

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri., die Richterin Ri.2 sowie die fachkundigen Laienrichter FLRi.1 und FLRi.2, in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 01. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 03. März 2021 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019*, Steuernummer xxx, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08. August 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner am 06. Dezember 2020 über FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2019** machte der Bf. unter der Rubrik „Außergewöhnliche Belastungen“, Kz 730, einen Betrag iHv. 12.002,29 Euro geltend.

Die belangte Behörde erließ mit 07. Dezember 2020 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem vom Bf. eine genaue Kostenaufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen angefordert wurde.

Wie dem Bundesfinanzgericht aufgrund einer Abfrage über FinanzOnline ersichtlich wurde, reichte der Bf. am 20. Jänner 2021 die **Vorhaltsbeantwortung** mit einer Aufstellung und Unterlagen zu den beantragten außergewöhnlichen Belastungen am Finanzamt Mödling ein.

Die belangte Behörde erließ am 03. März 2021 den **Einkommensteuerbescheid 2019** (Arbeitnehmerveranlagung) und setzte die Einkommensteuer iHv. -1.021,00 Euro (Gutschrift) fest. In der Begründung wurde unter Anführung von Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ausgeführt, dass Kosten im Zusammenhang mit der Pflege der Mutter des Bf. nicht als

außergewöhnliche Belastung anerkannt werden habe können, da eine „Belastung“ nur dann vorliege, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen würden. Bloße Vermögensumschichtungen würden nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Würden daher zB Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. würden einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, sei eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. Zudem wurde auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung 2017 verwiesen.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 31. März 2021, bei der belangten Behörde eingegangen am 01. April 2021, **Beschwerde** und führte zur Begründung nach Wiedergabe der Ausführungen im Einkommensteuerbescheid 2019 und der Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung 2017 aus, dass dies seines Erachtens aus folgenden Gründen unrichtig sei:

1. Die belangte Behörde verweise auf ein Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 2013. Mit Jänner 2018 sei der Pflegeregress in Österreich abgeschafft worden. Nach Überzeugung des Bf. bedeute die Ablehnung des Antrags auf Absetzung der Pflegekosten für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung für das Jahr 2019 durch das Finanzamt eine Regressforderung an ihn. In seiner Beschwerde gegen den Bescheid von 2017 habe er bereits darauf hingewiesen, dass im Schenkungsvertrag aus dem Jahr 2013 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie ein lebenslanges Wohnrecht für seine Mutter ausbedungen worden sei. Damit sei sichergestellt worden, dass er eben nicht das übertragene Vermögen zur Deckung von etwaigen Ausgaben (ua auch Krankheitskosten) nutzen habe können. Er habe also sehr wohl zur Deckung sämtlicher Kosten auf sein eigenes Vermögen zurückgreifen müssen.
2. Im Februar 2021 sei seine Mutter verstorben. Als Alleinerbe würde er nun das Elternhaus erben - verbunden mit denselben Kosten wie im Jahre 2013 in Zusammenhang mit der Übertragung des Hauses an ihn (Grunderwerbssteuer, Notariatskosten etc.). Gleichzeitig hätte er in den vier Jahren von 2017 bis 2020, während seine Mutter eine 24-Stunden-Betreuung erhalten habe, die Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich absetzen dürfen. Dieser Sachverhalt erscheine ihm als ebenso unverhältnismäßig wie dem Gleichheitsgrundsatz widersprechend.
3. Schließlich empfinde er die Ablehnung seines Antrags auf Absetzung der Pflegekosten für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung durch das Finanzamt auch als Widerspruch zur politischen Erkenntnis, dass die Betreuung alter Menschen zu Hause für den Staat insgesamt finanziell weit günstiger komme als die Betreuung in Alten- und

Pflegeheimen, und dass diese daher als besonders förderungswürdig zu gelten habe. Für die Betreuung seiner Mutter in einem Heim hätte zumindest mit Abschaffung des Pflegeregresses ab 2018 der Steuerzahler aufkommen müssen, die Betreuung zu Hause in Form einer 24-Stunden-Pflege habe jedoch er zu einem großen Teil mit seinem Vermögen mitfinanziert.

