

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***StB***, über die Beschwerden vom 4. Dezember 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nun Finanzamt Österreich) vom 7. November 2017 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2014 gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO) und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, vom 22. November 2017 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 sowie vom 13. November 2017 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BfStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

1. zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 7. November 2017 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird (ersatzlos) aufgehoben.
- II. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 und Einkommensteuer 2015 sowie die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 und Einkommensteuer 2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. beschlossen:

- III. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 278 BAO als gegenstandslos erklärt. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
Dadurch tritt der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14. Juli 2015 wieder in Kraft.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2014 beantragte Herr ***Bf*** (im Folgenden: Beschwerdeführer) am 29. März 2015 neben Sonderausgaben in Höhe von 6.521,57 Euro, Werbungskosten in Höhe von 1.109,61 Euro und Krankheitskosten in Höhe von 160,75 Euro die Berücksichtigung von sonstigen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 12.263,76 Euro.

Das Finanzamt forderte den Beschwerdeführer mit Ergänzungsersuchen vom 15. Mai 2015 auf, die beantragten Aufwendungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2015 übermittelte der Beschwerdeführer ein Konvolut an Unterlagen, unter anderem Belege zum Nachweis der außergewöhnlichen Belastungen sowie die Rechnung Nr. ***123*** „***Betreff***“.

Das Finanzamt erließ den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2014 am 14. Juli 2015 und gewährte (unter anderem) die beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen.

Mit Bescheid vom 7. November 2017 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 wieder auf und begründete dies damit, dass im Zuge der Bearbeitung des Verlasses nach Frau ***AB*** (der Mutter des Beschwerdeführers) festgestellt wurde, dass ein Übergabsvertrag vom ***Datum2*** vorliege, der das Vorliegen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 BAO bezüglich der Anerkennung der beantragten Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstelle. Mit Bescheid vom selben Tag wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit einem Guthaben von 355 Euro festgesetzt (bisher 3.082 Euro). Die Pflegekosten für die Mutter würden keine außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 EStG darstellen, wenn innerhalb von sieben Jahren unter der Bedingung der späteren Pflege die Übertragung von Vermögen stattfinde. Werden Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (Schenkung—oder Übergabsverträge), bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, sei eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege insoweit keine Belastung vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Der Übernehmer sei laut Übergabsvertrag vom ***Datum2*** zu keinem finanziellen Beitrag verpflichtet worden. Die Kosten der Pflege wären von der Übergeberin allein zu tragen gewesen.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2015 vom 7. Juni 2017 beantragte der Beschwerdeführer unter anderem Krankheitskosten in Höhe von 46,90 Euro und sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 10.283,40 Euro zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 18. August 2017 wurde der Beschwerdeführer erklärungsgemäß veranlagt.

Diesen Einkommensteuerbescheid 2015 hob das Finanzamt am 22. November 2017 gemäß § 299 BAO auf. Da die, aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende, inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen. Mit am selben Tag erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit einem Guthaben von 451 Euro festgesetzt (bisher vorgeschrieben: Guthaben von 3.229 Euro). Die Begründung entsprach dem Einkommensteuerbescheid 2014.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2016 vom 7. Juni 2017 beantragte der Beschwerdeführer unter anderem Krankheitskosten in Höhe von 83,40 Euro und sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 9.805,27 Euro zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 18. August 2017 erfolgte die erklärungsgemäße Veranlagung.

Das Finanzamt hob auch den Einkommensteuerbescheid 2016 mit Bescheid vom 13. November 2017 gemäß § 299 BAO auf. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Am selben Tag erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid 2016 und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit einem Guthaben von 948 Euro fest (bisher vorgeschrieben: Guthaben von 3.445 Euro). Auch diese Begründung entsprach jener des Einkommensteuerbescheides 2014.

Gegen sämtliche Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Eingaben vom 4. Dezember 2017 Beschwerden.

Begründend führte er betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2014 an, es liege kein Grund für eine Wiederaufnahme vor. In Zusammenhang mit dem Ableben von Frau ***AB*** und dem damit verbundenen Verlassenschaftsverfahren sei dem Finanzamt der Übergabsvertrag übermittelt worden. Die Existenz des Vertrages sei dem Finanzamt bereits im Zuge des Einkommensterverfahrens 2014 durch Vorlage der Rechnung Nr. ***123*** ***Betreff*** offengelegt worden (siehe Ergänzungsersuchen vom 15. Mai 2015 bzw. Beantwortung vom 8. Juni 2015). Der Übergabsvertrag sei daher dem Finanzamt bekannt gewesen. Die Wiederaufnahme diene nicht dazu, die Folgen einer allenfalls unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten

Sachverhaltes zu beseitigen. Mangels neu hervorgekommener Tatsache erweise sich die Wiederaufnahme als rechtswidrig.

Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des neu erlassenen Sachbescheides wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer seit seiner Geburt in der mittels Vertrags übergebenen Liegenschaft lebe und ab 2005 seine Eltern ***ABC*** gepflegt habe. Es habe eine mündliche Übereinkunft zwischen den Eltern und sämtlichen Kindern gegeben, dass das jüngste Kind das Haus übernehmen werde. Durch den plötzlichen Tod des Vaters habe sich der körperliche und geistige Zustand der Mutter verschlechtert und sie habe seit ***Datum1*** eine Hilfskraft benötigt. Aufgrund der zunehmenden Demenz und degenerativen Erkrankung des Gehirnes sei die Übergabe mittels Vertrags vom ***Datum2*** geregelt worden. Wesentlicher Bestandteil des Übergabsvertrags sei das Veräußerungsverbot zu Lebzeiten der Übergeberin sowie die Einräumung eines unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes hinsichtlich des gesamten Erdgeschosses. Darüber hinaus habe sich der Übernehmer lediglich zur Veranlassung der Betreuung, nicht jedoch zur Kostenübernahme der Pflegebetreuung verpflichtet. Die in der Begründung angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung, die das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG verneine, wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Im Übergabsvertrag sei der Übergeberin ein lebenslanges Wohnrecht eingeräumt worden, weshalb das Haus einer Verwertung nicht zugänglich gewesen sei. Die Kostenübernahme sei als rechtliche und sittliche Verpflichtung zur Unterhaltsleistung, aber nicht in Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung zu sehen (UFS 7.12.2011, RV/2117-W/11). Die sittliche Verpflichtung manifestiere sich auch in der Tatsache, dass die Mutter ***AB*** ihren Lebensabend jedenfalls in der betroffenen Liegenschaft verbringen habe wollen. Eine Übersiedlung der verweigernden Mutter in ein Pflegeheim hätte die sittlichen Pflichten verletzt (VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012). Eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liege durch das Veräußerungsverbot, das lebenslange Wohnrecht der Erblasserin sowie die Übernahme der Pflegekosten für den Zeitraum ***Datum3*** und der Durchführung einer umfassenden Sanierung mit Instandhaltungskosten von 117.856,27 Euro jedenfalls vor.

In den Beschwerden betreffend die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO (Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016) brachte der Beschwerdeführer vor, dass sich diese mangels Vorliegens einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit als rechtswidrig erweisen würden. Die Begründung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der neu erlassenen Sachbescheide Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 entsprach der Begründung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21. Februar 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 als unbegründet ab.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. März 2018 als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeverentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2016 wurde am 23. Februar 2018 erlassen und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt jeweils an, der Beschwerdeführer habe die Pflegekosten für die Mutter, abzüglich Bundespflegegeld und Zuschuss des Sozialministeriumservices, als außergewöhnliche Belastungen begehrt. Diese hätten im Jahr 2014 insgesamt 10.212,31 Euro (Bundespflegegeld 7.961,60 Euro, Zuschuss Sozialministeriumservice 6.600 Euro), im Jahr 2015 insgesamt 10.330,30 Euro (Bundespflegegeld 7.961,60 Euro, Zuschuss Sozialministeriumservice 6.600 Euro) und im Jahr 2016 insgesamt 9.888,67 Euro (Bundespflegegeld 11.043,60 Euro, Zuschuss Sozialministeriumservice 6.600 Euro) betragen. Die Mutter des Beschwerdeführers habe diesem mit Notariatsakt vom ***Datum2*** ihren Hälfte-Anteil der Liegenschaft übergeben, wobei unter Punkt 2.) des gegenständlichen Vertrages vereinbart worden sei, dass die Kosten der Betreuung und Pflege der Übergeberin von ihr selbst zu tragen wären und der Übernehmer zu keinem finanziellen Beitrag verpflichtet sei.

Im Beschwerdefall lägen besondere Gründe der häuslichen Pflege unstrittig vor. Kosten für die häusliche Pflege wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 nach Übersteigen des Selbstbehaltes berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfüge. Die anfallenden Kosten seien 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.

Eine Belastung liege nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensverminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen würden.

Eine außergewöhnliche Belastung liege nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüberstehe bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen sei. Es müsse aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, wie etwa bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen (siehe u.a. VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012).

