

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf-Adr.***, über die Beschwerde vom 20.12.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 05.12.2017 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 (im Folgenden Bf.) bekam mit Schenkungsvertrag vom 25.11.2015 von seiner Mutter eine Eigentumswohnung übertragen, die er in weiterer Folge am 08.09.2016 veräußerte. Ab November 2015 war seine Mutter in einem Pflegeheim untergebracht.

Im Rahmen seiner Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2016** beantragte der Bf. neben Sonderausgaben iHv. 2.397,- Euro, Krankheitskosten iHv. 867,70 Euro sowie Kurkosten iHv. 281,84 Euro, die Berücksichtigung von sonstigen außergewöhnlichen Belastungen iHv. 19.266,91 Euro.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 20.10.2017** wurde der Bf. seitens des Finanzamts aufgefordert, seine beantragten Aufwendungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Mit **Schreiben vom 30.11.2017** gab der Bf. ua. bekannt, dass sich die oben angeführten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen iHv. 19.266,91 Euro aus von ihm übernommenen Heimkosten für seine pflegebedürftige Mutter zusammensetzen würden und übermittelte entsprechende Belege.

Im Rahmen des angefochtenen **Einkommensteuerbescheides 2016** vom 05.12.2017 berücksichtigte das Finanzamt die beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen iHv. 19.266,91 Euro nicht. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass die Berücksichtigung der beantragten Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung nicht möglich sei, da der Bf. von seiner Mutter eine Eigentumswohnung geschenkt bekommen habe. Bloße Vermögensumschichtungen würden nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wenn daher Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen würden, liege eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und daher eine außergewöhnliche Belastung nicht vor.

Hiergegen richtet sich die verfahrensgegenständliche **Beschwerde vom 20.12.2017**. Darin beehrte der Bf. die Berücksichtigung der oa. außergewöhnlichen Belastungen aus Heimkosten der Mutter. Seine Mutter habe ihm im August 2015 eine Eigentumswohnung geschenkt, dies zu einem Zeitpunkt, in welchem man noch keinen Zusammenhang mit Pflegekosten in einem Heim herstellen könne. Erst Monate später sei seine Mutter nach einem Oberschenkelhalsbruch in ein Pflegeheim gekommen. Bei der Streichung der außergewöhnlichen Belastungen sei vom Verkaufserlös ausgegangen worden, maßgeblich sei jedoch der Wert des geschenkten Gutes im Zeitpunkt der Schenkung. Die Wohnung habe 28 m² Wohnfläche und 5,8 m² Balkon. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer einer Wohnung betrage 80 Jahre. Seine Mutter habe seit 1960 in der Wohnung gewohnt, woraus sich eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 25 Jahren ergäbe. Daraus errechne sich ein Zeitwert der Wohnung von 15.450,- Euro. Von diesem Betrag sei noch die Grunderwerbsteuer und die Kosten des Notariats abzuziehen und verbleibe ein Wert von 15.100,- Euro. Der spätere höhere Verkaufserlös resultiere aus einer kompletten Sanierung und entspreche nicht dem Wert im Zeitpunkt der Schenkung.

Mit weiteren **Ersuchen um Ergänzung** vom 05.02.2018 sowie 29.06.2018 wurde der Bf. seitens des Finanzamts aufgefordert, weitere Unterlagen zu übermitteln. Diese wurden vom Bf. am 14.03.2018 bzw. 30.07.2018 übermittelt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.04.2018 wurde die Beschwerde seitens des Finanzamts als unbegründet abgewiesen. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass die außergewöhnlichen Belastungen aus Heimkosten der Mutter nicht abzugsfähig seien. Wenn Pflegekosten bezahlt werden und ein konkreter vertraglicher oder zeitlicher Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB. Übertragung von Liegenschaften) besteht, würde insoweit keine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die Kosten im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden. Gegenständlich würden die im Jahr 2016 getätigten Ausgaben für die Pflege der Mutter den Wert des übernommenen Liegenschaftsanteils nicht überschreiten, zumal das Pflegegeld und das Einkommen der Mutter gegenzurechnen seien. Die verausgabten Pflegekosten seien durch

den in der Beschwerde bemessenen Zeitwert der übertragenen Wohnung iHv. 15.100,- Euro gedeckt.

Mit Schreiben vom 13.05.2018 „widersprach“ der Bf. der Beschwerdevereinsentscheidung und stellte dadurch den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**).