Die belangte Behörde erließ mit 15. April 2021 eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**. Nach Anführung des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 begründete die belangte Behörde die Abweisung wie folgt: Eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn es zu einem endgültigen Verbrauch oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung kommt. Bloße Vermögensumschichtungen führten niemals zu einer außergewöhnlichen Belastung. Würden daher einem Steuerpflichtigen nur deshalb zwangsläufige Kosten erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen durch eine Schenkung zugekommen sei - auch wenn es zum Zeitpunkt der Verausgabung der Pflegekosten noch nicht verwertbar sei - belaste es nicht seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit - bezogen auf das eigene Einkommen - und sei insoweit eine der zwingenden Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht gegeben. Auch wenn der Pflegebedürftige sein Vermögen (zB Wohnung/Haus, Sparbuch) noch nicht übertragen habe, würden die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens gehen. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil komme bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Im gegenständlichen Fall sei der erforderliche Tatbestand der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gegeben, weshalb aus diesem Grund die Kosten keine abzugsfähigen Ausgaben gem. § 34 EStG 1988 darstellen würden. Der Bf. habe mittels Schenkungsvertrag das Haus der Mutter im Jahr 2013 in Besitz genommen. Da der Wert der gesamten Liegenschaft in jedem Fall die beim Bf. steuerlich anzuerkennenden Kosten (Unterdeckung der Kosten bei der pflegebedürftigen Person selbst) übersteige, seien die Kosten aus dem Wert der Liegenschaft gedeckt und seien die beantragten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Der Bf. brachte mit Schreiben vom 13. Mai 2021 den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**).

Das Finanzamt habe im Zuge der BVE angeführt, dass keine „Belastung“ seines Einkommens durch die Pflegekosten für seine Mutter vorliegen solle. Dies deshalb, weil ihm offenbar zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb entstanden wären, weil ihm ein entsprechendes Vermögen zugekommen sei. Dies sei aus folgenden Gründen unrichtig:

1. Das Finanzamt habe die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass er mittels Schenkungsvertrags das Haus seiner Mutter in Ort1 im Jahr 2013 in Besitz genommen habe, und ihm dadurch das zur Deckung der Pflegekosten dienende Vermögen durch eine Schenkung zugekommen sei. Dazu sei festzuhalten: Dieses Haus sei ihm im Jahr 2013 von seiner Mutter unentgeltlich übertragen worden. Als Gegenleistung sei im Übertragungsvertrag von seiner Mutter nur ein lebenslanges Wohnungsgebrauchsrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten seiner Mutter vorbehalten worden.

2. Hintergrund dieser Übertragung sei zunächst ein wirtschaftlicher gewesen, da es nach dem Tod seines Vaters für seine Mutter finanziell auf Grund ihrer geringen Witwenpension nicht möglich gewesen sei, die laufenden Kosten des Hauses zu decken. Zudem sei es seiner Mutter auch psychisch nicht mehr zumutbar gewesen, sämtliche das Haus betreffende amtliche bzw. behördliche sowie bauliche Angelegenheiten zu übernehmen (so z.B. eine Grenzverhandlung führen, oder für die notwendige Erneuerung der Gasleitung zu sorgen). Keinesfalls sei die Übertragung im Zusammenhang mit Pflegeleistungen gestanden, da seine Mutter zum damaligen Zeitpunkt nicht pflegebedürftig gewesen sei und auch keinerlei Anzeichen für eine etwaige Notwendigkeit einer 24-Stunden-Pflege vorgelegen seien.

3. Laut den Steuerrichtlinien (Rz 821 sowie 823 LStR) liege eine „Belastung“ dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führten. Würden daher z.B. Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (z.B. durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, sei eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Diese Rechtsansicht decke sich letztlich auch mit den gängigen Einkommensteuerkommentaren.

4. Im vorliegenden Fall liege aber kein Fall vor, wo die Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen habe. Die Übertragung sei aus anderen wirtschaftlichen und gesundheitlich-psychisch Gründen erfolgt, wie oben beschrieben (Deckung der laufenden Haus- bzw. Wohnkosten, Übernahme der Verantwortung gegenüber Ämtern und Behörden). Weder im Schenkungsvertrag noch in irgendeinem anderen Dokument oder auch in den mündlichen Gesprächen finde sich ein Hinweis auf eine Bedingung zur späteren Pflege. Vielmehr sei ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ausbedungen worden. Damit sei sichergestellt worden, dass der Bf. eben nicht das Vermögen zur Deckung von etwaigen Ausgaben (u.a. auch Krankheitskosten) nutzen könne. Der Bf. habe auch nicht dieses Vermögen als Hypotheken-Sicherheit für etwaige Kredite verwenden können, da er es - solange seine Mutter gelebt habe - nicht belasten durfte. Wirtschaftlich sei dieses Vermögen seiner Verfügungsmacht bis zum Ableben seiner Mutter letztlich entzogen gewesen. Insofern habe die Übernahme der von seiner Mutter nicht mehr leistbaren Pflegekosten sehr wohl seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belastet, bezogen auf das eigene Einkommen.