Aus der Sicht des Finanzamtes würden die Aufwendungen, unter Zugrundelegung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen. Es bestehe ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Unterhaltsverpflichtung des Beschwerdeführers bzw. der anteiligen Übernahme der gegenständlichen Pflegekosten und der Übergabe der Liegenschaft. Dem Beschwerdeführer sei ausreichend verwertbares Vermögen zur Deckung der strittigen Aufwendungen zugekommen.

Es fehle den Aufwendungen auch am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Die Belastung stelle sich im vorliegenden Fall als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar, weil der Beschwerdeführer laut Punkt 2.) des Vertrages zu keinem finanziellen Beitrag verpflichtet worden wäre.

In den Vorlageanträgen vom 19. März 2018 (Einkommensteuer 2014), 26. März 2018 (Einkommensteuer 2015) und vom 22. März 2018 (Einkommensteuer 2016) wiederholte der Beschwerdeführer seine Vorbringen.

Darüber hinaus führte der Beschwerdeführer an, dass anders als in den Beschwerdeentscheidungen angeführt, das Nicht-Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung das Vorliegen der Zwangsläufigkeit nicht ausschließe, wenn eine sittliche Verpflichtung bestehe. Eine sittliche Verpflichtung komme in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen in Betracht. Es werde zudem festgehalten, dass kein wirtschaftlicher Konnex zwischen der Schenkung und der wirtschaftlichen Belastung durch Übernahme der Pflegekosten existiere. Der Beschwerdeführer habe weit vor der vertraglichen Übergabe beide Elternteile gepflegt. Eine außergewöhnliche Belastung wäre dann zu verneinen, wenn die Belastung des Mitbeteiligten ohne diesen Vertrag nicht eingetreten wäre. Die häusliche Pflege habe lange vor dem Übergabsvertrag vom ***Datum2*** begonnen und diese Sachverhaltselemente seien im Rahmen der Beschwerdeentscheidung nicht gewürdigt worden.

Mit Vorlagebericht vom 23. April 2018 wurden die Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Das Finanzamt Österreich trat im Zuge der Finanzorganisationsreform mit 1. Jänner 2021 an die Stelle des Finanzamtes Graz-Umgebung (§ 323b Abs. 1 BAO).

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. April 2024 wurde die gegenständliche Rechtssache der Gerichtsabteilung 3012 zugewiesen.

Das Bundesfinanzgericht teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. März 2025 mit, dass aus seiner Sicht zum Bescheid über die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO und zu den Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO keine Beschwerdeentscheidungen ergangen sind.

Das Finanzamt erließ am 31. März 2025 die Beschwerdeentscheidungen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2014 begründete das

Finanzamt damit, dass der Notariatsakt vom ***Datum2*** der Behörde bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2014 am 14. Juli 2015 nicht bekannt gewesen sei. Erst bei der später folgenden Bearbeitung des Nachlasses der verstorbenen Mutter des Beschwerdeführers sei der Notariatsakt bekannt geworden.

In den Begründungen der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO führte das Finanzamt an, dass der Spruch der Einkommensteuerbescheide vom 18. August 2017 (betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016) jeweils nicht richtig gewesen sei und verwies auf die zu den neuen Sachbescheiden ergangenen Beschwerdeverentscheidungen vom 16. März 2018 und vom 23. Februar 2018.

Der Beschwerdeführer stellte am 23. April 2025 die Anträge, die Beschwerden zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und wiederholte seine Vorbringen.

In der mündlichen Verhandlung vom 10. September 2025 gab der Beschwerdeführer an, dass seine Mutter ab ***Datum4*** eine 24-Stunden-Betreuung benötigt habe. Im Jahr 2014 habe seine Mutter Pflegestufe 4 gehabt, im Juni oder Juli 2015 sei diese auf Pflegestufe 5 erhöht worden und im Jahr 2016 sei sie in dieser Pflegestufe geblieben. Mit dem Pflegegeld und der Pension der Mutter wäre sich die Übernahme der Kosten für die Pflege und das Haus nie ausgegangen. Er habe seiner Mutter einen würdigen Lebensabend ermöglichen wollen. Seine Mutter sei im Zeitpunkt der Übergabe 76 Jahre alt gewesen. Dem Beschwerdeführer sei im Zeitpunkt der Übergabe klar gewesen, dass seine Mutter pflegebedürftig sei. Im Hinblick auf den geistigen Zustand der Mutter sei es „5 vor 12“ gewesen und man habe den Zeitpunkt genutzt, rechtliche Klarheit zu schaffen. Es sei verschriftlicht worden, was schon immer im Familienverband ausgemacht war. Nachdem die Eltern im Jahr ***Datum5*** in das Haus eingezogen wären, sei es zum Zeitpunkt der Übernahme renovierungsbedürftig gewesen. Einen Zusammenhang zwischen der Übernahme der Pflegekosten und der Schenkung der Haushälfte habe der Beschwerdeführer nie gesehen. Er habe die Pflegekosten übernommen und es sei ihm bewusst gewesen, dass er diese nicht hätte tragen müssen. Die Mutter hätte neben den Pensionseinkünften (2014: 11.405,28 Euro, 2015: 11.599,20 Euro, 2016: 11.738,40 Euro) über keine weiteren Vermögenswerte verfügt. Bereits ab Beginn der Pflegebedürftigkeit habe der Beschwerdeführer die Kosten zumindest mitgetragen, weil es sich anders nicht ausgegangen wäre. Seine sechs Geschwister hätten sich nicht an den Pflegekosten beteiligt. Es sei für ihn auch naheliegend gewesen die Kosten zu übernehmen, weil er im selben Haus gelebt habe und die übrigen Geschwister weiter verteilt wohnen würden.