Mit **Vorlagebericht** vom 07.08.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte darin ergänzend aus, dass die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim grundsätzlich bei der unterhaltspflichtigen Person als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfüge. Die Kosten seien um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person sowie um öffentliche Zuschüsse, soweit diese mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in Zusammenhang stehen, zu mindern. Nach Angaben des Bf. sei seine Mutter seit November 2015 in einem Pflegeheim untergebracht und datiere der Schenkungsvertrag mit 25.11.2015. Selbst wenn im gegenständlichen Fall kein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen der Schenkung und der Heimunterbringung angenommen werde, wäre bei einem Lebensalter von 92 Jahren der Eintritt einer Pflegebedürftigkeit zumindest nicht auszuschließen. Dass die Mutter im Jahr 2016 nicht über ausreichende Mittel verfügt habe, um alle notwendigen Kosten für die Unterbringung und Pflege selbst zu tragen, sei auch durch die Schenkung der Wohnung an den Bf. mitverursacht. Da ein konkreter Zusammenhang zwischen der Unterhaltsverpflichtung des Bf. bzw. der anteiligen Übernahme der Heimkosten und der Schenkung der Wohnung bestanden habe, sei dem Bf. ausreichend verwertbares Vermögen zur Deckung der strittigen Aufwendungen zugekommen.

Am 04.12.2018 übermittelte der Bf. ein **Schreiben** an das Finanzamt mit folgendem Inhalt:
„Ich möchte bei der Verhandlung meines Beschwerdeanliegens persönlich anwesend sein und ersuche um Mitteilung, wann die mündliche Verhandlung stattfindet.“

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm. der Karenzierung der bisherigen RichterIn mit 02.07.2025 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat mit Schenkungsvertrag vom 25.11.2015 (BFG-Akt OZ 12) von seiner Mutter die Eigentumswohnung ***Liegenschaft*** im Ausmaß von 28 m² zzgl. 5,8 m² Balkon geschenkt bekommen. Der Notariatsakt wurde vom Bf. einerseits als Geschenknehmer, andererseits,

ausgestattet mit einer Vollmacht seiner Mutter vom 25.08.2015, als Geschenkgeber unterfertigt. Im Schenkungsvertrag wurden keinerlei Gegenleistungen vereinbart.

In weiterer Folge investierte der Bf. 21.965,83 Euro in die Sanierung der Wohnung (Aufstellung und Rechnungen OZ 10) und veräußerte diese am 08.09.2016 um einen Kaufpreis von 110.000,- Euro (Kaufvertrag OZ 5).

Die Mutter des Bf. war seit November 2015 in einem Pflegeheim untergebracht, da sie pflegebedürftig war. Die gesamten Heimkosten für die Unterbringung der Mutter im Jahr 2016 haben 43.494,05 Euro betragen (Aufstellung OZ 8, S. 1).

Die Mutter des Bf. hatte laut ihrem Einkommensteuerbescheid 2016 vom 20.10.2017 (OZ 6) Pensionseinkünfte iHv. 22.365,60 Euro und wurden im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung ua. außergewöhnliche Belastungen aus der eigenen Behinderung iHv. 22.343,62 Euro berücksichtigt.

Weiters hat die Mutter des Bf. im Jahr 2016 Pflegegeld Stufe 5 iHv. 920,30 Euro monatlich, somit insgesamt 11.043,60 Euro, bezogen (Aufstellung OZ 8, S. 1).

Die vom Einkommen bzw. Pflegegeld der Mutter nicht gedeckten Heimkosten wurden vom Bf. getragen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den jeweils angeführten, unbedenklich erscheinenden Unterlagen und sind unstrittig. Die Feststellungen zur Unterbringung der Mutter im Pflegeheim und deren Pflegebedürftigkeit ergeben sich aus dem dahingehend unbedenklichen Vorbringen des Bf., welches auch seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen wurde. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Höhe der Investitionen für die Sanierung der Wohnung ergibt sich aus der Aufstellung des Bf. (OZ 10), aus welcher jedoch die Aufwendungen für das Notariat, die Betriebskosten, die Immobilienertragsteuer, die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr und die Inserate herausgerechnet wurden, da diese nicht mit der Sanierung in Zusammenhang stehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich an die Stelle des am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

- Zur Nichtdurchführung einer mündlichen Verhandlung

§ 274 Abs. 1 BAO lautet:

Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde oder den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB. VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148).

Der Bf. hat weder in seiner Beschwerde noch in seinem Vorlageantrag einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Vielmehr hat der Bf. erstmals in seinem Schreiben vom 04.12.2018, welches erst nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beim Finanzamt eingebracht wurde, angeführt, dass er bei der Verhandlung seiner Beschwerde persönlich anwesend sein möchte und um Mitteilung ersucht, wann die Verhandlung stattfindet.