5. Im Februar 2021 sei seine Mutter verstorben. Als Alleinerbe würde er nun das Elternhaus erben - verbunden mit denselben Kosten wie im Jahre 2013 in Zusammenhang mit der Übertragung des Hauses an ihn (Grunderwerbssteuer, Notariatskosten etc.). Gleichzeitig hätte er in den vier Jahren von 2017 bis 2020, während seine Mutter eine 24-Stunden-Betreuung erhalten habe, die Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich absetzen dürfen. Dieser Sachverhalt erscheine dem Bf. als ebenso unverhältnismäßig wie dem

Gleichheitsgrundsatz widersprechend.

6. Schließlich empfinde der Bf. die Ablehnung seines Antrags auf Absetzung der Pflegekosten für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung durch das Finanzamt auch als Widerspruch zur politischen Erkenntnis, dass die Betreuung alter Menschen zu Hause für den Staat insgesamt finanziell weit günstiger komme als die Betreuung in Alten- und Pflegeheimen, und dass diese daher als besonders förderungswürdig zu gelten habe. Für die Betreuung seiner Mutter in einem Heim hätte zumindest mit Abschaffung des Pflegeregresses ab 2018 der Steuerzahler aufkommen müssen, die Betreuung zu Hause in Form einer 24-Stunden-Pflege habe jedoch der Bf. zu einem großen Teil mit seinem Vermögen mitfinanziert.

Dem Schreiben war die Beschwerdevereinsentscheidung vom 15. April 2021 und der Notariatsakt vom 19. Februar 2013 als Anhänge beigelegt.

Die belangte Behörde **legte** am 27. Mai 2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor** und führte im **Vorlagebericht** unter der Rubrik „Sachverhalt und Anträge“ (Vorlagebericht Seite 4 und 5) u.a. aus:

Nach herrschender Lehre könne eine außergewöhnliche Belastung gegeben sein, wenn Aufwendungen durch Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit verursacht worden seien. Bezahle ein Unterhaltspflichtiger Pflegekosten und bestehe ein konkreter (vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung - wie etwa Übertragung von Liegenschaften - so liege insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor, als die Kosten im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden würden. Bei der Ermittlung des Wertes einer Liegenschaft sei der bei Verkauf erzielbare Preis (Verkehrswert) heranzuziehen, den die Liegenschaft im Zeitpunkt der Übergabe gehabt habe. Zur Vereinfachung der Ermittlung des Verkehrswertes ziehe der UFS in seiner Entscheidung vom 29.11.2013, RV/0512-L/13, den 10-fachen erhöhten Einheitswert heran.

Nach Schilderung des Verfahrensgangs führte die belangte unter Punkt „Stellungnahme“ aus: Wie in den Rechtsgrundlagen bereits ausgeführt worden sei, sei es nicht maßgeblich, ob ein übertragenes Vermögen zum Zeitpunkt der Schenkung bereits verwertbar sei oder nicht. Es handle sich in jedem Fall um eine Vermögensumschichtung. Solange die Ausgaben im Wert der Schenkung Deckung finden würden, seien die Kosten nicht abzugsfähig. Daran ändere auch der Umstand des Wegfalles des Pflegeregresses ab 2018 nichts. Im gegenständlichen Fall sei dem Bf eine Liegenschaft geschenkt worden. Diese Liegenschaft habe eine Grundstücksgröße von 338 m², wobei 220 m² auf das Gebäude und 118 m² auf Gebäudenebenflächen fallen würden; der Einheitswert 2014 betrage laut Einheitswertbescheid 8.720,74 Euro. Die Schenkung habe im Februar 2013 stattgefunden und als Wert sei daher der Verkehrswert zum Zeitpunkt der Schenkung anzusetzen. Bei Schätzung des Verkehrswertes unter Heranziehung des 10-fachen Einheitswertes würde das einen Verkehrswert von 87.207,40 Euro ergeben. Aufgrund interner Ermittlungen habe festgestellt werden können, dass zum damaligen Zeitpunkt ein

