

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Mai 0216 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. April 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Mit 10.01.2016 reichte der Beschwerdeführer beim Finanzamt auf elektronischem Weg seine Arbeitnehmerveranlagung für 2015 ein. Mit Ersuchen um Ergänzung (Vorhalt) vom 07.04.2016 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2015 beantragten Steuerberatungskosten belegmäßig nachzuweisen.

In der Vorhaltebeantwortung an das Finanzamt vom 18.04.2016 führte der Beschwerdeführer einen Gerichtsbeschluss sowie Honorarnoten seines Rechtsanwaltes sowie seines Notars in Höhe von insgesamt Euro 6.985,11 an führte aus, dass es sich bei den fraglichen Ausgaben – ursprünglich als Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung angeführt – um eine außergewöhnliche Belastung handle. Begründend und erläuternd führte der Beschwerdeführer dazu folgendes aus:

„Gerichtsbeschluss:

Es handelt sich bei diesen Ausgaben um eine außergewöhnliche Belastung.

Um weitwendig freihändige Erklärungen zu vermeiden legt der Steuerpflichtige den Beschluss

des Bezirksgerichts ***G*** Zahl *** vom 24.6.2014 – Einstellung der Zwangsversteigerung - vor, und verweist auf die aus dem Beschluss hervorgehende Komplexität bzw. Besonderheit des Falles.

Die Außergewöhnlichkeit trifft zu, weil es sich um einen ungewöhnlichen Sonderfall handelt und daher im Sinne des Steuergesetzes auch keinesfalls davon auszugehen ist, dass die Mehrzahl der gleichartigen Steuerpflichtigen einem so außergewöhnlich komplizierten und kostenintensiven Rechtsvorgang ausgesetzt ist, dessen Erledigung mit ebenso ungewöhnlich hohen Kosten verbunden war. Das Verfahren war äußerst langwierig und wie dem Einstellungsbeschluss des BG ***G*** zu entnehmen ist, höchst rechtskompliziert und demzufolge auch kostenintensiv. Alle Kosten dieses komplizierten Verfahrens hatte der Steuerpflichtige zu tragen, sodass von außergewöhnlichen Belastungen auszugehen ist. Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ergibt sich, weil der Steuerpflichtige zunächst lediglich sein seit 1990 verbüchertes Einlösungsrecht ausüben wollte, jedoch die vehemente Weigerung der betreibenden Partei (***Bank*** AG) - wie dem Einstellungsbeschluss des Bezirksgerichts ***G*** zu entnehmen ist - dann in weiterer Folge die Ausuferung der Verfahrenskosten bewirkte, sodass sich der Steuerpflichtige diesen außergewöhnlichen Belastungen schlussendlich weder aus tatsächlichen, noch rechtlichen noch sittlichen Gründen gar nicht mehr entziehen konnte, weil ein vorzeitiges Aufgeben des Einlösungsrechts zwangsläufig den Totalverlust des Pfandobjektes zur Folge gehabt hätte (Anm.: was unübersehbar die Methode des Geldinstitutes war, solange zu prozessieren, bis dem Gegner die Luft ausgeht). Der Steuerpflichtige befand sich demzufolge in einer besonderen Zwangslage und hatte, um allfällige Fehler und Schäden zu vermeiden, die Durchsetzung und vertragsrechtliche Abwicklung seines Rechtes auf Einlösung des Pfandrechtes mit anschließend korrekter Übernahme des Pfandobjektes an Notar Dr. ***N*** und Rechtsanwalt Kanzlei Dr. ***H*** (Mag. ***L***) übertragen.

Der Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen (Einlösungsrecht und Übertragung des Pfandobjektes) konnte durchgesetzt werden, damit verbunden auch die richtige Abwicklung der steuerlichen Belange von ImmoEst (Anm.: EUR 10.500,- bezahlt am 8.10.2015) und Grunderwerbssteuer (Anm.: EUR 6.498,- incl. Eintragungsgebühr).

Ein Selbstbehalt des Aufwandes ist infolge seiner besonderen Außergewöhnlichkeit nicht anzusetzen, sodass diese Sonderausgaben als außergewöhnliche Belastungen im geltend gemachten Ausmaß von € 6.985,11 zur Gänze zu berücksichtigen sind.“

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19.04.2016 fanden die vom Beschwerdeführer beantragten Kosten weder als Sonderausgaben Berücksichtigung und führte begründend dazu aus, dass die strittigen Zahlungen an den Rechtsanwalt sowie den Notar des Beschwerdeführers nicht als Steuerberatungskosten zu qualifizieren seien und somit auch keine steuerlich abzugsfähigen Sonderausgaben im Sinne des EStG 1988 vorliegen würden.

In der Bescheidbeschwerde vom 02.05.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 beantragt der Beschwerdeführer die o.a. Kosten für Rechtsanwalt und Notar als

außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 ohne Ansatz eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen und beantragte und begründete dies wie folgt:

*„Es wird beantragt die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 2015 vom 19. April 2016 vorzunehmen, weil zur steuerrechtlichen Berücksichtigung der vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe € 6.985,11 sämtliche Vorschriften gemäß § 34 EStG erfüllt sind. Die bescheidmäßige Abweisung dieser außergewöhnlichen Belastung unter Bezugnahme auf die Bestimmungen für Sonderausgaben gemäß EStG 1988 § 18 Abs. 1 Z. 6, - die vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) wären als Steuerberatungskosten nur dann Sonderausgaben, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden - ist verfehlt, weil in der ersuchten Ergänzung vom 18.4.2016 ausdrücklich darauf verwiesen wurde, dass es sich nicht um Sonderausgaben im Sinne von Steuerberatungskosten handelt, weil sich das bereits aus dem Inhalt und der Art der Belege schon von selbst ergibt, dass es sich nicht um Sonderausgaben gemäß EStG 1988 § 18 Abs. 1 Z. 6 handelt, sondern um Rechtsanwaltskosten zum ersiegten Verfahren am Bezirksgericht ***G***, Beschluss *** vom 24.6.2014 und Instanzen - Einstellung der Zwangsversteigerung - welcher der ersuchten Ergänzung vom 18.4.2016 zum Nachweis beigelegt wurde.*

Bereits im § 34 Abs. 1 EStG 1988 ist normiert: „Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten noch Sonderausgaben sein“.

(Anm.: die veranlagungsgegenständliche Leistung der Rechnungen unter Sonderausgaben wurde durch einen Mangel im Online-Formular ausgelöst, weil das Online Formular keine Möglichkeit zur Geltendmachung von Ausgaben gemäß § 34 EStG 1988 eröffnet, der Irrtum/Fehler wurde aber mit der vom FA am 7.4.2016 ersuchten Ergänzung, eingebracht am 18.4. berichtigt, das hätte im angefochtenen Bescheid berücksichtigt werden müssen).

Die Abweisung ist rechtswidrig:

Bereits in der Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010 ist unter RZ 905 in Pkt. 12.8.23 Prozesskosten, festgelegt, dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegt (vorliegen kann), wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess (Anm.: auch Gerichtsverfahren) aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt (z.B. bei erfolgreicher Abwendung eines Schadenersatzanspruches - oder wie im konkreten Gerichtsverfahren die erfolgreiche Durchsetzung des Rechtsanspruches [Einlösungsrecht nach ABGB § 462]). Sein Obsiegen im aufgezwungenen Gerichtsverfahren hat der Beschwerdeführer in der ersuchten Ergänzung vom 18.4.2016 genau erklärt.