Dieses Schreiben ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts einerseits nicht als ausreichender Antrag auf mündliche Verhandlung zu werten (siehe dazu etwa die Ausführungen in *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 274 BAO Rz 5) und wäre andererseits selbst ein ordnungsgemäß formulierter Antrag nicht rechtzeitig gestellt gewesen.

Darüber hinaus erachtet gegenständlich das Bundesfinanzgericht die Durchführung einer amtswegigen mündlichen Verhandlung iSd § 274 Abs. 1 Z 2 BAO nicht für erforderlich, da der Sachverhalt unstrittig ist und die rechtlichen Positionen des Bf. sowie des Finanzamts eindeutig sind.

Eine mündliche Verhandlung in dieser Beschwerdesache wurde somit mangels eines ordnungsgemäßen oder rechtszeitigen Antrags bzw. mangels Erforderlichkeit nicht durchgeführt.

- Zum Nichtvorliegen einer außergewöhnlichen Belastung

Strittig ist, ob die Aufwendungen des Bf. für die Heimunterbringungskosten seiner Mutter, welche nicht durch die Pension bzw. das Pflegegeld der Mutter abgedeckt sind, als außergewöhnliche Belastung des Bf. berücksichtigt werden können.

§ 34 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106).

(5)

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-,

Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.*
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
- 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*
- 3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)*
- 4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*
- 5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.*

[...]

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 liegt eine außergewöhnliche Belastung vor, wenn diese außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Grundsätzlich können pflegebedingte Kosten nur von der pflegebedürftigen Person selbst abgesetzt werden. Reicht deren Einkommen für die Kostentragung nicht aus, ist eine Kostenübernahme durch Angehörige möglich.

Bei Übernahme der Heimkosten durch andere Personen ist zunächst zu prüfen, ob dafür eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung besteht. Die (nach dem Unterhaltsrecht bestehende) rechtliche Verpflichtung Angehöriger geht einer allfälligen sittlichen Verpflichtung dritter Personen vor. Weiters ist Voraussetzung, dass das Einkommen oder Vermögen der im Alters- oder Pflegeheim betreuten Person zur Finanzierung der Kosten nicht ausreicht (zB. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

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

Unterhaltsleistungen sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundenen Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (zB. VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024).

Eine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit einem Bezug von Pflegegeld besteht nicht (zB. VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145), durch den Bezug von Pflegegeld kann allerdings (alternativ zu einem ärztlichen Gutachten) der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf nachgewiesen werden (vgl. *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ (2024) § 34 Tz 78, Stichwort „Alters- und Pflegeheim“).

Im Beschwerdefall lagen solche besonderen Gründe der Heimunterbringung unstrittig vor. Auch hat die Mutter des Bf. im verfahrensgegenständlichen Jahr Pflegegeld der Stufe 5 bezogen.

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten grundsätzlich nach § 34 EStG 1988 nach Übersteigen des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in

Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken, zu mindern (vgl. dazu *Jakom* EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter „Altersheim (Pflegeheim)“; *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 34 Tz 78, Stichwort „Alters- und Pflegeheim“).

Bei der Prüfung, ob das Einkommen der betreuten Person ausreicht, ist zu berücksichtigen, dass dieser Person ein Teil des Einkommens (vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen) zur Bestreitung des Lebensunterhalts verbleiben muss. Dieser Teil wird nach der Verwaltungspraxis mit 20 % des Ausgleichszulagenrichtsatzes (unter Berücksichtigung anteiliger Sonderzahlungen) angesetzt. Der Rest des (adaptierten) Einkommens gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 ist für die pflegebedingten Kosten zu verwenden; erst der etwaige Kostenüberhang kann vom Dritten (Angehörigen) als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden. Für ersparte Verpflegungskosten ist beim Pflegebedürftigen eine Haushaltsersparnis in Abzug zu bringen (vgl. VwGH 15.09.2016, Ro 2015/15/0009), diese beträgt nach der Verwaltungspraxis 8/10 des Werts der vollen freien Station gemäß § 1 Abs. 1