Liegenschaftsverkauf in unmittelbarer Umgebung (ca. 300 m von der Liegenschaft des Bf entfernt) mit einem Quadratmeterpreis von 281,00 Euro stattgefunden habe. Nehme man diesen Wert, wäre der Verkehrswert des gegenständlichen Verfahrens ca. 95.000,00 Euro. Deshalb komme die Abgabenbehörde zu dem Schluss, dass die Annahme des 10-fachen Einheitswertes (87.207,00 Euro) als Verkehrswert gerechtfertigt erscheine. Ausgehend von diesem Wert und einer Kostenbeteiligung des Bf in Höhe von 19.471,08 Euro (2017) und 12.002,29 Euro (2019) könne trotz unbekannter Höhe für 2018 davon ausgegangen werden, dass im Kalenderjahr 2019 die Ausgaben im geschenkten Vermögen Deckung gefunden hätten und daher keine abzugsfähige außergewöhnliche Belastung darstelle.

In der **mündlichen Senatsverhandlung** vom 08. August 2023 erklärte der Bf., dass zum Zeitpunkt der Schenkung der Liegenschaft der Einheitswert geringer gewesen sei als von der belangten Behörde angegeben, er habe 6.467,88 Euro betragen. Erst mit 01. Jänner 2014 sei der Einheitswert erhöht worden. Zum Jahr 2018 führte der Bf. aus: Er habe auch für dieses Jahr einen Antrag gestellt und habe Kosten in Höhe von 6.335,90 Euro geltend gemacht. Das Finanzamt habe diesen Betrag aber nicht anerkannt.

Der Vertreter der belangten Behörde gab zum Jahr 2018 nach Kontrolle in der EDV-Finanzdatenbank bekannt, dass Krankheitskosten in dieser Höhe beantragt worden seien, anscheinend sei der Selbstbehalt zu hoch gewesen.

Auf die Frage des Vorsitzenden, seit wann für die Mutter Pflegegeld bezogen wurde bzw. welche Pflegestufe sie im Beschwerdejahr hatte, gab der Bf. an: Ab Ende 2016 habe die Mutter Pflegegeld bezogen. Es sei notwendig geworden, da sie sich nach einem Sturz Mitte des Jahres im Krankenhaus einen multiresistenten Keim zugezogen hatte. Seine Mutter habe am 01. Jänner 2017 Pflegestufe 3, ab 01. Februar 2018 Pflegestufe 4 gehabt. Im Beschwerdejahr 2019 sei sie in der Pflegestufe 4 geblieben.

Der Bf. legte den Feststellungsbescheid vom 01. Februar 2014 und den Bescheid der PVA vom 19. März 2018 als Beilagen zur Niederschrift vor.

Der Vorsitzenden teilte mit, dass im Vorlageantrag u.a. ausgeführt wurde, dass die Übertragung keinesfalls im Zusammenhang mit Pflegeleistungen gestanden sei, da die Mutter zum damaligen Zeitpunkt nicht pflegebedürftig gewesen sei und auch keinerlei Anzeichen für eine etwaige Notwendigkeit einer 24-Stunden-Pflege vorgelegen seien. Ebenso wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass weder im Schenkungsvertrag noch in irgendeinem anderen Dokument oder auch in den mündlichen Gesprächen sich ein Hinweis auf eine Bedingung zur späteren Pflege finde. Allerdings wurde im Übergabsvertrag auf Seite 3 Punkt 1 geregelt: „... sowie des Empfanges und der vorübergehenden Beherbergung von Besuchern und Pflegepersonal in dem vorstehenden Haus ein.“ Auf die Aufforderung zu diesem Passus des Übergabsvertrag Stellung zu nehmen, antwortet der Bf., dass das der Notar hineingeschrieben habe, und dieser Satz ihm bis zum heutigen Tag gar nicht bewusst gewesen sei.

Auf die Frage des Vorsitzenden wie alt die Mutter zum Zeitpunkt des Übergabsvertrages war gab der Bf. an, dass sie 77 Jahre gewesen sei.

Der Bf. führt weiters aus, dass an und für sich alles in den (Beschwerde)Schriftsätzen deponiert sei. 2017 habe er noch verstanden, dass es auf Grund des Pflegeregresses keine Anerkennung der Aufwendungen gegeben habe. Ab 2018 sei es für ihn nicht mehr einleuchtend. Es sei immer die Rede gewesen, dass die Aufwendungen steuerlich absetzbar seien. Ihm sei es immer um das Wohlergehen seiner Mutter gegangen, er sei der Ansprechpartner gewesen und habe alles erledigt.

Auf die entsprechende Frage des Vorsitzenden gab der Bf. an, dass er ein Einzelkind gewesen sei. Der Bf. ergänzte, dass seine Mutter 2 Jahre nach dem Tod seines Vaters noch psychisch labil gewesen sei, deshalb habe er alles übernommen.

Der Vertreter der belangten Behörde hielt fest, dass die Voraussetzungen für die außergewöhnliche Belastung gegeben gewesen seien, allerdings bei der Mutter. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. führte der Vertreter nochmals die Ausführungen im Bescheid bzw. in der BVE und im Vorlageantrag an.

Der Bf. ergänzte, dass im Verlassenschaftsverfahren nach seiner Mutter klargeworden sei, dass sie keine Vermögenswerte außer der Witwenpension und dem Pflegegeld gehabt habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Vertrag vom 19. Februar 2013 übergab die Mutter des Bf. die Liegenschaft GB yyy EZ yyy, Grundstücksadresse zzz, an den Bf. (BFG-Akt OZ 5). Der Einheitswert der Liegenschaft betrug im Zeitpunkt der Übergabe 6.467,88 Euro, ab 01. Jänner 2014 betrug er 8.720,74 Euro (BFG-Akt OZ 16, Beilage 1 zur Niederschrift MV). Der Bf. ist das einzige Kind der verstorbenen Eltern. Die Mutter des Bf. bewohnte das Haus auf der übergebenen Liegenschaft bis zur ihrem Ableben. Im Zuge eines Krankenhausaufenthalt im Jahr 2016 zog sich die Mutter der Bf. einen resistenten Keim zu, weshalb sie in Folge pflegebedürftig wurde (BFG-Akt OZ 15, Niederschrift MV).

Ab Ende 2016 bezog sie Pflegegeld, ab dem Jahr 2017 wurde eine 24-Stunden-Pflege notwendig (BFG-Akt OZ 15, Niederschrift MV). Die Mutter bezog im Beschwerdejahr Pflegegeld idH. der Stufe 4, monatlich 677,60 Euro (BFG-Akt OZ 17, Beilage 2 zur Niederschrift MV), und erhielt eine Förderung der 24-Stunden-Betreuung vom Land Niederösterreich iHv. monatlich 550,00 Euro (BFG-Akt OZ 14, S. 3; vgl. auch <https://transparenzportal.gv.at/tdb/tp/leistung/1025881.html>).

Im Jahr 2017 fielen nach Abzug des Pflegegeldes und der Förderung 19.471,08 Euro an Pflegekosten an. Im Jahr 2018 beantragte der Bf. einen Betrag iHv. 6.335,90 Euro als außergewöhnliche Belastung, welcher aber nicht anerkannt wurde (BFG-Akt OZ 15, Niederschrift MV).

Im Beschwerdejahr 2019 fielen Pflegekosten iHv. von 17.425,85 Euro an. Von den Aufwendungen im Jahr 2019 wurden Pflegekosten iHv. 5.423,56 Euro von der Mutter des Bf als außergewöhnliche Belastung beantragt und anerkannte die belangte Behörde diesen Betrag

(BFG-Akt OZ 6). Der Bf. machte im Beschwerdejahr außergewöhnliche Belastungen iHv von 12.002,29 Euro geltend, welche von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden. Nach Übergabe der Liegenschaft an den Bf. hatte die Mutter bis auf die Witwenpension nach ihrem verstorbenen Gatten keine Vermögenswerte (BFG-Akt OZ 15, Niederschrift MV).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere auf den Übergabsvertrag, den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2014, den Bescheid der PVA vom 19. März 2018) und die Ausführungen in der mündlichen Senatsverhandlung vom 08. August 2023. Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die Pflege- und Betreuungsaufwendungen für die häusliche 24-Stunden-Pflege der Mutter des Bf. eine außergewöhnliche Belastung bei der Pflegebedürftigen darstellten. Weiters unstrittig ist, dass im Beschwerdejahr – nach Abzug des Pflegegeldes iHv. 8.131,20 Euro und der 24-Stunden-Förderung des Landes Niederösterreich iHv. 6.600,00 Euro – Aufwendungen für die 24h-Pflege der Mutter in Gesamthöhe von 17.425,85 Euro erwachsen sind und der Bf. von diesen Kosten einen anteiligen Betrag iHv. 12.002,29 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend machte.

Strittig ist die Anerkennung der vom Bf. übernommenen Aufwendungen für die 24h-Pflege der Mutter als außergewöhnliche Belastung (dem Grunde nach) aufgrund der im Jahr 2013 vorgenommenen Übertragung der Liegenschaft GB yyy EZ yyy, Grundstücksadresse zzz, von der Mutter an den Bf.

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

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs müssen sämtliche Merkmale des § 34 Abs. 1 EStG 1988 kumulativ vorliegen und schließt das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen aus (vgl. VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Eine Belastung iSd. § 34 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensverminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (vgl. VwGH 10.09.1998, 96/15/0152).

Aufwendungen können nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus eigenem getragen werden müssen. Beträge, die der Steuerpflichtige zunächst verausgabt, die ihm aber später ersetzt werden, gelten nicht als Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG 1988 (VwGH 03.12.2021, Ra 2019/13/0076, mwN).

Wie oben ausgeführt macht § 34 Abs. 3 EStG 1988 den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst.

Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 27.09.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Schon aus der Wortfolge „*wenn er* [Anm.: der Steuerpflichtige] *sich ihr ... nicht entziehen kann*“, ergibt sich deutlich, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. *Fuchs* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Band III – Kommentar⁵⁴, zu § 34 Abs. 2 bis 5, Rz 8, mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Unterhaltszahlungen an den Personenkreis nach Z 4 leg. cit. können somit nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Damit sind zB Krankheits- Behinderungs- oder Pflegekosten des Ehepartners oder auch eines (mittellosen) Elternteils beim Verpflichteten abziehbar, weil die Aufwendungen auch beim Ehepartner oder bei den Eltern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären (vgl. *Fuchs*

in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG²⁰, § 34 Rz 56/1 mit Verweis auf VwGH 01.09.2015, 2012/15/0117).

Verfügt die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen zur Finanzierung der Aufwendungen, können die Kosten der Unterbringung wegen Krankheit etc. bzw. der häuslichen Betreuung von einem rechtlichen Unterhaltsverpflichteten, subsidiär von einem sittlich verpflichteten Angehörigen geltend gemacht werden (vgl. *Peyerl* in Jakom EStG¹⁶, § 34 Rz 90, Stichwort „Altersheim/Pflegeheim“ bzw. „Häusliche Pflege“ mit der dort angeführten Judikatur).

Da nahe Angehörige jedoch grundsätzlich keinen über den rechtlichen Anspruch hinausgehenden Anspruch auf Unterhaltsleistungen aus dem Titel der sittlichen Verpflichtung haben (vgl. *Peyerl*, a.a.O., Stichwort „Unterhalt“, mit Verweis auf VwGH 27.06.2013, 2011/15/0008), kann lediglich in jenen Fällen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, eine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung vorliegen, etwa eine über die Beistandspflicht hinausgehende Pflege des Elternteils (vgl. *Wanke* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 34 Anm. 32, Stand 1.9.2021 und die dazu angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Die rechtliche Verpflichtung der Unterhaltungspflicht von Kindern gegenüber ihren Eltern ergibt sich aus § 234 Abs 3 ABGB (vgl. OGH 26.06.2001, 1 Ob 135/01m; VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

§ 234 ABGB lautet auszugsweise:

„1) Das Kind schuldet seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat...

(3) Der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils mindert sich insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.“

Entsprechend judiziert der Verwaltungsgerichtshof, dass nach § 143 ABGB (idF vor BGBl. I Nr. 15/2013, vgl. nunmehr § 234 ABGB) das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt schuldet, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist (VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

Mit der Frage der Abzugsfähigkeit von Pflegaufwendungen als außergewöhnliche Belastung durch nahe Verwandte und deren Zwangsläufigkeit bzw. der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur immer wieder auseinandergesetzt:

Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2010/15/0130, führt der Verwaltungsgerichtshof zur Frage, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht hat, aus, dass insbesondere Alter und Gesundheitszustand des Übertragenden mitzuberücksichtigen sind. *„Erfolgt die Vermögensübertragung beispielsweise zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Geschenkgeber bereits in Ruhestand befindet, und verfügt er - von Rentenbezügen abgesehen - über keine weiteren Einkunftsquellen, liegen Umstände vor, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige durch die vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte des Angehörigen, dessen spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht hat.“* Im Erkenntnis verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung beim Sohn, der Pflegeheimkosten für seinen Vater übernommen hatte, weil der Sohn die spätere Bedürftigkeit des Vaters freiwillig mitverursachte, da der Sohn als Geschenknehmer die Schenkung der Eigentumswohnung angenommen hatte, der Vater im Zeitpunkt der Schenkung bereits 76 Jahre alt war und über kein weiteres Vermögen zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügte. Der Verwaltungsgerichtshof judizierte, dass die spätere Unterhaltsverpflichtung des Sohnes sich als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung darstellte und dieser Fall steuerlich nicht anders zu beurteilen ist, wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen (-zahlungen) für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt. Der Verwaltungsgerichtshof hielt abschließend fest: *„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“* (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Das Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, Ro 2014/13/0038, betraf den Fall einer Witwe, die sich freiwillig dazu entschieden hatte, die Erbschaft nach ihrem Gatten anzutreten und die bezahlten Pflegekosten ihres verstorbenen Ehemannes als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt haben wollte. Der Verwaltungsgerichtshof hielt u.a. fest: *„Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet“* (VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038).

Im Erkenntnis vom 20. November 2019, Ro 2018/15/0024, war strittig, ob eine Vermögensübertragung vom Vater auf den Bruder des Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung beim Steuerpflichtigen ausschließt, der die Kosten der Heimunterbringung des Vaters alleine getragen hat. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte

seine Judikatur vom 21. November 2013, 2010/15/0130, und judizierte, dass der Steuerpflichtige nur für die Übernahme derjenigen Aufwendungen, die ihm zwangsläufig im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht erwachsen, als außergewöhnliche Belastungen geltend machen kann. *„Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. So können etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung oder der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen“* (VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

Die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofs in diesen Erkenntnissen zur Frage der Zwangsläufigkeit iZm. der freiwilligen Übernahme von Vermögenswerten lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Wird eine Vermögenslosigkeit der (späteren) pflegebedürftigen Person aufgrund eines Übergabe- oder Schenkungsvertrags verursacht, können die nach Eintritt der Pflegebedürftigkeit angefallenen Pflegekosten keine außergewöhnlichen Belastungen beim Steuerpflichtigen darstellen, da aus der freiwilligen Übernahme von Vermögenswerten (Annahme der Schenkung) keine Zwangsläufigkeit der erwachsenen Aufwendungen resultieren kann.
- Im Falle, dass der Geschenkgeber sich bereits im Ruhestand befindet und lediglich über Pensionsbezüge verfügt, ist in der vorbehaltlosen Übernahme der Vermögenswerte des Geschenkgebers durch den Geschenknehmer eine adäquate Mitverursachung der späteren Bedürftigkeit durch den Geschenknehmer zu sehen. Dieser Fall ist dem Fall gleichzusetzen, dass sich der Geschenkgeber eine entsprechende Unterstützungsleistung (-zahlung) für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt.
- Ab einem gewissen Alter (nach Judikat 76 Jahre) ist auch ohne Anzeichen mit dem Risiko einer Pflegebedürftigkeit zu rechnen.

Bezüglich der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 hält der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen fest, dass eine solche nur gegeben ist, wenn Aufwendungen den Wert der übernommenen Vermögenssubstanz übersteigen.

Zur Zwangsläufigkeit gem. § 34 Abs. 3 EStG 1988 im Beschwerdefall:

Da die Mutter des Bf. nach Übergabe der Liegenschaft lediglich über Pensionseinkünfte (Witwenpension) und über keine weiteren Vermögenswerte verfügte, wäre der Bf. nach § 234 ABGB der Mutter gegenüber unterhaltspflichtig da sie nicht imstande war, die Aufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung zu übernehmen.

Allerdings setzte der Bf. ein freiwilliges Verhalten iSd. höchstgerichtlichen Judikatur, das zur Vermögenslosigkeit seines Mutter und zur daraus folgenden Notwendigkeit der Unterhaltsleistung führte: Die Mutter übergab mit Übergabsvertrages vom 19. Februar 2013 ihr einziges werthaltiges Vermögen dem Bf. und hat der Bf. die Schenkung der Liegenschaft

seiner Mutter freiwillig angenommen. Nach dieser Schenkung verfügte die Mutter nur noch über ihre Witwenpension und somit über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit (vgl. die Ausführungen des Bf. im Vorlageantrag BFG-Akt OZ 4 Seite 2, wonach es seiner Mutter finanziell auf Grund ihrer geringen Witwenpension nicht möglich gewesen sei, die laufenden Kosten des Hauses zu decken und die Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung, BFG-Akt OZ 15, Niederschrift MV). Das Bundesfinanzgericht sieht daher einen Zusammenhang zwischen dem Übergabsvertrag 2013 und den durch dem Bf. getragenen Pflegekosten als gegeben an.

Auch ist zu berücksichtigen, dass die Mutter zum Zeitpunkt der Übereignung der Liegenschaft im Jahr 2013 bereits im 77 Lebensjahr war. In diesem Alter muss - auch wenn keine Anzeichen erkennbar sind - stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Dass dieser Eintritt für möglich gehalten wurde zeigt auch die im Übergabsvertrag unter Punkt „*Zweitens: Gegenleistung*“, Absatz 1, gesetzte Klausel, wonach die vorübergehende Beherbergung von Pflegepersonal gewährt wird (vgl. BFG-Akt OZ 5, Übergabsvertrag, S. 3 Satz 1). Zwar wurde vom Bf. ausgeführt, dass er diese Bestimmung erst im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung bewusst wahrgenommen habe, allerdings ist dieser Passus eindeutig im Zusammenhang mit der Wohnrechtseinräumung unter dem Punkt „*Gegenleistung*“ genannt und war daher ein von beiden Vertragsparteien gewollter Vertragsbestandteil.

Die spätere Unterhaltsverpflichtung des Sohnes stellt sich damit als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dar und fehlt damit das Element der Zwangsläufigkeit.

Zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 im Beschwerdefall:

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. neben VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038 auch VwGH 21.10.1999, 98/15/0201 und VwGH 25.09.1984, 84/14/0040) ist ersichtlich, dass die anteiligen Pflegekosten dem Verkehrswert der übernommenen Liegenschaften gegenübergestellt werden und erst nach Erreichen dieses Wertes steuerlich berücksichtigt werden können. Die von der belangten Behörde im Vorlageantrag im Schätzungswege ermittelte Berechnung des Verkehrswertes anhand des 10-fachen Einheitswertes und die entsprechende Gegenüberstellung mit den vom Bf. geleisteten Aufwendungen der Jahr 2017 und 2019 ist für das Bundesfinanzgericht schlüssig und nachvollziehbar, zumal von der belangten Behörde auch ein Vergleichsgrundstück in der unmittelbarer Umgebung genannt wurde, welche das Schätzungsergebnis bestätigte. Daran ändert auch die Heranziehung des zum Zeitpunkt der Übergabe (Februar 2013) niedrigeren Einheitswertes von 6.467,88 Euro nichts. Auch unter Ansatz dieses Wertes und der Berücksichtigung der Aufwendungen für das Jahr 2018 würden den Gesamtaufwendungen iHv. 37.809,27 Euro (= 19.471,08 + 6.335,90 + 12.002,29) ein geschätzter Verkehrswert iHv. 64.678,80 Euro (= 6.467,88 x 10) gegenüberstehen. Im Übrigen blieb die Schätzung der belangten Behörde durch den Bf. unwidersprochen, es wurde lediglich der falsche – da zum Zeitpunkt der Übergabe zu hohe – Einheitswert richtiggestellt.

Mangels Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fehlt es im Beschwerdejahr auch an der Voraussetzung des § 34 Abs. 4 EStG 1988.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Obwohl das Verhalten des Bf. menschlich verständlich ist und die Aufwendungen von ihm als "außergewöhnliche Belastung" empfunden werden, lag im Beschwerdejahr weder eine Zwangsläufigkeit noch eine wirtschaftliche Beeinträchtigung iSd. § 34 EStG 1988 vor.

Der Bf. setzte zum einen mit Annahme der geschenkten Liegenschaft ein freiwilliges Verhalten, das zur Vermögenslosigkeit seiner Mutter und zur daraus folgenden Notwendigkeit der Unterhaltsleistung führte, weshalb die Belastung dem Bf. nicht zwangsläufig erwuchs.

Zum anderen bestand ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Liegenschaftsschenkung und der Übernahme der Pflegekosten und fehlte es an einer endgültigen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil dem Aufwand (der Übernahme der Pflegekosten) eine Bereicherung (durch die Übergabe der Liegenschaft) gegenüberstand.

Da somit weder eine Zwangsläufigkeit gem. § 34 Abs. 3 EStG 1988 noch eine wirtschaftliche Beeinträchtigung gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 vorlag, konnte dem Begehren des Bf. nicht entsprochen werden.

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.

Da das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG vor und ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 8. August 2023