Die bescheidmäßige Abweisung ist daher schon grundsätzlich rechtswidrig, weil in der von der Abgabenbehörde am 7.4. ersuchten und vom Beschwerdeführer am 18.4.2016 eingebrachten Ergänzung detailliert hinsichtlich zitiierter RZ 905, Richtlinie des BMF, vom Beschwerdeführer ausgeführt wurde – „dass er in das Verfahren mutwillig gedrängt wurde, und dass er aber seinen Rechtsanspruch durchsetzen konnte“ (wie noch weiter ausgeführt wird), sodass der bescheidmäßigen Abweisung der vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe € 6.985,11 bereits von vornherein die o.g. Richtlinie des BMF entgegensteht. Im angefochtenen

Bescheid hätte nämlich rechtsrichtig begründet werden müssen, wieso die geltend gemachten Rechnungen nicht unter § 34 EStG fallen.

Jedenfalls aber hätte auf die Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010 unter RZ 905 unter Pkt. 12.8.23 Prozesskosten Bezug genommen werden müssen, oder die Abweisung wäre auf § 20 EStG 1988 auszurichten gewesen, in diesem sind nämlich vollständig alle „Nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben“ aufgezählt, allerdings ist der hier zu Grunde liegende Sachverhalt in § 20 nicht auszumachen, und für eine Abweisung kommt auch Abs. 1 Z 6 aus § 20 nicht in Frage, wie noch im Verlauf dieser Beschwerde (Anm.: in der Zusammenfassung) ausgeführt wird. Ebenso nicht anzuwenden ist Abs. 3, die dort benannten Aufwendungen und Ausgaben gemäß Abs. 1 Z 4 und Z 5.

Die Abgabenbehörde hat somit im angefochtenen Bescheid keine berechtigten Gründe für die Nichtberücksichtigung (Abweisung) der vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe von € 6.985,11 genannt. Die Beschwerde ist daher berechtigt.

Begründung der Beschwerde (die Rechtsgrundlagen):

Die Außergewöhnlichkeit trifft zu, weil es sich um einen ungewöhnlichen Sonderfall handelt, der jedenfalls Deckung findet in der Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010, RZ 905, in Pkt. 12.8.23 Prozesskosten - dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegt (vorliegen kann), wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess (bzw. Gerichtsverfahren) aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt - (vgl. den Verfahrensakt Gerichtsbeschluss Bezirksgericht ***G*** Zahl *** vom 24.6.2014, welcher der ersuchten Ergänzung am 18.4.2016 zum Nachweis beigefügt wurde und durch welchen das Obsiegen der „Einstellung der Zwangsversteigerung“ rechtskräftig bestätigt ist).

Zur weiteren Vervollständigung der Rechtsgrundlagen wird neben der Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010, RZ 905, auch auf eine aktuelle OGH Entscheidung Zahl 10ObS24/13x verwiesen, die zwar keinen aufgezwungenen Zivilprozess behandelt, allerdings leitet der OGH in dieser Sozialrechtssache wiederholt und allgemein klarstellend auf die Abgabenbehörde über, sodass mangels anderer Entscheidungen zu § 34 EStG zulässig ist, neben der o.g. Richtlinie des BMF auch die Klarstellungen aus OGH 10 ObS 24/13x dieser Beschwerde zu Grunde zu legen.

In 4.1. stellt der OGH klar: Als außergewöhnlich wird eine Belastung dann angesehen, wenn sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie muss zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 1 Z 2 und Z 3 EStG 1988).

4.2.: Ihrem Wesensgehalt nach handelt es sich bei den außergewöhnlichen Belastungen um Aufwendungen, die ohne die gesetzliche Anordnung nicht absetzbar wären, deren Berücksichtigung aber dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Nach diesem Prinzip soll die Besteuerung an die persönliche (Steuer-)Leistungsfähigkeit anknüpfen, die sich im Einkommen manifestiert. Die steuerliche Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung beruht somit

auf dem Gedanken, dass diese Beträge dem Steuerpflichtigen nicht zur freien Verfügung stehen, während die Dispositionsmöglichkeit der Mehrzahl der Steuerpflichtigen insoweit nicht eingeschränkt ist. Sie betrifft somit nicht disponible Einkommensteile.

4.3.: Diese - an das (steuerrechtliche) Leistungsfähigkeitsprinzip anknüpfenden – Gründe sind wohl allein für die Abgabenbehörde maßgeblich, nicht jedoch für die Sozialversicherung. Der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach den §§ 34, 35 EStG liegt sohin eine gänzlich andere Zielsetzung zugrunde als den Bestimmungen des ASVG.

Dieser Bescheidbeschwerde wird weiters zu Grunde gelegt, die von der Abgabenbehörde am 7. April 2016 ersuchte und vom Beschwerdeführer am 18.4.2016 eingebrachte Ergänzung, in welcher der Beschwerdeführer bereits umfassend ausgeführt hat - verkürzt wie folgt:

- dass im Sinne des Steuergesetzes keinesfalls davon auszugehen ist, dass die Mehrzahl der gleichartigen Steuerpflichtigen einem so außergewöhnlich komplizierten und kostenintensiven Rechtsvorgang ausgesetzt ist ...,
- dass sich die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ergibt, weil der Steuerpflichtige eigentlich nur sein seit 1990 verbüchertes Einlösungsrecht ausüben wollte, jedoch die vehemente Weigerung der betreibenden Partei (***Bank*** AG) - wie dem Einstellungsbeschluss des Bezirksgerichts ***G*** zu entnehmen ist - dann in weiterer Folge die Ausuferung der Verfahrenskosten bewirkte, sodass sich der Steuerpflichtige diesen außergewöhnlichen Belastungen schlussendlich weder aus tatsächlichen, noch rechtlichen noch sittlichen Gründen gar nicht mehr entziehen konnte, weil ein vorzeitiges Aufgeben des Einlösungsrechts zwangsläufig den Totalverlust des Pfandobjektes zur Folge gehabt hätte,
- dass sich der Steuerpflichtige demzufolge in einer besonderen Zwangslage befand und zur Vermeidung allfälliger Fehler und Schäden, die Durchsetzung und vertragsrechtliche Abwicklung seines Rechtes an Notar Dr. ***N*** und Rechtsanwalt Kanzlei Dr. ***H*** (Mag. ***L***) übertragen hat,
- dass der Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen (Einlösungsrecht und Übernahme des Pfandobjektes) schließlich auch durchgesetzt werden konnte,
- sodass diese Sonderausgaben zur Gänze (ohne Selbstbehalt) als außergewöhnliche Belastungen im geltend gemachten Ausmaß von € 6.985,11 zu berücksichtigen sind.

Zusammenfassung (Schaden durch aufgezwungenen Aufwand/ Anwaltskosten):

Wie schon oben im Pkt. c1) „Rechtswidrige Abweisung“ ausgeführt, ist in der Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010 unter RZ 905 in Pkt. 12.8.23 Prozesskosten, festgelegt, dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegt (vorliegen kann), wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess (Anm.: oder ein Verfahren) aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt (z.B. bei erfolgreicher Abwendung eines Schadenersatz-anspruches - oder wie im konkreten Gerichtsverfahren die erfolgreiche Durchsetzung eines Rechtsanspruches [Einlösungsrecht nach ABGB § 462]).

Die Außergewöhnlichkeit trifft zu, weil nicht jeder Steuerzahler ein Einlöseberechtigter im Sinne des vorgelegten Beschlusses des Bezirksgerichts ***G*** Zahl *** vom 24.6.2014 ist. Aus diesem Beschluss geht hervor, dass überhaupt erst seit der Entscheidung 20bl04/09x durch den OGH klargestellt wurde, dass einem Verbotsberechtigten nach § 364c ABGB auch das Einlösungsrecht nach § 462 ABGB zusteht. Diese (damals aktuelle) Entscheidung hat die betreibende Partei ignoriert und den Beschwerdeführer mutwillig in das kostspielige Verfahren gedrängt, demzufolge zwangsläufig der Aufwand (Prozesskosten) gemäß den vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe € 6.985,11 entstand.