Sachbezugswerteverordnung, somit 156,96 Euro pro Monat (vgl. *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 34 Tz 78, Stichwort „Alters- und Pflegeheim“). In diesem Zusammenhang bestehen seitens des Bundesfinanzgerichts an der Verwaltungspraxis keine Bedenken, zumal auch der Bf. dieser Vorgehensweise nicht entgegengetreten ist.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Pflegeheimkosten	43.494,05 Euro
abzüglich Haushaltsersparnis	- 1.883,52 Euro
abzgl. Einkommen der Mutter gekürzt um Ausgleichszulagenrichtsatz: 22.365,- Euro abzgl. 2.118,67 (20 % von 882,78 (2016) x 12 = 10.593,36 Euro)	- 20.246,33 Euro
abzgl. Pflegegeld	- 11.043,60 Euro
Ergibt ungedeckten Rest	10.320,60 Euro

Hat eine pflegebedürftige Person Vermögen (zB Liegenschaften oder Sparbuch) bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe zur Übersiedlung in das Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor (vgl. *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 34 Tz 78, Stichwort „Alters- und Pflegeheim“).

Zum Ausschluss einer außergewöhnlichen Belastung kommt es auch, wenn sich die spätere Unterhaltsverpflichtung des Angehörigen als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme

einer Schenkung seitens des (betagten) Angehörigen darstellt, womit dessen spätere Bedürftigkeit entscheidend mitverursacht wurde (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Gegenständlich war eine wesentliche Ursache für das Entstehen der strittigen Aufwendungen des Bf. der Eintritt der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter. Eine weitere wesentliche Ursache für die zu erbringenden Leistungen des Bf. war aber auch der Umstand, dass die Mutter des Bf. im Streitjahr nicht über ausreichende Mittel verfügte, um alle notwendigen Kosten für ihre Unterbringung und Pflege im Pflegeheim selbst zu tragen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hat die Annahme der in Rede stehenden Schenkung durch den Bf. im Jahre 2015, kurze Zeit vor Eintritt des Pflegebedarfs, die finanzielle Bedürftigkeit seiner Mutter entscheidend mitverursacht. Die Vermögensübertragung erfolgte zu einem Zeitpunkt, in dem sich die Geschenkgeberin bereits im 93. Lebensjahr befand. Unabhängig vom Gesundheitszustand der Mutter im Zeitpunkt der Schenkung musste jedenfalls mit dem Eintritt ihrer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Von den Pensionsbezügen abgesehen verfügte sie nach der Schenkung über keine weiteren Einkunftsquellen beziehungsweise Vermögenswerte, um das Risiko der Pflegebedürftigkeit abzusichern. Die Notwendigkeit der Kostentragung durch den Bf. wäre ohne diese Schenkung nicht eingetreten, da seine Mutter über ausreichend Vermögen verfügt hätte.

Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass ein solcher Fall nicht anders zu beurteilen ist wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt (vgl. dazu VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012; siehe auch zB. BFG 27.05.2014, RV/2100134/2014; BFG 27.11.2017, RV/1100212/2017; BFG 18.06.2019, RV/4100776/2014).

Nachdem gegenständlich die Schenkung in zeitlicher Nähe (Vollmacht unterfertigt im August 2015, Abschluss Schenkungsvertrag im November 2015) zum Eintritt der Pflegebedürftigkeit im November 2015 gelegen war, besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im konkreten Fall auch ein zeitlicher Zusammenhang.

Der Bf. beziffert den Wert der Wohnung im Zeitpunkt der Schenkung mit 15.100,- Euro, wobei auch das Finanzamt diesem Wert nicht ausdrücklich entgegengetreten ist. Die Pflegekosten, die nicht von seiner Mutter gedeckt wurden, belaufen sich im verfahrensgegenständlichen Jahr, wie oben ausgeführt, auf 10.320,60 Euro. Da diese Pflegekosten bereits im vom Bf. angegebenen Wert Deckung finden, der nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts in Hinblick auf den kurz darauf erfolgten Verkauf um 110.000,- Euro – auch unter Berücksichtigung der Sanierungskosten von rund 22.000,- Euro – wohl zu niedrig angesetzt ist, konnte eine genauere Prüfung des tatsächlichen Werts der Wohnung unterbleiben.

Somit stand die Zuzahlung des Bf. zu den Heimunterbringungskosten seiner Mutter in wirtschaftlicher bzw. zeitlicher Beziehung zur Übernahme der Liegenschaft im Zuge der Schenkung. Zudem ist davon auszugehen, dass die betreffenden Aufwendungen durch den Wert des übernommenen Vermögens vollständig gedeckt wurden. Deshalb kann im konkreten Fall unter Berücksichtigung der oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) gesprochen werden.

Aus den dargestellten Erwägungen konnte daher dem Begehren des Bf. auf Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung nicht gefolgt werden.

Es war somit 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 14. Juli 2025