichts am Ergebnis dieser Entscheidung ändern.

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 vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergab diese sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG lag somit nicht vor, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig war.

Linz, am 5. Juli 2023