Ein Selbstbehalt ist nicht anzusetzen, da es sich im Hinblick auf die Umstände um einen nicht vermeidbaren Geldschaden (Prozesskosten) handelt.

Bereits im Absatz 6 des § 34 EStG 1988 sind als Aufwendungen beispielhaft auch einige Schadensfälle (Elementarschäden) gelistet, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, woraus sich schlussfolgernd ableitet, dass Schadensfälle grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 abzugsfähig sind, weil eine Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 20 EStG ausdrücklich nicht feststellbar ist.

Die Zwangsläufigkeit trifft zu, weil der Einlösende ein derart rechtswidriges Verhalten der betreibenden Partei gar nicht verhindern konnte, auch nicht im Hinblick auf die Tatsache, dass seit der Entscheidung 20bl04/09x die Rechtslage klargestellt war, sodass sich der Beschwerdeführer in einer besonderen Zwangslage befand und daher zur Vermeidung des für ihn drohenden Vermögensschadens (Verlust seines Pfandobjektes) zur Durchsetzung seines Rechtsanspruchs (Einlösungsrecht) einen Notar und einen Rechtsanwalt beizuziehen hatte, was bei einer streitfreien Ausübung des Einlösungsrechts niemals erforderlich gewesen wäre.

Abgleich von § 34 mit § 20 EStG Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“:

Die auf Grundlage des § 34 EStG geltend gemachten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe € 6.985,11 haben nichts mit Aufwendungen gemäß EStG § 20 (1) Z 6 zu tun. Die geltend gemachten Aufwendungen für Rechnungen Notar und Rechtsanwalt in Höhe € 6.985,11 stehen nur in einem Zusammenhang mit dem Streit über das Einlösungsrecht (vgl. Beschluss Bezirksgericht ***G*** Zahl ***). Es besteht daher hinsichtlich dieser Streitkosten keine Verbindung zu Aufwendungen der späteren Grundstücksübertragung gemäß EStG § 20 (1) Z 6, weil überhaupt erst nach Streitende (Ersiegen des Einlösungsrechts) die Grundstücksübertragung möglich wurde, samt den dann angefallenen Aufwendungen an Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, ImmoEst und Nebenkosten.

Es wird daher (nochmals) auf die ersuchte Ergänzung vom 18.4.2016 verwiesen, dort hat der Beschwerdeführer bereits ausgeführt, dass erst nach Ersiegen des Rechtsanspruchs (Einlösungsrecht) auch die richtige Abwicklung der steuerlichen Belange von ImmoEst (Anm.: EUR 10.500,- bezahlt am 8.10.2015) und Grunderwerbssteuer (Anm.: EUR 6.498,- incl. Eintragungsgebühr) vorgenommen werden konnte und wurde.

Es handelt sich demnach um zwei unabhängige Vorgänge, nämlich der ersiegte Streit um das Einlösungsrecht, diese Kosten fallen unter § 34 und nur diese wurden geltend gemacht, und die spätere Grundstücksübertragung, diese Kosten fallen unter § 20 (1) Z 6 und wurden ohnehin nicht geltend gemacht.

*Es besteht sohin auch kein Kausalzusammenhang zwischen den beiden Vorgängen, auch nicht im Sinne der Klärung einer Vorfrage, denn die Rechtslage war seit der Entscheidung OGH 20b104/09x geklärt. Allein die Mutwilligkeit der ***Bank*** (Anm.: die betreibende Partei), geltendes Recht nicht akzeptieren zu wollen, hat dem Beschwerdeführer die geltend gemachten außergewöhnlichen Aufwendungen in Höhe von € 6.985,11 als Schädigung zugefügt (Anm.: weil sich die betreibende Partei sicher fühlen konnte, für einen – auch absichtlich falsch – eingenommenen Rechtsstandpunkt nicht schadensersatzpflichtig werden zu können).*

Im Hinblick auf die Umstände - und in Ansehung der Richtlinie des BMF vom 20.01.2011, BMF-010222/0186-VI/7/2010, RZ 905 in Pkt. 12.8.23 Prozesskosten, sowie der klarstellenden Rsp. des OGH in 10 Obs 24/13x - kann kein Zweifel bestehen, dass die Bescheidbeschwerde berechtigt ist, weil die tatsächlichen Voraussetzungen zur steuerrechtlichen Berücksichtigung der vorgelegten Rechnungen (Notar und Rechtsanwalt) in Höhe € 6.985,11 gemäß EStG § 34 vollinhaltlich erfüllt und auch durch die Richtlinie des BMF, sowie die anerkannte Rsp. des OGH gedeckt sind.“

In der Beschwerdeverentscheidung vom 28.09.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine außergewöhnliche Belastung kann dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt. Prozesskosten erwachsen grundsätzlich nicht zwangsläufig, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen und ein Prozess letztendlich nur die Folge eines Verhaltens ist, welches der Steuerpflichtige selbst aus freien Stücken gesetzt hat. Die Zwangsläufigkeit ist auch dann zu verneinen, wenn sich der Steuerpflichtige dazu genötigt sieht.

Im gegenständlichen Fall haben Sie der Einverleibung der Hypothek freiwillig zugestimmt. Sie haben daher auch einer möglichen Verwertung der Liegenschaften durch eine Zwangsversteigerung zugestimmt. In weiterer Folge haben Sie sich freiwillig entschlossen, die drohende Zwangsversteigerung durch Hinterlegung der Summe von Euro 218.019,00 zu verhindern. Eine Zwangsläufigkeit liegt daher nicht vor, da durch die vorherige freiwillige Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek die Rechtsposition bereits eingeschränkt war, sodass kein Schaden vorlag, der abzuwenden gewesen wäre. Die Kosten sind letztlich nur eine

Folge der freiwilligen Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek. Im Gegenteil wurde durch die Hinterlegung des Betrages von Euro 218.019,00 die Hypothek ipso iure erworben, und geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf Sie über.“

Mit 06.10.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und führte in seinem Vorlageantrag weiter dazu aus:

„Die Abweisung meiner Bescheidbeschwerde ist sachlich und rechtlich verfehlt. Die Finanzbehörde liefert in ihrer Abweisung aber ohnehin selber die Gründe für die Nichtigkeit der Abweisung und sohin auch die Gründe für den Vorlageantrag.

Zutreffend ist zunächst die Einleitung der Abweisungs begründung: „Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine außergewöhnliche Belastung kann dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt.“

Allerdings sachlich unzutreffend ist die Ausführung - „Die Zwangsläufigkeit ist auch dann zu verneinen, wenn sich der Steuerpflichtige dazu genötigt sieht“ - weil der Steuerpflichtige konnte das vom Gegner in Gang gesetzte Verfahren gar nicht verhindern, sodass die Zwangsläufigkeit schon im Hinblick auf die Tatsachenlage vorliegt, wie noch ausgeführt wird.

Vollkommen verfehlt ist die weitere Ansicht, und zwar aus zweierlei Gründen, wenn die Finanzbehörde vermeint - verkürzt – „Prozesskosten erwachsen grundsätzlich nicht zwangsläufig, ... und diese wären ... „letztendlich nur die Folge eines Verhaltens, welches der Steuerpflichtige selbst aus freien Stücken gesetzt hat“.

Dass diese Ansicht der Behörde verfehlt ist, fixiert sie ja ohnehin selber im Schusssatz ihrer eigenen Abweisungs begründung: „...durch die Hinterlegung des Betrages von € 218.019,00 wurde die Hypothek ipso iure erworben, und geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf Sie über“.