II. Über die Beschwerden wurde erwogen

1. Sachverhalt

Die Beschwerden richten sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2014, die Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 und die Nichtberücksichtigung der vom Beschwerdeführer übernommenen Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastungen in den Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015 und 2016.

Der Beschwerdeführer bezog in den Jahren 2014, 2015 und 2016 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er wurde mit Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015 und 2016 ursprünglich erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Das Einkommensteuerverfahren 2014 wurde mit Bescheid vom 7. November 2017 wieder aufgenommen und am selben Tag ein neuer Einkommensteuerbescheid 2014 erlassen. Die Wiederaufnahme erfolgte mit der Begründung, dass im Zuge der Bearbeitung des Verlasses nach *****AB***** festgestellt wurde, dass ein Übergabsvertrag vom *****Datum2***** vorliegt, der das Vorliegen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 BAO bezüglich der Anerkennung der beantragten Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung darstellt.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 wurde am 22. November 2017 aufgehoben und an diesem Tag die Einkommensteuer für das Jahr 2015 (neu) festgesetzt. Mit Bescheid vom 13. November 2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 aufgehoben und am selben Tag ein neuer Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen.

Mit Notariatsakt vom *****Datum2***** („Übergabsvertrag sowie Pflichtteilsverzichtungsvertrag“) übergab die Mutter des Beschwerdeführers ihren Hälfte-Anteil der Liegenschaft *****EZGB*****, bestehend aus dem Grundstück und Gärten mit einem Ausmaß von 1.039 m² und dem darauf befindlichen Einfamilienhaus „*****Adresse*****“ an den Beschwerdeführer. Der Einheitswert der Liegenschaft betrug im Zeitpunkt der Übergabe 11.591,31 Euro (BFG-Akt ON 7). Der Beschwerdeführer war aufgrund des Einantwortungsbeschlusses vom *****Datum6***** bereits zu einem Hälfte-Anteil grundbücherlicher Miteigentümer dieser Liegenschaft (BFG-Akt ON 7).

Der Mutter wurde ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht hinsichtlich des gesamten Erdgeschosses bestehend aus Küche, Wohnzimmer und Badezimmer, mit kostenloser Beistellung der Beheizung und des Stromes, eingeräumt. Die Mutter des Beschwerdeführers bewohnte das Erdgeschoss der übergebenen Liegenschaft bis zu ihrem Ableben. Ab *****Datum1***** war die Mutter pflegebedürftig und seit *****Datum4***** benötigte sie eine 24-Stunden-Betreuung. Im Zeitpunkt der Übergabe war die Mutter des Beschwerdeführers 76 Jahre alt und altersbedingt schreibunfähig und sehbehindert. Aufgrund ihrer niedrigen Pensionseinkünfte war es der Mutter nicht möglich, die gesamten Aufwendungen für ihre

Pflege und das Haus zu tragen (BFG-Akt ON 7, Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, ON 39).

Im Verfahren zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 übermittelte der Beschwerdeführer in Beantwortung des Vorhaltes (Ergänzungsersuchen) am 28. Mai 2015 (Eingangsstempel des Finanzamtes) die Rechnung des Notariats ***123*** „***Betreff***“ (BFG-Akt ON 40).

Nach Übergabe der Liegenschaft an den Beschwerdeführer verfügte dessen Mutter bis auf ihre Pensionseinkünfte in Höhe von 11.405,28 Euro (2014), 11.599,20 Euro (2015) und 11.738,40 Euro (2016) über keine Vermögenswerte. Im Jahr 2014 bezog sie Pflegegeld der Stufe vier in Höhe von 7.949,50 Euro, im Jahr 2015 der Stufen vier (bis Juni) und fünf (ab Juli) in Höhe von 9.637,60 Euro und im Jahr 2016 der Stufe fünf in Höhe von 11.043,60 Euro (Abfrage Lohnzettel für 2014, 2015 und 2016, Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, ON 39). Die Zuschüsse des Sozialministeriumservices betrugen in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2014 bis 2016 jeweils 6.600 Euro jährlich (monatliche Förderung für Betreuungskräfte in Höhe von 550 Euro; www.sozialministeriumservice.gv.at, 24-Stunden-Betreuung).

Im Jahr 2014 fielen nach Abzug des Pflegegeldes und des Zuschusses des Sozialministeriumservices insgesamt 12.263,76 Euro, im Jahr 2015 nach Abzügen insgesamt 10.283,40 Euro und im Jahr 2016 nach Abzügen insgesamt 9.805,27 Euro an Pflegekosten an (jeweils vom Beschwerdeführer geltend gemachte sonstige außergewöhnliche Belastungen).

Der Ausgleichszulagenrichtsatz wurde für das Jahr 2014 mit 857,73 Euro, für das Jahr 2015 mit 872,31 Euro und für das Jahr 2016 mit 882,78 Euro festgelegt.

Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde vom Bundesfinanzgericht mit dem 10-fachen Einheitswert, welcher laut Notariatsakt zum ***Datum7*** unter Einheitswertaktenzeichen ***456*** mit einem Steuereinheitswert von 11.591,31 Euro festgesetzt wurde, geschätzt. Der Verkehrswert der übergebenen Liegenschaftshälfte beträgt daher 57.956,60 Euro (Schätzung in der mündlichen Verhandlung, ON 39).

Der Beschwerdeführer hat sechs Geschwister (BFG-Akt ON 7, Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, ON 39). Die Mutter des Beschwerdeführers ist am ***Datum8*** verstorben (Abfrage im Auskunftssystem).

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang ergibt sich aus den aktenkundigen Bescheiden. Der Inhalt der Bescheide wurde in der mündlichen Verhandlung vom 10. September 2025 verlesen und von den Parteien nicht bestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, den Eingaben des Beschwerdeführers und seinen glaubhaften Angaben in der mündlichen Verhandlung sowie der Einsicht in die elektronischen Veranlagungsakten und Abfragesysteme der Finanzverwaltung.

Die Übergabe des Hälfte-Anteils der Liegenschaft ist durch den Übergabsvertrag vom ***Datum2***, der als Beilage zu den erhobenen Beschwerden übermittelt wurde, belegt.

Das im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 28. Mai 2015 übermittelte Aktenkonvolut ist in der elektronischen Datenbank der Finanzverwaltung abrufbar (hochgeladen am 14. Juli 2015).

Da der Verkehrswert der Liegenschaft vom Finanzamt nicht festgestellt und auch vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen wurde, ergab sich die Schätzungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zum Sachverhalt sind die Fragen strittig, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2014 und die Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 zu Recht erfolgten und ob die vom Beschwerdeführer übernommenen Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastungen in den Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015 und 2016 berücksichtigt werden können.

Im Beschwerdefall ist vorerst zu prüfen, ob die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für das Jahr 2014 und die Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 rechtsrichtig sind.

Die inhaltliche Richtigkeit der Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 ist in weiterer Folge zu beurteilen.

Zur **Reihenfolge der Entscheidungen** führt der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 11. Dezember 2019 zu Ra 2019/13/0091 aus, dass es „*bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid...dem Gesetz [widerspricht], die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg 8771 F/2012; vgl. auch Ritz, BAO⁶ § 307 Tz 7). Gleiches gilt auch für Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamts. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird*

die Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs. 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdeentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl. zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074, VwSlg 8435 F/2009). Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof ist die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes. Insoweit ist im hier gegebenen Zusammenhang – bei zunächst gleichzeitiger Entscheidung des Finanzamts über Wiederaufnahme und Einkommensteuer – entscheidend, dass das Verwaltungsgericht in der zutreffenden Reihenfolge (gleichzeitig) entschieden hat. Dass das Finanzamt hingegen zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdeentscheidung entschieden hat, bewirkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses“ (siehe VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Die Entscheidungen des Finanzamtes zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014, zu den Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 und die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 ergingen jeweils am selben Tag (Bescheide 2014: 7. November 2017, 2015: 22. November 2017, 2016: 13. November 2017) und daher gleichzeitig in der zutreffenden Reihenfolge. Dass die Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016 vor den Beschwerdeentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014 sowie die Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 (die oben angeführte Aussage des Verwaltungsgerichtshofes kann nur so verstanden werden, dass sie auch für Bescheidaufhebungen gilt) ergingen, ist durch die nun vorliegende gleichzeitige Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in der zutreffenden Reihenfolge saniert.

3.1. Zu Spruchpunkt I. und III. (Stattgabe)

3.1.1. Zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2014

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO „[kann]...ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren...auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn...Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“.

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme mit dem Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel, weil es erst im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens der Mutter des Beschwerdeführers vom Übergabsvertrag Kenntnis erlangt habe.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (siehe VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118, mwN).

Der Beschwerdeführer übermittelte am 28. Mai 2015 im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens betreffend das Verfahren der Veranlagung der Einkommensteuer 2014 die Rechnung des Notars zum Übergabsvertrag sowie Pflichtteilsverzichtsvertrag des gegenständlichen Hälfte-Anteils der Liegenschaft. Dem Finanzamt war im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 14. Juli 2015 bekannt, dass ein Übergabsvertrag vorliegt. Daher mangelt es an neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. Beweismitteln im abgeschlossenen Verfahren und es liegt kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 7. November 2017 war ersatzlos aufzuheben. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO scheidet der am 7. November 2017 erlassene Einkommensteuerbescheid 2014 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2014 vom 14. Juli 2015 lebt wieder auf (siehe auch VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Da der Bescheidbeschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheid entsprochen wurde, war die gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 7. November 2017 gerichtete Beschwerde mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

3.2.1. Zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO „[kann]...die Abgabenbehörde...von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“. Für eine Aufhebung nach § 299 ist nur entscheidend, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (siehe VwGH 26.3.2025, Ra 2023/13/0131, mwN).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (§ 299 Abs. 2 BAO).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. Es sind sowohl der Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen. Begründungsmängel des Erstbescheides sind im Beschwerdeverfahren sanierbar. So judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass im Beschwerdeverfahren ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung des Ermessens) ergänzt bzw. richtiggestellt werden kann, aber kein neuer Aufhebungsgrund herangezogen werden darf. Die Unrichtigkeit kann sich auch aus der Begründung des (neuen) Einkommensteuerbescheides ergeben (siehe VwGH 26.3.2025, Ra 2023/13/0131).

In der Begründung des Bescheides über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 nach § 299 Abs. 1 BAO vom 13. November 2017 wird allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, nämlich dass *„die Abgabenbehörde...von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben [kann], wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“*. Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheid 2016 vom selben Tag wird dargelegt, aus welchen Gründen die geltend gemachten Pflegekosten vom Finanzamt nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können. Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid vom 13. November 2017) war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die Unrichtigkeit des Spruches des ersten Einkommensteuerbescheides 2016 in der Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastungen erblickte (siehe dazu VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119, mwN).

Im Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 nach § 299 Abs. 1 BAO vom 22. November 2017 wurde auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen und ist daher die Unrichtigkeit des Spruches des Bescheides vom 18. August 2017 ausreichend dargelegt.

Ermessensübung

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt nicht nur die Unrichtigkeit des Bescheides voraus, sondern liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Im aufhebenden Bescheid sind in der Begründung auch die für die Ermessensgestaltung maßgebenden Erwägungen anzuführen (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Bei der Handhabung des Ermessens ist der Sinn der das Ermessen einräumenden Rechtsvorschrift zu beachten (vgl. *Bramerdorfer in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar – Digital First, § 20 Rz 15, Stand: März 2025). Sinn des § 299 BAO ist es, in seinem Anwendungsbereich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommen zu lassen. Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt zentrale Bedeutung zu. Die Ausübung des vom Zweck des § 299 BAO geleiteten Ermessens ergibt daher grundsätzlich die Aufhebung des Bescheides. Rechtmäßige und gleichmäßige Besteuerung wird nur dann sichergestellt, wenn die Abgabenbehörde einen unrichtigen Bescheid aufhebt. Der von § 299 Abs. 1 BAO eingeräumte Ermessensspielraum ist so eng, dass ein „nicht richtiger“ Bescheid fast immer aufzuheben sein wird. Das Absehen von der Aufhebung aus Ermessenserwägungen bedarf besonderer Gründe. Diese liegen unter anderem vor, wenn die Rechtswidrigkeit geringfügig ist oder keine wesentlichen Folgen nach sich zog (siehe *Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar – Digital First, § 299 Rz 52f, Stand: Jänner 2023).

Im Beschwerdefall erweist sich der Spruch der (ersten) Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 18. August 2017 aufgrund der Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung der Mutter des Beschwerdeführers als nicht richtig. Im Hinblick auf die Abgabennachforderungen (2015: 2.778 Euro, 2016: 2.497 Euro) liegt keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen vor. Unter Bezugnahme auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung war das Ermessen daher dahin zu üben, dass die unrichtigen (ersten) Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016, jeweils vom 18. August 2017, aufzuheben waren.

Aus der Verbindung der Aufhebungsbescheide mit den Sachbescheiden ergibt sich eine klare Begründung. Mängel im Hinblick auf die Ermessensübung sind durch die vorstehenden Äußerungen saniert.

3.2.2. Zum Nichtvorliegen einer außergewöhnlichen Belastung

§ 34 EStG 1988 in der Fassung 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)...

(5)...

(6)...

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

...

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“.

[...]

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung erfüllt, wenn diese außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen schließt die Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten oder Sonderausgaben sein.

Unstrittig ist, dass die Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung der Mutter des Beschwerdeführers eine außergewöhnliche Belastung bei der Pflegebedürftigen darstellten. Der besondere Pflegebedarf ist durch den Bezug von Pflegegeld der Stufen vier bzw. fünf nachgewiesen.

Der Anspruch des Beschwerdeführers auf Steuerreduzierung wegen außergewöhnlicher Belastungen ist zusätzlich davon abhängig, ob die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst. Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die Zwangsläufigkeit ist stets nach dem Einzelfall zu prüfen. Eine – nach dem Unterhaltsrecht bestehende – rechtliche Verpflichtung geht einer sittlichen Verpflichtung dritter Personen vor. Die vom Beschwerdeführer angesprochene und über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung kann nur bei einer über die

Beistandspflicht hinausgehenden Pflege eines Elternteils vorliegen, wie zum Beispiel der Pflege einer Großmutter durch die Enkelin anstatt durch die kranke Mutter (siehe *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm. 32, Stand: 1.2.2025).

Gemäß § 234 Abs. 1 ABGB schuldet „*das 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. Der Unterhaltsanspruch gegen Nachkommen stellt einen Ausnahmefall dar und setzt die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit der unterhaltsberechtigten Eltern voraus. Mehrere Nachkommen gleichen Grades schulden den Unterhalt anteilig nach Kräften (siehe VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024, mwN). Resultiert die Vermögenslosigkeit daraus, dass einem Kind das eigene Vermögen bereits zu Lebzeiten übertragen wurde, hat das Kind den erforderlichen Unterhalt zu leisten, zumal es über das entsprechende Vermögen bereits verfügungsberechtigt ist.

Ein Unterhaltsanspruch ist jedoch nur dann steuerlich als außergewöhnliche Belastung absetzbar, sofern die Mutter des Beschwerdeführers selbst nicht die gesamten Kosten tragen kann, weil sie über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt (siehe *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 34 Rz 58 mwN, 20. Lfg. Mai 2018). Die Pensionseinkünfte der Mutter lagen unter der Besteuerungsgrenze. Ein Unterhaltsanspruch der Mutter lag, auch nach Einbeziehung ihrer Leistungen, die unter Bezugnahme auf den Ausgleichszulagenrichtsatz im Hinblick auf die Lebenserhaltungskosten (2015: 872,31 pro Monat, 2016: 882,78 Euro pro Monat) zumutbar waren, vor.

Schließlich ist noch zu prüfen, inwieweit dem Beschwerdeführer die Belastung zwangsläufig erwachsen ist. Der Verwaltungsgerichtshof verneint die Zwangsläufigkeit der Belastung, wenn ein Steuerpflichtiger sie durch Annahme einer Schenkung und somit durch ein freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hat (siehe VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; 29.4.2015, 2012/13/0012).

Wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen des Beschwerdeführers war die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter. Eine weitere Ursache war auch der Umstand, dass die Mutter nicht über ausreichende Mittel verfügte, die gesamten Pflegekosten zu tragen.

Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (siehe VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011).

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis zu 2012/13/0012 aus, dass zu diesen Umständen insbesondere das Alter und der Gesundheitszustand der Übertragenden zählen. „*Erfolgt die Vermögensübertragung beispielsweise zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der*

Geschenkgeber bereits in Ruhestand befindet, und verfügt er – von Rentenbezügen abgesehen – über keine weiteren Einkunftsquellen, liegen Umstände vor, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige durch die vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte des Angehörigen dessen spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht hat (in diesem Sinne bei vergleichbarer Rechtslage auch das Urteil des BFH vom 12. November 1996, III R 38/95, und darauf verweisend der Beschluss des BFH vom 1. Dezember 2009, VI B 146/08)“. So verneinte der Verwaltungsgerichtshof Zuzahlungen des Sohnes zu den Heimkosten als außergewöhnliche Belastung, weil in einem Alter von 76 Jahren stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden muss, auch wenn keine Anzeichen erkennbar sind. Die Unterhaltsverpflichtung des Sohnes stellte sich als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dar, weil der Vater des Abgabepflichtigen über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügte. Der Verwaltungsgerichtshof stellte klar, dass dieser Fall im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen ist wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen (-zahlungen) für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt. Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für den Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (siehe VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Die Pensionseinkünfte der Mutter und das Pflegegeld deckten nicht ihren gesamten Pflegebedarf. Durch die Übergabe ihres letzten Vermögenswertes verfügte sie über keine weiteren Mittel zur Absicherung der Aufwendungen für ihre 24-Stunden-Betreuung. Eine Verwertung ihres Vermögens, welche auch durch Belastung erfolgen kann, war nicht mehr möglich (vgl. VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012). Im Zeitpunkt der Übergabe war die Mutter 76 Jahre alt, bereits pflegebedürftig und auf finanzielle Unterstützung angewiesen. Ihre sieben Kinder schuldeten den Unterhalt nach Kräften. Einzig der Beschwerdeführer, dem das Elternhaus im Erb- bzw. Übertragungswege zukam, fühlte sich verpflichtet, die Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter zu übernehmen.

Die Unterhaltsverpflichtung stellt sich als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme des Hälfte-Anteils der Liegenschaft dar, zumal sich die sechs Geschwister des Beschwerdeführers nicht an den Pflegekosten beteiligten. Aus der freiwilligen Übernahme der Liegenschaftshälfte kann sich keine Zwangsläufigkeit der erwachsenen Aufwendungen ergeben. Wie im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist der gegenständliche Fall im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen wie ein Fall, in dem sich ein Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen für die Pflegebedürftigkeit ausdrücklich ausbedingt. Zwischen der Übernahme der Pflegekosten und der Übertragung des mütterlichen Vermögens ist daher jedenfalls ein Zusammenhang gegeben. Da ein solcher Zusammenhang bestanden hat, war es nicht von Relevanz, dass die Übergabe schon Jahre zuvor geplant war, weil die bloße Absicht rechtlich irrelevant ist. Erst durch den Notariatsakt selbst wurde diese rechtlich bedeutsam. Es

ist auch nicht maßgeblich, ob die Kostenübernahme im Übergabsvertrag vereinbart war oder ob die Übernahme der Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter vor oder nach der Vermögensübertragung stattgefunden hat.

Zudem liegen, weil der Beschwerdeführer ohne rechtliche Verpflichtung freiwillig die Aufwendungen übernahm und seine sechs Geschwister als weitere Unterhaltsverpflichtete damit entlastete, insoweit keine außergewöhnlichen Belastungen vor (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Darüber hinaus kann von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden, soweit und solange eine Belastung, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung steht, im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz Deckung findet (vgl. VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden die anteiligen Pflegekosten dem Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft gegenübergestellt. Die belangte Behörde stellte laut Akteninhalt den Verkehrswert der Liegenschaft nicht fest. Laut Notariatsakt wurde für die vom Beschwerdeführer übernommene Liegenschaft zum ***Datum7*** unter Einheitswertaktenzeichen ***456*** ein Steuereinheitswert von 11.591,31 Euro festgesetzt. Der Steuereinheitswert der übernommenen Liegenschaftshälfte betrug daher 5.795,66 Euro.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Im Beschwerdeverfahren haben gemäß § 269 Abs. 1 BAO die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Da der Verkehrswert im Zeitpunkt der Übergabe (***Datum2***) nicht feststeht, wurde dieser in der mündlichen Verhandlung im Schätzungswege anhand des 10-fachen Einheitswertes ermittelt.

Den Parteien wurde dies zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit eingeräumt, im Zuge des Parteiengehörs dazu Stellung zu nehmen. Der Vertreter des Beschwerdeführers brachte vor, dass eine solche Ermittlung des Verkehrswertes einer Liegenschaft ein gängiger Schätzwert ist. Beide Parteien hatten keine Einwendungen. Der Vertreter des Beschwerdeführers führte aus, dass das Wohnrecht bewertet werden müsse und dieses aus seiner Sicht zwischen 100.000 und 150.000 Euro liege, die man abziehen müsse. