

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***117*** ***108***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***88*** und ***89*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerden vom ***1*** gegen den Einkommensteuerbescheid ***2*** und vom ***3*** gegen den Einkommensteuerbescheid ***4*** des Finanzamtes ***5*** (jetzt Finanzamt ***6***), Steuernummer ***7***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hatte in den Einkommensteuererklärungen Renten oder dauernde Lasten in Höhe von ***8*** Euro für das Jahr ***4*** und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von ***9*** Euro für das Jahr ***2*** aufgrund von pflege- und krankheitsbedingten Kosten seines Vaters geltend gemacht.

2. Das Finanzamt berücksichtigte (für das Jahr ***4*** nach Aufhebung des vorangegangenen Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO) in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die angeführten Kosten nicht. Begründend führte es aus, die außergewöhnlichen Belastungen hätten nicht gewährt werden können, da keine gesetzliche Verpflichtung bestehe. Die Schenkung des Hofes habe vorausgesetzt, dass die Pflege- und Krankheitskosten als Gegenleistung zu tragen seien.

3. Der Beschwerdeführer erhob dagegen jeweils Beschwerde. Zu deren Begründung brachte er vor, da er seinen Vater aufgrund dessen Hilfsbedürftigkeit und Lebensgeschichte nicht in ein Altersheim „***109***“ wollte, habe er sich entschlossen, eine 24-Stunden-Pflege zur Unterstützung zu nehmen. Die Lebensgeschichte und dass der Vater einen würdigen

Lebensabend verdient hatte, hätten für ihn sittliche Gründe für die Übernahme der außergewöhnlichen Belastung dargestellt. Ab dem gänzlichen Verlust der Mobilität seines Vaters sei er gezwungen gewesen, eine 24 Stunden-Pflege zu organisieren. Seine Geschwister hätten durch den Wegfall des Pflegeregresses in keinem Fall zu einer Unterhaltspflicht nach ABGB herangezogen werden können. Die Auslegung des Übergabsvertrages durch die Behörde, wonach die Schenkung des Hofes vorausgesetzt hätte, dass die Pflege-/Krankheitskosten als Gegenleistung zu tragen wären, gehe weit über die von ihm tatsächlich eingegangene Verpflichtung hinaus. Der Übergabsvertrag stelle inhaltlich ausdrücklich klar, dass sich eine Kostenübernahme der Pflege nicht zwingend aus dem Übergabsvertrag ergebe. Der Übergabsvertrag hätte ihn im Falle der „***110***“ ins Spital oder Pflegeheim von sämtlichen Verpflichtungen befreit. Es hätte ihn keine über das gewöhnliche Ausmaß hinausgehende Verpflichtung zur Pflege getroffen. Entgegen der Annahme der Behörde sei nicht ein Wert übergeben worden, der weit über das Vermögen und die zusätzlich eingegangenen Verpflichtungen hinausgehe. Aus dem Wert des übertragenen Vermögens, dem Gesamtwert der subsidiären Versorgung (bis zum Ableben ***10*** Schilling) als auch aus der Formulierung „***111***“ könne man keine ausdrückliche Übernahme der Pflege bzw. Pflegekosten in dem erfolgten Ausmaß als Gegenleistung für den übernommenen ***118***hof entnehmen.

4. Das Finanzamt wies die Beschwerden jeweils mit Beschwerdeentscheidung als unbegründet ab. Es führte zur Begründung aus, der Beschwerdeführer hätte sich freiwillig zur Pflege und Versorgung seiner Eltern (als Gegenleistung für die Übertragung des Gutes) verpflichtet. Die Beschwerdeeinwendungen, wonach „es sich um eine normale Altersversorgung handle“ und es nicht der Wunsch der Eltern gewesen sei, die gesamte Pflege im Alter von ihm zu wollen, gingen vor dem Hintergrund des konkreten Übergabevertrages ins Leere. Auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei nicht wesentlich beeinträchtigt, stünden doch die Pflegekosten in Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern bzw. von Vermögen. Erst wenn die Pflegekosten den Wert der übertragenen Liegenschaft übersteigen, lägen steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen vor. Bei der Größe der übernommenen Grundstücksflächen, der Landwirtschaft, dem Baugrund, dem Haus usw. könne davon ausgegangen werden, dass die Summe der Zahlungen den Vermögenswert noch nicht überschritten hätten. Dazu komme, dass die Unterhaltspflicht eines Kindes gegenüber seinen Eltern nur insoweit bestehe, als die Eltern nicht imstande seien, sich selbst zu erhalten. Die Kosten der Pflege wären daher zunächst aus dem Einkommen des Vaters (Pflegegeld, Zuschuss zur Pflege, anteilige Pension und Kriegsofferrente,...) zu bestreiten gewesen. Werde der Pflegling zu Hause gepflegt und sei ihm ein unentgeltliches Wohnrecht von einer anderen Person als dem Ehepartner eingeräumt worden und würden auch noch die Betriebskosten von der anderen Person übernommen, so wie es im Fall des Vaters des Beschwerdeführers zutrefte, seien die wesentlichen Lebenshaltungskosten durch das unentgeltliche Wohnrecht abgedeckt. Dem Pflegling müssten daher 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes für

Lebenshaltungskosten verbleiben, der Rest des Einkommens sei für pflegebedingte Kosten zu verwenden. Nur eine etwaige Unterdeckung könne gegebenenfalls von unterhaltsverpflichteten Personen abgesetzt werden. Da dem Vater des Beschwerdeführers nach Abzug von 20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes genügend Einkommen verbleibe, um den Rest der Pflegekosten (Pflegekosten abzgl. Pflegegeld und Pflegezuschuss) zu bezahlen, hätten diese Kosten keine außergewöhnliche Belastung für den Beschwerdeführer dargestellt. Wäre der Beschwerdeführer nicht aufgrund der Vermögensübertragung alleine für die Betreuung seiner Eltern zuständig gewesen, wären die Pflegekosten niemals ihm alleine „zwangsläufig“ erwachsen, da dann auch seine ***11*** Geschwister rechtlich oder sittlich dazu verpflichtet wären, für die Pflege ihrer Eltern zu sorgen, sodass allenfalls höchstens ein ***119*** der unterhaltspflichtigen Pflegekosten vom Beschwerdeführer geltend gemacht werden könnten.

5. Der Beschwerdeführer stellte jeweils den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zu dessen Begründung brachte er vor, er habe die Übernahme und Organisation der Pflege seines Vaters weder aus der Verpflichtung aus dem Übergabsvertrag noch aus einer gesetzlichen Verpflichtung, sondern aus sittlichen Gründen übernommen. Zur weiteren Darlegung des Wertes der im Jahr ***12*** übernommenen Landwirtschaft habe er den Einheitswertbescheid aus dem Jahr ***13*** beigelegt. Nach der neuen Rechtslage, infolge des Wegfalles des Pflegeregresses wären der Bund, die ***14*** und das Bundessozialamt jedenfalls verpflichtet gewesen, die Heimkosten bzw. Pflegekosten zu übernehmen. Nach ***15*** Jahren seit der Übergabe und den seither andauernden Verpflichtungen gegenüber seinen Eltern träfe es nicht mehr zu, dass er seinen Vater durch die Übertragung der Landwirtschaft in die finanzielle Notlage gebracht hätte. Die Pension und die Kriegsofferrente seien so niedrig gewesen, dass er sie seinem Vater und seiner Mutter fürs Leben überlassen habe, da die Eltern und die Pflegerin zu dritt im Haus ***16*** gewohnt hätten.

6. Das Finanzamt legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Es brachte im Vorlagebericht ergänzend vor, Punkt ***17*** des Übergabsvertrages sei keiner anderen Auslegung zugänglich, als dass damit gemeint sei, das Vermögen sei unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen worden. Habe der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen, läge bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor. Wenn eine außergewöhnliche Belastung vorläge, was hier nicht der Fall sei, wäre nur der Teil der Pflegekosten, der durch das Einkommen des Vaters nicht abgedeckt werden könne, vom "Unterhaltspflichtigen" als außergewöhnliche Belastung abzuziehen.

7. Das Bundesfinanzgericht richtete mit Beschluss vom ***18*** Fragen und Aufforderungen zur Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes an den Beschwerdeführer. Der

Beschwerdeführer antwortete mit einem Schreiben vom ***19*** und der Beilage von Unterlagen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der Vater des Beschwerdeführers verlor im ***20*** des Jahres ***4*** seine Mobilität gänzlich. (Beschwerde ***4***, BFG-Akt S. ***90***)

1.2. Der Beschwerdeführer hat daraufhin beschlossen, eine 24-Stunden-Pflegekraft zur Unterstützung zu nehmen, da er seinen Vater aufgrund dessen Hilfsbedürftigkeit und dessen Lebensgeschichte nicht in einem Altersheim unterbringen wollte. (Beschwerde ***2***, BFG-Akt S.***91***)

2.1. Im Jahr ***4*** betrugen die Kosten für die 24-Stunden-Pflegekraft ***21*** Euro.

2.2. Zur Begleichung der Kosten für die 24-Stunden-Pflege des Vaters verwendete der Beschwerdeführer im Jahr ***4*** das Bundespflegegeld in Höhe von ***22*** Euro und den Zuschuss zur Pflege vom Sozialamt in Höhe von ***23*** Euro. Die restlichen Kosten in Höhe von ***24*** Euro bezahlte er aus eigenen Mitteln.

3.1. Im Jahr ***2*** betrugen die Kosten für die 24-Stunden-Pflege ***25*** Euro. (Beilage zum Vorlagebericht Einkommen Vater ***2***, BFG-Akt S. ***92***)

3.2. Im Jahr ***2*** verwendete der Beschwerdeführer zur Begleichung der Kosten für die 24-Stunden-Pflege des Vaters das Bundespflegegeld in Höhe von ***26*** Euro und den Zuschuss zur Pflege vom Sozialamt in Höhe von ***27*** Euro. Die restlichen Kosten in Höhe von ***28*** Euro bezahlte er aus eigenen Mitteln.

4. Den aus den eigenen Mitteln getragenen Teil der Pflegekosten überwies der Beschwerdeführer von seinem Gehaltskonto. (Kontoauszug vom ***29***, Beilage zur ersten Vorhaltsbeantwortung ***2*** vom ***30***, BFG-Akt S. ***93***)

5. Die weiteren krankheits- und pflegebedingten Aufwendungen für den Vater des Beschwerdeführers betrugen nach Abzug der Kostenersätze im Jahr ***4*** insgesamt ***31*** Euro. (Aufstellung des Beschwerdeführers „***112*** ***4***“, BFG-Akt S. ***94*** und Berechnung des Finanzamtes „***113***“, BFG-Akt S. ***95***)

6. Die weiteren krankheits- und pflegebedingten Aufwendungen für den Vater des Beschwerdeführers betrugen im Jahr ***2*** insgesamt ***32*** Euro. (Beilage 5 zur ersten Vorhaltsbeantwortung ***2***, BFG-Akt S. ***96***)

7. Der Vater des Beschwerdeführers ist am ***35*** geboren und am ***36*** verstorben. (Beschluss des Bezirksgerichtes ***33*** vom ***34***, BFG-Akt S. ***97***)

8.1. Der Beschwerdeführer hatte mit einem Übergabsvertrag vom ***37*** den elterlichen ***118***, der aus den Liegenschaften in den Einlagezahlen ***38*** und ***39*** der Katastralgemeinde ***40*** bestand, von seinem Vater übergeben bekommen und die mit der Übergabe verbundene Schenkung angenommen. (Übergabsvertrag vom ***37***, BFG-Akt S. ***98***)

Es handelte sich dabei um einen geschlossenen Hof nach dem ***42***. (Ergänzung des Beschwerdeführers vom ***41***, BFG-Akt S. ***99***)

Punkt ***43*** des Übergabsvertrages vom ***37*** lautete:

[...]

8.2. Die in Punkt ***43*** des Übergabsvertrages aufgelisteten Verpflichtungen umfassen nicht die Kosten für die Inanspruchnahme einer 24-Stunden-Pflegekraft.

8.3. Das in dem Übergabsvertrag eingeräumte Wohnrecht samt Betriebskosten übten die Eltern des Beschwerdeführers seit der Übergabe aus. (Beschwerde ***4***, BFG-Akt S. ***91***)

8.4. Der Beschwerdeführer lebte in den von der Beschwerde betroffenen Zeiträumen mit seiner Familie in dem unmittelbar neben dem übergebenen Hof befindlichen Wohngebäude. (Ergänzung des Beschwerdeführers vom ***30***, BFG-Akt S. ***100***)

9. Der Vater des Beschwerdeführers bezog im Jahr ***4*** insgesamt eine Alterspension in Höhe von ***50*** Euro, ein Bundespflegegeld in Höhe von ***22*** Euro, eine Kriegsofferrente in Höhe von ***51*** Euro und ab ***20*** Zuschüsse zur Pflege vom Sozialamt in Höhe von insgesamt ***23*** Euro. (***116***, BFG-Akt S. ***95*** und Lohnzettel Vater ***4***, BFG-Akt S. ***101*** bis ***102***)

10. Im Jahr ***2*** bezog der Vater des Beschwerdeführers insgesamt eine Alterspension in Höhe von ***52*** Euro, ein Bundespflegegeld in Höhe von ***26*** Euro, eine Kriegsofferrente in Höhe von ***53*** Euro und Zuschüsse zur Pflege vom Sozialamt in Höhe von ***27*** Euro. (Bescheid des Sozialministeriumservice vom ***54***, BFG-Akt S. ***114***; Beilage zum Vorlagebericht Einkommen Vater ***2*** und Lohnzettel Vater ***2***, BFG-Akt S. ***92*** bis ***103***)

11. Die Alterspension und die Kriegsofferrente standen dem Vater des Beschwerdeführers für seinen eigenen Lebensunterhalt und den seiner Gattin und die Verpflegung der 24 Stunden anwesenden Pflegerin zur Verfügung. (Vorlageantrag vom ***55***, BFG-Akt S. ***104***)

12. In den betroffenen Zeiträumen hatte der Beschwerdeführer ***11*** Geschwister. Sie haben ihr Elternhaus vor ungefähr ***56*** Jahren verlassen und mit Erbverzichtsvertrag vom ***57*** auf die gegen die Nachlässe nach ihren Eltern zustehenden gesetzlichen Erb- und Pflichtteilsansprüche verzichtet. (Ergänzung des Beschwerdeführers vom ***30***, BFG-Akt S. ***105***)

13. Die vom Beschwerdeführer für die 24-Stunden-Pflege bezahlten Kosten haben den Wert des ihm von seinem Vater durch den Übergabsvertrag übertragenen Vermögens nicht überschritten.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den im vorherigen Kapitel bei den Sachverhaltsfeststellungen in Klammern angeführten Beweismitteln und aufgrund nachstehender Erwägungen:

1. Es wurde weder behauptet noch ergeben sich aus dem Vorgebrachten Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer die im Übergabsvertrag enthaltenen Pflichten, insbesondere auch die Versorgungspflicht, nicht aus freien Stücken eingegangen wäre.

2. Dass die Versorgungsleistungen nur den „Normalbetrieb“ (gewöhnliche Verhältnisse) umfassten, hat der Beschwerdeführer ausführlich dargelegt. Der Senat hält das diesbezügliche Vorbringen für glaubwürdig, zumal in ***6*** auch die rechtlichen Grundlagen zur 24-Stunden-Pflege erst im Jahr 2007 in Kraft traten.

3. Der Beschwerdeführer brachte in der Eingabe an das Finanzamt vom ***58*** vor, der Barwert der für die Pflege zu leistenden Zahlungen liege unstrittig unter 75% des Wertes des übertragenen Betriebes. Dies hält der Beschwerdesenat für glaubwürdig und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens vereinbar.

Zum Nachweis eines niedrigeren Wertes des mit dem Übergabsvertrag übertragenen Grundstückes legte der Beschwerdeführer die Einheitswertbescheide vor. Beim Ertragsbegriff des Bewertungsgesetzes handelt es sich um eine Fiktion, weil es eben eines objektiven Bewertungsmaßstabes bedarf, um zu vermeiden, dass sich bei der Einheitsbewertung unterschiedlich hohe Werte je nach der Intensität der Bodenbewirtschaftung durch den jeweiligen Betriebsinhaber ergeben (vgl. VwGH vom 27.4.1979, 0171/77). Die Einheitswertbescheide sind daher nicht geeignet, den tatsächlichen Wert von Grundvermögen zu belegen. Gleiches gilt für das zu den Erschwernispunkten für die Hofbewirtschaftung vorgelegte Dokument.

Ein Überschreiten des übertragenen Vermögenswertes durch die getragenen Pflegekosten ist daher nicht erwiesen.

4. Das vom Vater des Beschwerdeführers bezogene Bundespflegegeld für das Jahr ***4*** ergibt sich aus dessen Lohnzettel in der Höhe von ***22*** Euro. Der Beschwerdeführer legte dazu Nachweise von der Pensionsversicherungsanstalt vor. Nach dem vorgelegten Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom ***59*** wurde das Pflegegeld ab ***60*** neu bemessen, gebührte für die weitere Dauer der Pflegebedürftigkeit in Höhe der Stufe 5 und betrug ab diesem Zeitpunkt monatlich ***61*** Euro. Nach einer weiteren Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt gebührte für den Monat ***62*** ***4*** das Pflegegeld weiterhin in dem im angeführten Bescheid festgesetzten Ausmaß. In der Aufstellung des Beschwerdeführers „***115***“ für das Jahr ***4*** ist das Pflegegeld ab ***63*** ***4*** in der in dem Bescheid angesetzten Höhe angeführt. Da neben dem Jahreslohnzettel keine weiteren, auch die Monate ***64*** bis ***20*** des Jahres ***4*** betreffenden Nachweise über das Bundespflegegeld vorgelegt wurden, erachtet der Beschwerdesenat den darin enthaltenen Betrag als zutreffend. Das für das Jahr ***2*** bezogene Bundespflegegeld ergibt sich aus dem Lohnzettel in der Höhe von ***26*** Euro.

5.1. Die Summen der von der Pensionsversicherungsanstalt angewiesenen Beträge, welche nach der für ***62*** ***4*** vorgelegten Information der Pensionsversicherungsanstalt die Alterspension, das Bundespflegegeld, die Ausgleichszulage und die Kriegsgefangenenentschädigung beinhalteten, beliefen sich nach den vorgelegten Umsatzlisten der Bank auf insgesamt ***65*** Euro für das Jahr ***4*** und ***66*** Euro für das Jahr ***2***. Dadurch ist bestätigt, dass diese Bezüge in den im Lohnzettel ausgewiesenen Höhen in den betreffenden Zeiträumen zugeflossen sind.

5.2. Die Summen der vom Sozialministeriumservice angewiesenen Leistungen nach dem Kriegsoferversorgungsgesetz 1957 beliefen sich nach den vorgelegten Umsatzlisten der Bank auf insgesamt ***67*** Euro für das Jahr ***4*** und ***68*** Euro für das Jahr ***2***. Dadurch ist bestätigt, dass diese Bezüge in den vom Finanzamt angesetzten Höhen in den betreffenden Zeiträumen zugeflossen sind.

5.3. Die vom Sozialministeriumservice gewährten Zuschüsse zu den Kosten der 24-Stunden-Pflege ergeben sich aus den Aufstellungen des Beschwerdeführers „Außergewöhnliche Belastungen“ für das Jahr ***2*** und „***115***“ für das Jahr ***4***. Für die Monate ***64*** bis ***69*** ***2*** wurden diese zusätzlich durch den Bescheid des Sozialministeriumservice vom ***54*** bestätigt.

6. Für das Jahr ***2*** berechnen sich die dem Vater des Beschwerdeführers entstandenen krankheits- und pflegebedingten Belastungen aufgrund der mit der Ergänzung des Beschwerdeführers an das Finanzamt vom ***30*** mitgeteilten und dem Bundesfinanzgericht nachgewiesenen Beträge mit insgesamt ***70*** Euro. Davon entfallen ***71*** Euro auf die für die 24-Stunden-Pflegekräfte aufgewendeten Beträge in Höhe von ***72*** abzüglich des Bundespflegegeldes in Höhe von ***26*** Euro und des

Pflegezuschusses in Höhe von ***27*** Euro. Durch die weiteren Belastungen sind nach der dem Finanzamt vorgelegten und von diesem anerkannten Aufstellung insgesamt ***32*** Euro (Summe aus ***73*** Euro, ***74*** Euro, ***75*** Euro, ***76*** Euro und ***77*** Euro) angefallen. Von den für die 24-Stunden-Pflegekräfte aufgewendeten Beträgen erkannte das Finanzamt zwei Beträge in Höhe von ***78*** Euro und ***79*** Euro nicht an. Die dem Bundesfinanzgericht in der Beilage des Schreibens vom ***19*** unter ON ***107*** nachgewiesene Zahlung vom ***80*** weist den vom Finanzamt anerkannten Betrag in Höhe von ***81*** Euro aus und wird daher auch von Bundesfinanzgericht nur in der um ***78*** Euro reduzierten Höhe anerkannt. Für die vom Finanzamt nicht anerkannte Zahlung in Höhe von ***79*** Euro legte der Beschwerdeführer in der Beilage des Schreibens vom ***19*** unter ON ***106*** einen Zahlungsnachweis vor, sodass dieser Betrag vom Beschwerdesenat anerkannt wird.

7. Die Höhe der im Jahr ***4*** dem Vater des Beschwerdeführers entstandenen krankheits- und pflegebedingten Belastungen wurde dem Finanzamt in der Beilage zur Beschwerde „***115***“ zur Kenntnis gebracht und von diesem nach der dem Bundesfinanzgericht bei der Vorlage der Beschwerde übermittelten Aufstellung „***116***“ zur Gänze anerkannt. Der Beschwerdeführer legte dem Bundesfinanzgericht in der Beilage des Schreibens vom ***19*** weitere Nachweise vor. Der Beschwerdesenat sieht daher keine Veranlassung von den im abgabebehördlichen Verfahren angesetzten Beträgen abzuweichen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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).

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.

Rechtliche und sittliche Gründe entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen, wie etwa bei Verbindlichkeiten, die im Familienrecht ihre Wurzel haben (vgl. VwGH vom 14.1.1992, 91/14/0243)

Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. Entscheidung des VwGH vom 18.12.2024, Ro 2021/13/0011). Es kommt auf die wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen an (vgl. VwGH vom 5.5.2022, Ra 2020/15/0049).

Erwächst die Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der rechtlichen oder sittlichen Zwangsläufigkeit aufweisen (vgl. VwGH vom 5.5.2022, Ra 2020/15/0049).

Hat sich der Geschenkgeber Unterstützungsleistungen oder -zahlungen für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Vermögensübertragung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedungen, ist deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, soweit und solange die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen (vgl. VwGH vom 21.11.2013, 2010/15/0130).

Sollte ein Übergabsvertrag die teilweise oder gänzliche Verneinung von außergewöhnlichen Belastungen rechtfertigen, setzt dies voraus, dass die Belastung des Beschwerdeführers ohne diesen Vertrag insoweit nicht eingetreten wäre. Es müsste demnach eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung für den Fall, dass der Übergeber noch Eigentümer der Liegenschaft gewesen wäre, zumindest zum Teil zu verneinen gewesen sein. Dies würde wiederum voraussetzen, dass dessen häusliche Betreuung mit einer zur zumindest teilweisen Kostendeckung geeigneten Verwertung (allenfalls auch in Form einer Belastung) der Liegenschaft kombinierbar gewesen wäre oder der Steuerpflichtige den Übergeber ohne Verletzung rechtlicher oder sittlicher Pflichten auf eine Übersiedlung in ein Pflegeheim und die dadurch ermöglichte Verwertung des Eigentums hätte verweisen können (vgl. VwGH vom 29.4.2015, 2012/13/0012).

Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen zu der Leistung verpflichtet halten kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass die Leistung menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung das Handeln gebieten (vgl. VwGH vom 3.12.2021, Ra 2019/13/0076).

Der Steuerpflichtige hat selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. VwGH vom 18.12.2024, Ro 2021/13/0011, mwN).

1. Die Lebensgeschichte und Hilfsbedürftigkeit einer Person können für sich betrachtet nicht die sittliche Verpflichtung einer anderen Person zu Unterstützungsleistungen begründen. Die sittlichen Gründe entspringen (wie die rechtlichen) dem Verhältnis zu anderen Personen. Die allfälligen Verpflichtungen des Beschwerdeführers zur Übernahme von Pflegekosten seines

Vaters gründen auf den Normen des Familienrechts und den im Übergabsvertrag vom ***37*** dazu enthaltenen Vereinbarungen. Die wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen beim Beschwerdeführer ist daher nicht, dass er sich zu der häuslichen Versorgung seines Vaters auch aufgrund seiner moralischen Anschauung verpflichtet hielt.

2.1. Dem Vater des Beschwerdeführers standen im Jahr ***4*** eigene Mittel in Höhe von ***82*** Euro und im Jahr ***2*** in Höhe von ***83*** Euro zur Verfügung. Aufgrund des Übergabsvertrages hatte er gegen den Beschwerdeführer einen Anspruch auf ein strom- und heizungskostenfreies Wohnrecht, von dem er in den von der Beschwerde betroffenen Zeiträumen auch Gebrauch machte, sodass er keine Wohn- und Betriebskosten zu tragen hatte. Das im Übergabsvertrag vereinbarte Wohnrecht umfasste hingegen nicht die Kosten der Verpflegung. Bei der Bemessung des steuerlichen Existenzminimums, das der Vater des Beschwerdeführers aus eigenen Mitteln zu tragen hatte, sind sohin von dem gesetzlich vorgesehenen Betrag in Höhe von 11.000 Euro die Wohn- und Betriebskosten ohne Verpflegungskosten abzuziehen. Die Wohn- und Betriebskosten bemisst der Senat in Anlehnung an die in § 1 Abs. 1 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge enthaltenen Werte mit 470,88 Euro jährlich (zwölf mal zwei Zehntel von 196,20 Euro).

2.2. Im Jahr ***4*** verblieben dem Vater des Beschwerdeführers somit ***84*** Euro aus den eigenen Mitteln zur Bestreitung der nicht durch das Bundespflegegeld und den Zuschuss zur Pflege vom Sozialamt gedeckten Pflegekosten in Höhe von ***24*** Euro und der weiteren krankheits- und pflegebedingten Aufwendungen in Höhe von ***31*** Euro. Er verfügte daher über ausreichende eigene Mittel, die Kosten seines notwendigen Unterhaltes und der Pflege selbst zu tragen.

2.3. Im Jahr ***2*** verblieben dem Vater des Beschwerdeführers nach Berücksichtigung des notwendigen Unterhaltes ***85*** Euro aus den eigenen Mitteln zur Bestreitung der nicht durch die Pflegezuschüsse gedeckten Pflegekosten in Höhe von ***86*** Euro. Er konnte daher einen Anteil in Höhe von ***87*** Euro nicht aus eigenen Mitteln tragen.

3.1. Der Beschwerdeführer ist durch den Abschluss des Übergabsvertrages mit seinem Vater vom ***37*** aus freien Stücken die Verpflichtung eingegangen, sich um die Eltern zu kümmern und sie zu pflegen.

3.2. Er erfüllte die im Zusammenhang mit der Übergabe des elterlichen ***118*** eingegangene Pflicht im Rahmen einer häuslichen Pflege durch eigene und von Familienmitgliedern erbrachte Leistungen und die Beiziehung und Bezahlung einer Pflegekraft.

3.3. Der Übergabsvertrag enthält keine ausdrückliche Regelung, wer in dem Fall, dass durch die Lebensumstände die Beiziehung einer Pflegekraft notwendig wird, die dafür anfallenden Kosten zu tragen hat. Dem Übergabsvertrag ist sohin nicht zu entnehmen, dass solche Kosten gänzlich vom Übernehmer zu tragen sind. In Punkt ***17*** enthält der Übergabsvertrag zur

Pflege der Eltern die Pflicht des Übernehmers, sich selbst um die Eltern zu kümmern und sie zu pflegen. Daraus ergibt sich ein Zusammenhang zwischen der Kostentragung für die Pflege durch den Beschwerdeführer und der auf ihn erfolgten Vermögensübertragung. Dieser Zusammenhang würde im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erst und nur insoweit aufgehoben, als die Kosten den übertragenen Vermögenswert übersteigen.

3.4. Es kommt nicht darauf an, ob im Übergabsvertrag ausdrücklich die Übernahme von Pflegekosten für ein bestimmtes Ausmaß an Pflegeaufwand ausbedungen wurde. Vielmehr stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung darauf ab, ob die Notwendigkeit der Unterstützung durch die Übernahme der Vermögenswerte adäquat (mit)verursacht wurde. Wenn der Vater des Beschwerdeführers in den betroffenen Zeiträumen noch Eigentümer des übertragenen Grundvermögens gewesen wäre, hätte er durch deren Belastung oder Veräußerung die Kosten für die 24h-Pflegekraft selbst tragen können. Die Länge des zwischen der Übergabe und dem Anfall der Pflegebedürftigkeit gelegenen Zeitraumes hebt diesen Kausalzusammenhang nicht auf. Im Zeitpunkt der Tragung der Pflegekosten waren die übertragenen Vermögenswerte beim Beschwerdeführer noch vorhanden und dadurch der Zusammenhang durch den bloßen Zeitverlauf seit deren Übergabe nicht aufgelöst.

3.5. Dem Beschwerdeführer sind daher auch die im Jahr ***2*** aus der Pflegebedürftigkeit seines Vaters entstandenen Kosten, die dieser nicht aus eigenen Mitteln tragen konnte, nicht zwangsläufig, sondern aus einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung entstanden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 8. September 2025