Von dieser Ansicht ist nämlich seinerzeit auch der Einlöser, nunmehr hier Beschwerdeführer ausgegangen, und zwar, mit Hinterlegung sei die Sache abgeschlossen - jedoch mitnichten, wie sich herausgestellt hat, der Gläubiger hat die Hinterlegung bekämpft.

*Damit ergibt sich allein aus der Tatsachenlage, welche detailliert im Einstellungsbeschluss des BG ***G*** dargetan und der Finanzbehörde demnach umfänglich bekannt ist, dass der mittlere Teil der Abweisungs begründung – „Prozesskosten erwachsen grundsätzlich nichtzwangsläufig, ...und sind letztendlich nur die Folge eines Verhaltens, welches der Steuerpflichtige selbst aus freien Stücken gesetzt hat“ - lediglich verallgemeinernde Mutmaßungen des Beamten sind, die sich aus dem konkreten Fall gar nicht ergeben. Unvertretbare Unkenntnis der Sachlage liegt folglich vor, weil sich die Finanzbehörde überhaupt in unrichtigen Behauptungen verheddert - wie in der Abweisung dargetan – „Zwangsläufigkeit*

liegt daher nicht vor, da durch die vorherige freiwillige Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek die Rechtsposition bereits eingeschränkt war, sodass kein Schaden vorlag, der abzuwenden gewesen wäre. Die Kosten sind letztlich nur eine Folge der freiwilligen Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek“.

Die Finanzbehörde hat zunächst nicht die Grundbuchshistorie berücksichtigt, weil dann hätte sie nämlich wissen müssen, dass der 1995 erfolgten Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek über ATS 3.000.000,00 welche dann 2014 zur Einlösung der Titelforderung über Euro 218.019,00 hinterlegt wurden, damals lediglich eine Umschuldung zu Grunde lag, welche bereits seit 1991 einverleibt war (Anm.: pfandreichtlich besicherte Vergleiche). Demnach war die Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek über ATS 3 Mio. (€ 218.019,00) lediglich die Zustimmung zu einem Tausch (Umschuldung) mit anderen einverleibten Pfandrechten, welche im Gegenzug gelöscht wurden. Soweit demnach die Finanzbehörde die Ansicht vertritt, es wäre von einer Einschränkung der Rechtsposition des Beschwerdeführers auszugehen, resultiert diese tatsachenwidrige Ansicht allein aus dem Mangel an Kenntnis der Grundbuchshistorie, wobei eine Einschränkung des Einlösungsrechts (vgl. ABGB § 462) sowieso nie vorlag und auch niemals kausal sein könnte.

Die Finanzbehörde hat nicht erkannt, dass es sich um zwei unabhängige Kostenblöcke handelt (wie noch genauer ausgeführt wird), nämlich die Einlösung durch Hinterlegung und die Bekämpfung der Hinterlegung durch den Gläubiger - und nur um diesen, dem Hinterlegungsakt nachfolgenden Angriff durch den Gläubiger geht es in der Beschwerde.

Es ist sohin zwanglos davon auszugehen, dass die Ansichten der Finanzbehörde in der Abweisungsbeurteilung in ihrer Gesamtheit sachlich und rechtlich falsch sind, weil die wesentlichen Fakten (welche deutlich genug aus dem Einstellungsbeschluss und dem offenen Grundbuch hervorgehen) nicht berücksichtigt wurden.

Die Finanzbehörde geht im letzten Satz der Abweisungsbeurteilung ja selber von einem rechtlich klar definierten Normalfall aus, dessen zufolge mit der Hinterlegung das Verfahren über die Zwangsversteigerung hätte beendet sein müssen. Genau der gleichen Ansicht war seinerzeit zum Zeitpunkt der Hinterlegung auch der Beschwerdeführer, dieser hat dann auch noch den vorgeschriebenen Einstellungsantrag gestellt, weil er der gleichen Ansicht war, wie die Finanzbehörde auch (wie in der Abweisungsbeurteilung dargetan).

Jedoch unterliegt die Finanzbehörde eben genau der gleichen Fehleinschätzung wie seinerzeit auch der Beschwerdeführer, weil das Verfahren nämlich mit der Hinterlegung nicht endete, wie zu erwarten gewesen wäre, weil der Gläubiger völlig unverhofft und gegen jede vorherrschende Judikatur die Geldannahme verweigerte und den Einstellungsantrag bekämpft hat.

Dadurch wurde aber ein kostenbehangenes Verfahren in Gang gesetzt, bei dem von Freiwilligkeit (?) - wie die Finanzbehörde im mittleren Teil ihrer Abweisungsbeurteilung unterstellt - keine Rede sein kann, ganz im Gegenteil, die Finanzbehörde geht ja selber davon aus, dass mit der Hinterlegung der Übergang aller Rechte und Pflichten ipso iure hätte erfolgen müssen.

Mit dieser (an sich völlig rechtsrichtigen) Ansicht hätte aber selbst die Finanz das gleiche

Schicksal wie der Beschwerdeführer erlitten (und auch die gleichen Anwaltskosten gehabt, welche der Beschwerdeführer nunmehr steuerlich geltend gemacht hat), weil der Gläubiger völlig unverhofft einen klar normierten Rechtsanspruch ganz offensichtlich mutwillig bekämpfte (Anm.: es handelt sich um ein Bankinstitut, wo bekanntlich die Prozesskosten keine Rolle spielen).

*Der Finanzbehörde war ja hinlänglich bekannt, dass der Beschwerdeführer (logischerweise freiwillig) Euro 218.019,00 bei Gericht hinterlegte und das Gericht hat die Hinterlegung auch mit Beschluss angenommen und verwahrt (vgl. Verwahrbeschluss des BG ***G*** AZ *** vom 26.5.2014). Im Einstellungsbeschluss des BG ***G*** AZ *** welcher der Bescheidbeschwerde zu Grunde liegt, wird auf Seite 2 auf den Verwahrbeschluss Bezug genommen.*

Das Finanzamt hat sich aber nicht mit jenen Ereignissen auseinandergesetzt, die erst nach der Hinterlegung eingetreten sind, diese waren nämlich keineswegs mehr freiwillig. Bei rechtsrichtiger Berücksichtigung dieser Ereignisse (welche alle im Einstellungsbeschluss nachzulesen sind) hätte es nämlich nicht zur Abweisung der Beschwerde kommen können. Greift man nämlich wieder auf die Abweisungsbeurteilung der Beschwerde zurück, dass nach Ansicht der Finanzbehörde mit der Hinterlegung von Euro 218.019,00 die Versteigerungssache abgeschlossen hätte sein sollen, wäre die Finanzbehörde nämlich vor dem genau gleichen Problem gestanden, wie damals der Einlöser auch stand, nämlich, der Gläubiger bekämpft völlig irrational den nach vorherrschender Judikatur einwandfrei geltenden Rechtsanspruch des Einlösers, er verweigert die Annahme der Zahlung und verweigert demnach auch die Herausgabe der Übertragungsurkunde.

Die Finanzbehörde hat demzufolge den Streitgrund überhaupt nicht erkannt. Es ist nämlich allein auf den Gesetzestext § 462 ABGB bezogen der einlöseberechtigte Personenkreis nicht eindeutig, insbesondere ob auch der gemäß § 364c ABGB bezeichnete begünstigte Personenkreis davon umfasst ist, sodass der OGH mit seiner Entscheidung TE 2 Ob 104/09x die Rechtslage klargestellt hat, dass beide Personenkreise gleichgestellt sind. Sogar gehen mit der Hinterlegung der betriebenen Forderung Rechte und Pflichten ipso iure erst infolge der OGH Entscheidung TE 2 Ob 104/09x auch auf den Verbotsberechtigten gemäß § 364c ABGB als Einlöser über, sodass damit in gleicher Weise ein Gläubigerwechsel eintritt, wie das auch im Falle einer einlösenden Person gemäß § 462 ABGB eintritt (vgl. im Einstellungsbeschluss Seite 6). Demnach war gleichlautend auch dem Verbotsberechtigten vorgeschrieben, dass nach Erlag die Einstellung des Versteigerungsverfahrens beantragt werden muss, weil die Voraussetzungen für die Exekutionsführung nicht mehr vorliegen (vgl. im Einstellungsbeschluss Seite 5 und 6).

Die Finanzbehörde hat daher bei der Behandlung der Beschwerde jene Ereignisse nicht berücksichtigt, die im Einstellungsbeschluss genau behandelt wurden, dass der Gläubiger den infolge Hinterlegung vorgeschriebenen Einstellungsantrag (rechtsirrtümlich) bekämpfte. Damit hat der Gläubiger einen nach vorherrschender Judikatur zweifelsfrei bestehenden Rechtsanspruch des Einlösenden (hier nunmehr der Beschwerdeführer) bestreiten wollen (vgl. im Einstellungsbeschluss Seite 5 und 6). Diese Ansicht des Gläubigers war aber falsch und er ist

deswegen auch mit seinen Rechtsmitteln nicht durchgedrungen.

Nun konnte aber der Beschwerdeführer (Anm.: sein Anwalt, dessen Kosten in Höhe von Euro 6.985,11 nunmehr steuerlich geltend gemacht werden) den Gläubiger trotz weitreichender Bemühungen und Aufklärungen nicht zur Aufgabe seines verfehlten Standpunktes bewegen und sohin auch nicht daran hindern, seine falsche Rechtsansicht mit Rechtsmittel gegen den Einstellungsantrag zu verfolgen, was aber zur Folge hatte, dass der Rechtsverletzte (hier der Beschwerdeführer) im Falle seines ohnehin erwarteten Obsiegens keinen Anspruch auf Kostenersatz gegen den Gläubiger hat (Anm.: weil ein Nachweis darüber, dass die vom Gläubiger vertretene Ansicht mutwillig falsch war, naturgemäß nicht erbringbar ist). Von freiwilliger Prozessführung des Beschwerdeführers - wie die BVE erlassende Behörde irrigerweise annimmt - kann also keine Rede sein, denn der Abgabenbehörde ist ja nicht ernsthaft zu unterstellen, dass sie meinte, der Beschwerdeführer hätte dann eben auf sein Recht zur Einlösung bzw. Hinterlegung verzichten sollen.

Jedoch selbst wenn man dieser seltsamen Ansicht folgen würde, wäre nichts gewonnen, weil dem Beschwerdeführer (und Einlösenden) bereits vor (!) der Hinterlegung alle normal- üblichen Kosten und Gebühren für die Kreditaufnahme samt Vollmachtskosten für die Abwicklung der Hinterlegung des Einlösebetrages von Euro 218.019,00 entstanden sind.

Diese bereits vor der Hinterlegung entstandenen (betragsabhängigen) Gebühren und Kosten sind nicht Gegenstand der Beschwerde. In der Beschwerde geht es um den zweiten (aufgezwungenen) Kostenblock, nämlich die steuerlich geltend gemachten Anwaltskosten für die Abwehr der Angriffe (die Rechtsmittel) des Gläubigers nach der Hinterlegung. Die Finanzbehörde hat nicht berücksichtigt, dass es sich um zwei Vorgänge handelt, nämlich zuerst die freiwillige Hinterlegung und erst danach folgte die aufgezwungene Abwehr, weil der Gläubiger (völlig rechtsirrig) die Hinterlegung bekämpfte.

Demnach wurden die steuerlich geltend gemachten Anwaltskosten durch den rechtswidrigen Angriff des Gläubigers auf die rechtmäßige Hinterlegung dem Beschwerdeführer unvermeidbar aufgezwungen. Von Freiwilligkeit oder Selbstverschulden der Anwaltskosten kann also keine Rede sein, weil der Beschwerdeführer schließlich von der gleichen Ansicht ausging wie die Finanzbehörde selber auch - und wovon nach vorherrschender Judikatur auch jeder normal denkende Bürger ausgehen würde - dass nach Hinterlegung die Sache ipso iure erledigt ist. Jedoch dass die Sache mit Hinterlegung der Euro 218.019,00 nicht ipso iure beendet ist, das hätte nicht einmal die Finanzbehörde angenommen, wie der Abweisungsbeurteilung zu entnehmen ist. Und nur diese rücksichtslos verfehlte Rechtsansicht des Gläubigers hat dem Beschwerdeführer die zusätzlichen Anwaltskosten, welche steuerlich geltend gemacht wurden, mutwillig verursacht und sohin aufgezwungen, sodass die Zwangsläufigkeit zu bejahen ist und der steuerlichen Geltendmachung durch Absetzung nichts entgegensteht.“

Mit 06.12.2016 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde samt Aktenteilen und dem Vorlagebericht, in dem die Abweisung der Beschwerde beantragt worden

ist, vor. Im Vorlagebericht hält das Finanzamt dazu folgendes fest:

*„Mit Kaufvertrag vom Oktober 2015 erwarb Herr ***Bf1*** von seiner Mutter ***M*** die Liegenschaft ***PLZ*** ***G***, ***Gasse*** 23. Nach Einlösung der Höchsthypothek durch Hinterlegung eines Betrages in Höhe von Euro 218.019,00 auf dem Konto des OLG Linz wurde vom Gläubiger diese Hinterlegung bekämpft. Die Geldannahme wurde verweigert und der Einstellungsantrag bekämpft. Diese „aufgezwungenen“ Prozesskosten wurden in der Arbeitnehmerveranlagung im Erstantrag als Sonderausgaben bekanntgegeben, im Beschwerdeantrag als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) geltend gemacht. Ohne den Kauf der belasteten Liegenschaft wäre es bei Herrn ***Bf1*** zu keinem Prozessrisiko gekommen. Somit kann von einer Zwangsläufigkeit keine Rede sein. Der Abzug als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988, ohne Selbstbehalt, ist schon aus dessen Wortlaut nicht möglich.“*

Mit 12.12.2016 übermittelte der Beschwerdeführer eine Replik auf den Vorlagebericht und führte darin wie folgt aus:

„Das im Hinblick auf das bisherige Verfahren nunmehr im Vorlagebericht völlig neue Vorbringen der belangten Behörde - unter dem Punkt: „Sachverhalt und Anträge“, es läge den geltend gemachten Anwaltskosten nicht, wie im Sachverhalt und in der BVE ausgeführt, der aufgezwungene Streit über die bekämpfte Hinterlegung, sondern infolge neuerlich anderslautender Annahmen ein Prozesskostenrisiko wegen des Kaufes der Liegenschaft zu Grunde - ist falsch und mit der Faktenlage auch gar nicht in Einklang zu bringen, weil von dieser nunmehr tatsächlichenwidrigen Neuerung nicht einmal die belangte Behörde selber in ihrer abweislichen Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 28.9.2016 ausging. Der BVE legt die belangte Behörde nämlich folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Im gegenständlichen Fall haben Sie der Einverleibung der Hypothek freiwillig zugestimmt. Sie haben daher auch einer möglichen Verwertung der Liegenschaften durch eine Zwangsversteigerung zugestimmt. In weiterer Folge haben Sie sich freiwillig entschlossen, die drohende Zwangsversteigerung durch Hinterlegung der Summe von € 218.019,00 zu verhindern - und weiter - Die Kosten sind letztlich nur eine Folge der freiwilligen Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek. Im Gegenteil wurde durch die Hinterlegung des Betrages von Euro 218.019,00 die Hypothek ipso iure erworben, und geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf Sie über.

Die belangte Behörde hat daher zum Zeitpunkt der BVE sehr genau gewusst, dass es sich um die Einlösung eines Pfand-Rechtes handelt, nicht um den Ankauf einer Pfand-Sache.

Von einem Kaufvertrag (Ankauf der Pfandsache) konnte zum Zeitpunkt des Streites über die Einlösung des Pfand-Rechtes denknotwendig noch gar keine Rede sein, weil der Beschwerdeführer ja noch gar nicht Inhaber des Pfandrechtes war, und ob er das auch wird, war eben angefochten, obwohl die Rechtslage klar war, wie im Vorlageantrag dargetan. Vor allem aber ergibt sich aus den Akten schlüssig, dass der Beschwerdeführer Inhaber der

grundbücherlichen Rechte Belastungsverbot und Veräußerungsverbot war. Allein zum Zweck, sich diese Rechte zu erhalten, hat er von seinem (ausdrücklich besonderen) Recht auf Forderungseinlösung (zum Höchstbetrag) Gebrauch gemacht (vgl. §§ 364c und 462 ABGB). Ein Ankauf der Pfandsache vor der Forderungseinlösung wäre weder erforderlich noch zweckmäßig gewesen, da ihm bei Ableben der Liegenschaftseigentümerin, seiner Mutter, sowieso die Liegenschaft als Erbe zugefallen wäre. Insofern fehlt dem von der belangten Behörde nunmehr völlig neu ins Spiel gebrachten Kaufvertrag schon von vornherein das Motiv (soweit der belangten Behörde überhaupt das Grundbuchsrecht hinreichend geläufig ist, was bei den komischen Ansichten in der Stellungnahme des Vorlageberichtes eher zu bezweifeln ist), denn zum Rechte-Erhalt (Belastungs- und Veräußerungsverbot) hätte ein Ankauf vor der Pfandrechtsübertragung das genaue Gegenteil bewirkt, weil bei Wechsel des Eigentümers die Verbotsrechte automatisch untergehen (vgl. dazu die gängige Rechtsansicht des OGH). Ergo war auf Grund der Rechtslage klar, nur und ausschließlich die Forderungseinlösung konnte den Erhalt der Rechte sichern - und genau dabei kam es zum aufgezwungenen Streit mit dem betreibenden Gläubiger, wie bereits hinreichend dargetan, weil dieser völlig rechtswidrig (und deswegen am Ende auch erfolglos) die „ipso iure Wirkung“ der Hinterlegung bekämpfte, was aber dem Beschwerdeführer genau die geltend gemachten und sohin außergewöhnlichen Anwaltskosten verursachte.

Erst Anfang 2015 ist die vom Rekursgericht bestätigte erstinstanzliche Entscheidung über die Einstellung der Versteigerung in Rechtskraft erwachsen, sodass erst im Anschluss daran im ersten Halbjahr 2015 die Geldfreigabe vom Verwahrkonto erfolgen konnte, und in weiterer Folge übermittelte dann der Gläubiger auch die Lösungsquittungen, sodass erst dann der Vorgang über die (Anm.: eindeutig mutwillig und rechtswidrig bekämpfte) Einlösung des Pfand-Rechtes abgeschlossen war - und auch dann die geltend gemachten Anwaltskosten über den mutwilligen Akt des Gläubigers abgerechnet wurden.

Von einem Ankauf der Pfandsache, wie jetzt plötzlich und völlig neu im Vorlagebericht behauptet, konnte zur Zeit der Einlösung des Pfand-Rechtes (Anm.: insbesondere im Hinblick auf das offene anhängige Verfahren über die Zwangsversteigerung) naturgemäß und logischerweise überhaupt keine Rede sein.

Der Kaufvertrag vom 5.10.2015 - wie die belangte Behörde im Vorlagebericht unter Sachverhalt angibt - steht daher auch in keinem Zusammenhang mit den gelten gemachten Anwaltskosten, weil die Kanzlei ***H*** (***L***) mit der Errichtung des Kaufvertrages gar nicht beschäftigt war, was sich ja auch datumsmäßig mit den geltend gemachten Anwaltsrechnungen gar nicht ausgeht, weil die erbrachten Leistungen der Kanzlei ***H*** naturgemäß vor dem Abrechnungsdatum (Mai 2015) erbracht wurden, demnach genau im Zeitraum des Streites um die Einlösung durch Hinterlegung.

Also da passt überhaupt nichts zusammen, der belangten Behörde hätten ja wohl ihre eigenen Ungereimtheiten selber auch auffallen müssen.

Die Kanzlei ***H*** war ausschließlich mit der streitigen Einlösung des Pfand-Rechtes (und sohin Abwendung der Zwangsversteigerung) beschäftigt. Erst viel später – nach Vorliegen des

beglaubigten Kaufvertrages - war die Kanzlei ***H*** (***L***) mit der Verbücherung des Kaufvertrages beschäftigt und zwar infolge des Treuhandvertrages gegenüber der ***R***, welche den Einlösebetrag kreditierte. Auch die ***R*** war überrascht, dass der betreibende Gläubiger (***Bank***) unsinnigerweise die ipso iure Wirkung der Hinterlegung bekämpfte. Insofern konnte auch der Treuhandvertrag bezüglich Forderungseinlösung nicht abgeschlossen werden. Demnach ist schon von Weitem erkennbar, dass der Inhalt der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht falsch ist, weil die geltend gemachten Anwaltskosten kein Prozesskostenrisiko in Verbindung mit dem Kaufvertrag zwischen Mutter und Sohn sind. Zum Zeitpunkt des Kaufvertrages (Oktober 2015) war die Zwangsversteigerung längst rechtskräftig eingestellt, auch der Streit um die Pfandrechtsübertragung war längst beendet, der betreibende Gläubiger ist mit der Bekämpfung der Hinterlegung nicht durchgedrungen, er wurde nach Rechtskraft des Einstellungsbeschlusses ausbezahlt, abgefertigt und er hat alle Löschungsquittungen herausgegeben, sodass alle seine Pfandrechte schon lange vor der Kaufvertragsserrichtung gelöscht wurden.

Es handelt sich sohin bei den geltend gemachten Anwaltskosten genau und ausschließlich nur um jene, wie im Vorlageantrag hinreichend klar dargetan - analog wie auch die belangte Behörde schon in der BVE ausgeführt hat – „...durch die Hinterlegung des Betrages von Euro 218.019,00 die Hypothek ipso iure erworben, und geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf Sie über.“ Genauso dachte auch der Beschwerdeführer. Dass der betreibende Gläubiger aber entgegen der Rechtsvorschrift rekurrierte, war dann die geltend gemachten Anwaltskosten verursachend, sodass diese iSd § 34 (6) EStG und im Hinblick auf die Beschwerdeausführungen samt vorgelegter Beweisurkunden als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind - weil eben außergewöhnlich ist, dass ein Bankinstitut gegen geltendes Recht zu Felde zieht (Anm.: die ipso iure Wirkung nicht akzeptieren will).

Wieso jetzt plötzlich völlig neu und tatsachenwidrig der Kaufvertrag von der belangten Behörde ins Spiel gebracht wird, kann (insbesondere im Hinblick auf ihre eigene BVE) nur als Versuch einer absichtlichen Verwirrung des Sachverhaltes ausgelegt werden, nicht zuletzt auch wegen der merkwürdigen und ohnehin unbegründeten Ansicht, wieso es infolge eines Kaufvertrages zwischen Mutter und Sohn zu einem Prozesskostenrisiko gekommen sein sollte.

Die mittels Beschwerde geltend gemachten Anwaltskosten beziehen sich auf den mutwillig vom betreibenden Gläubiger angezettelten Streit um die Einlösung des Pfand-Rechtes (Verweigerung der Hinterlegung), aber nicht auf den späteren Ankauf der Pfand-Sache.

Zusammenfassung:

- Die Stellungnahme im Vorlagebericht ist aus den dargetanen Gründen bei der Entscheidung über die Beschwerde nicht zu berücksichtigen, weil es beim Kaufvertrag zwischen Mutter und Sohn kein Prozesskostenrisiko gab - welches sollte das gewesen sein, dazu äußert sich die belangte Behörde nicht.
- Zu den geltend gemachten, sogenannten Prozesskosten kam es infolge des aufgezwungenen Streites zwischen dem betreibenden Gläubiger (***Bank***) und dem Einlöseberechtigten (nunmehr Beschwerdeführer) über die Einlösung des Pfand-Rechtes.

- Ein Recht bzw. eine Pflicht zum Ankauf der Pfand-Sache ergibt sich durch den bloßen Erwerb des Pfand-Rechtes explizit nicht.
- Für den Beschwerdeführer war die Gegenpartei im Einlöseverfahren die ****Bank****, hingegen beim Kaufvertrag war für den Beschwerdeführer die Gegenpartei seine Mutter.
- Eine Kausalität zwischen den beiden Rechtsgeschäften (Forderungseinlösung und Kaufvertrag) besteht demnach ebenso explizit nicht.“

Mit 24.08.2022 nahm das Finanzamt zur Replik des Beschwerdeführers vom 12.12.2016 wie folgt Stellung:

„Der Beschwerdeführer hat dem Simultanpfandrecht an den Liegenschaften den Vorrang vor seinen Belastungs- und Veräußerungsverboten eingeräumt.

*Um die Versteigerung zu verhindern, hat der Beschwerdeführer am 20.05.2014 den Höchstbetrag des Simultanpfandrechtes von € 218.019,00 bei Gericht erlegt und das BG ****G**** hat die Zwangsversteigerung mit Beschluss vom 24.06.2014 eingestellt.*

*Die ****Bank**** wollte das nicht zur Kenntnis nehmen und beeinspruchte den Beschluss. Ende Jänner 2015 wurden alle Pfandrechte der ****Bank**** aus dem Grundbuch gelöscht.*

*In der Folge kaufte er seiner Mutter am 05.10.2015 die Grundstücke EZ ****Nr 1**** und EZ ****Nr 2**** um*

*€ 300.000,00 ab. Es kam zu keiner Kaufpreiszahlung, da die aufgewendeten Mittel zum Pfandrechtserwerb (€ 218.019,00 und € 10.981,00 ****Bank**** und € 3.558,00 ****R**** und € 68.000,00 für Rechtsanwaltskosten, Gerichts- und Grundbuchskosten, Finanzierungskosten und ImmoEst) mit der Kaufpreisforderung aufgerechnet wurden.*

In den € 68.000,00 sind die beantragten Kosten für a.g. Belastung in Höhe von € 6,985,00 bereits beinhaltet.

Die vorgelegten Rechnungen betreffen auch Kosten für den nachfolgenden Kauf der Liegenschaften am 05.10.2015.

07.10.2015 Beglaubigung Kaufvertrag	€ 221,90	Kauf
03.11.2015 Honorar Beglaubigung	€ 44,30	Kauf
03.11.2015 Rangordnung f. Veräußerung, grundb. Durchführung	€ 307,20	Kauf
06.11.2015 unvollst. Rechnung über € 682,15 ab 14.10.2015		Kauf
07.05.2015 Stundenabrechnung	€ 400,00	

Unvollständige Rechnungen:

08.05.2015 Zwei Re. nur mit Seite 1 und Endsumme Seite 3	€ 3.959,23
--	------------

Gem. § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine ag Belastung kann dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zivilprozess aufgezwungen wird und er in diesem Prozess obsiegt. Prozesskosten erwachsen grundsätzlich nicht zwangsläufig, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen und ein Prozess letztlich nur die Folge eines Verhaltens ist, welches der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat (vgl. Vock in Jakom, EStG, 9.

Aufl. 2016, § 34 Rz 90 mwN; Doralt, EStG, § 34 Rz 78; LStR Rz 905). Die Zwangsläufigkeit ist immer dann zu verneinen, wenn ein Prozess letztlich nur die Folge eines Verhaltens ist, welches der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat, und zwar auch dann, wenn sich der Stpf. dazu genötigt sieht (UFS 16.10.2006, RV/0501-G/06).

Gegenständlich hat der Bf der Einverleibung der Hypothek freiwillig zugestimmt. Er hat daher auch einer möglichen Verwertung der Liegenschaften durch Zwangsversteigerung zugestimmt. In weiterer Folge hat er sich freiwillig entschlossen, die drohende Zwangsversteigerung durch Hinterlegung der Summe von € 218,019,00 zu verhindern.

Eine Zwangsläufigkeit liegt nicht vor, da er durch seine vorherige freiwillige Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek seine Rechtsposition bereits eingeschränkt hatte, sodass kein Schaden vorlag, der abzuwenden gewesen wäre. Die Kosten sind letztlich nur eine Folge der freiwilligen Zustimmung zur Einverleibung der Hypothek.

Im Gegenteil hat er durch die Hinterlegung des Betrages von € 218.019,00 die Hypothek ipso iure erworben, und geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf ihn über (so im Beschluss der BG ***G***, Seite 5).

Beim Verkauf der Liegenschaften (samt Wohnhaus EZ ***Nr 1***) durch die Mutter an den Bf wurden alle Forderungen in diesem Zusammengang gegengerechnet und es kam zu keiner Auszahlung an die Mutter.

Die Honorarnoten des Notars und des Rechtsanwaltes wurden nur unvollständig übermittelt. Es ist dabei jedoch erkennbar, dass auch Leistungen aus dem anschließenden Kauf verrechnet wurden. Diese Leistungen können keinesfalls eine ag Belastung sein, da diese jedenfalls lediglich mit dem Erwerb von Vermögen zusammenhängen.

Auch wenn ag Belastungen vorliegen würden, wäre der Selbstbehalt anzusetzen. In § 34 Abs 6 EStG sind jene ag Belastungen angeführt, die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind.

Prozesskosten sind keine Ausgaben nach § 34 Abs 6 EStG, sodass ein Selbstbehalt abzuziehen ist. Prozesskosten oder ähnliches sind jedenfalls keine Katastrophenschäden.

Da die Kosten nicht zwangsläufig erwachsen sind und Gegenleistung für den anschließenden Erwerb der Liegenschaften waren (Vermögensumschichtung) liegt keine ag Belastung vor.

Außerdem wurden für die Berechnung des Kaufpreises (€ 300.000,00 im Gegensatz zum Gutachten € 730.000,00) der beiden Liegenschaften die Bemessungsgrundlage extrem vermindert. Es wurden übertriebene Beeinträchtigungen des Grundstückes angegeben, die sich beim Verkauf der EZ ***Nr 2*** am 05.04.2017 nicht bewahrheiteten.

Es wird beantragt, die Beschwerde aus obigen Gründen abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Beschluss des Bezirksgerichtes ***G*** vom 24.06.2014 kann entnommen werden, dass zu Gunsten des Beschwerdeführers ob den EZ ***Nr 1*** und EZ ***Nr 2***, KG

T, jeweils ein Belastungs- und Veräußerungsverbot einverleibt war. Der Beschwerdeführer hat dem Simultanpfandrecht an diesen Liegenschaften den Vorrang vor seinen Belastungs- und Veräußerungsverboten eingeräumt. Um die Versteigerung dieser EZ zu verhindern, hat der Beschwerdeführer den Höchstbetrag des Simultanpfandrechtes (Euro 218.019,00) bei Gericht erlegt. Das Bezirksgericht ***G*** hat die Zwangsversteigerung dieser Liegenschaften mit dem gegenständlichen Beschluss eingestellt.

Den Grundbuchauszügen der EZ ***Nr 1*** und EZ ***Nr 2*** und dem Kaufvertrag vom 05.10.2015 (Urkundensammlung) kann entnommen werden, dass diese Liegenschaften (EZ ***Nr 1*** mit 885 m² Fläche Baugrund bebaut mit einem Einfamilienhaus; EZ ***Nr 2*** mit 748 m² Fläche unbebautem Baugrund) vom Beschwerdeführer mit dem angeführten Kaufvertrag von seiner Mutter ***M*** erworben worden sind.

Im Kaufvertrag (Pkt. III.) wurde vereinbart, dass der Kaufpreis von Euro 300.000,00 durch die im Zuge des Erlagsverfahrens bezahlten Forderungen und Kosten längst bezahlt ist. Im Vertrag selbst ist angeführt, dass neben der Einlösung des Pfandrechtes dem Beschwerdeführer im Zuge des langwierigen Erlagsverfahrens weitere Kosten in Höhe von rund Euro 68.000,00 (Rechtsanwaltskosten, Gerichtsgebühren, Grundbuchkosten, Finanzierungskosten und noch Gegenleistungen wie ImmoEst etc.) entstanden sind, sodass die Zahlung von Euro 300.000,00 feststeht.

Gegenständlich hat der Beschwerdeführer der Einverleibung der Hypothek freiwillig zugestimmt, Er hat daher auch einer möglichen Verwertung der Liegenschaften durch Zwangsversteigerung zugestimmt, In weiterer Folge hat er sich freiwillig entschlossen, die drohende Zwangsversteigerung durch Hinterlegung der Summe von Euro 218.019,00 zu verhindern.

Der Beschwerdeführer hat durch die Hinterlegung des Betrages von Euro 218.019,00 die Hypothek ipso jure erworben, und somit geht die eingelöste Forderung samt Hypothek auf ihn über (so Beschluss des Bezirksgerichtes ***G***, Seite 5). In weiterer Folge ist es auch zum Verkauf der Liegenschaften von ***M*** an den Beschwerdeführer gekommen, Als Kaufpreis wurden im Kaufvertrag auch die bezahlten Forderungen und Kosten (auch enthaltend die gegenständlichen Rechtsanwaltskosten etc.) angeführt.

Der Beschwerdeführer verkaufte das unbebaute Baugrundstück im Ausmaß von 748 m² auf EZ ***Nr 2*** am 05.04.2017 um Euro 269.000,00 an einen Dritten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten, zu denen auch die Bescheidbeschwerde und der Vorlageantrag gehören.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 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 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. Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Prozesskosten ergibt sich nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (wie auch bereits in der Berufungsvorentscheidung dargestellt) aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die unmittelbare oder mittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294).

Lehre und Rechtsprechung vertreten bezüglich der Berücksichtigung von Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung weiters die Auffassung, dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass Prozesskosten deshalb nicht zwangsläufig erwachsen, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen. Wenn sich in diesem Zusammenhang auch eine stets gültige Regel nicht aufstellen lässt, so ist die Zwangsläufigkeit jedenfalls dann immer zu verneinen, wenn ein Prozess letztlich nur die Folge eines Verhaltens ist, welches der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat (vgl. dazu Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 78 zu § 34 EStG 1988 unter

"Prozesskosten"; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, "Prozesskosten", und die dort zitierte Judikatur).

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.

Mit der Frage der „Zwangsläufigkeit“ im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 haben sich Judikatur und Literatur bereits ausführlich beschäftigt. Schon aus der Wortfolge „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr.....nicht entziehen kann“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen herbeigeführt wurden, oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH vom 18.2.1999, 98/15/0036).

Was nun die Frage der Berücksichtigung von Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anbelangt, so vertreten Lehre und Rechtsprechung die Auffassung (vgl. *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort „Prozesskosten“ und die dort zitierte Judikatur), dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass Prozesskosten deshalb nicht zwangsläufig erwachsen, weil jede Prozessführung mit dem Risiko verbunden ist, die Kosten ganz oder teilweise selbst tragen zu müssen. Wenn sich in diesem Zusammenhang auch eine stets gültige Regel nicht aufstellen lässt, so ist die Zwangsläufigkeit jedenfalls dann immer zu verneinen, wenn ein Prozess letztlich nur die direkte oder indirekte Folge eines Verhaltens ist, das der Steuerpflichtige aus freien Stücken gesetzt hat (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, Stichwort „Prozesskosten“; Doralt, EStG-Kommentar, § 34 Tz 78, Stichwort „Prozesskosten“; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100, mit weiteren Nachweisen; VwGH 16.1.1991, 89/13/0037; VwGH 3.3.1992, 88/14/0011; VwGH 19.3.1998, 95/15/0024; 19.12.2000, 99/14/0294, ÖStZB 2002/21).

§ 34 EStG 1988 räumt dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch ein (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077). Sämtliche Merkmale des § 34 EStG 1988 müssen aber kumulativ, dh gleichzeitig erfüllt sein (VwGH 5.6.2003, 99/15/0111). Mangelt es im Einzelfall an der Erfüllung auch nur einer der genannten Voraussetzungen, ist das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung zu verneinen.

Aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig berücksichtigt werden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 18.9.2013, 2011/13/0029; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130, mwN).

Es entspricht auch der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung, dass Prozesskosten im Allgemeinen nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 erwachsen (VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005).

Zwangsläufigkeit von Prozesskosten habe die Rechtsprechung stets verneint, wenn die Prozessführung auf Tatsachen zurückzuführen sei, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe (VwGH 19.12.2000, 99/14/0294; VwGH 4.4.1990, 89/13/0100; VwGH 19.3.1998, 95/15/0024) oder wenn die Prozessführung nur eine direkte oder indirekte Verhaltensfolge darstellt.

Der Beschwerdeführer hat freiwillig, um die Zwangsversteigerung der Liegenschaften EZ ***Nr 1*** und EZ ***Nr 2*** in der KG ***T*** zu verhindern den Höchstbetrag des Simultanpfandrechtes in Höhe von Euro 218.019,00 bei Gericht erlegt. Dass der Beschwerdeführer unbedingt das Grundvermögen seiner Mutter für sich erhalten wollte, ist redlich und nachvollziehbar. Dennoch steht dabei freiwillig getätigtes Verhalten des Beschwerdeführers, das mittelbar bzw. unmittelbar zu einer gerichtlichen Auseinandersetzung mit der Bank geführt hat, gegenständlich im Raum. Das später vom Beschwerdeführer von der Mutter mit Vertrag vom 05.10.2015 erworbene Grundvermögen der beiden o.a. EZ um Euro 300.000,00 hatte nämlich tatsächlich einen höheren Wert. Mit 05.04.2017 veräußerte der Beschwerdeführer eine der zwei Liegenschaften (unbebautes Bauland, EZ ***Nr 2***) um Euro 269.000,00. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nahm daher der Beschwerdeführer aus wirtschaftlichen Gründen auch bereitwillig eine mögliche Auseinandersetzung mit der Bank, die um ihre Hyperocha im Rahmen der angestrebten Zwangsversteigerung kam, durch Erlag des Höchstbetrages des Simultanpfandrechtes letztendlich durch sein freiwillig gesetztes Verhalten in Kauf.

Wie bereits das Finanzamt zu Recht entschieden hat, fehlt den gegenständlichen Prozesskosten das Merkmal der Zwangsläufigkeit, weil sie eine Folge von freiwilligen Handlungen des Beschwerdeführers selbst waren. Es liegt im gegenständlichen Fall keine Zwangsläufigkeit und somit auch keine außergewöhnliche Belastung vor. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 die hier zu klärenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung bereits ausreichend geklärt worden sind, liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 19. September 2023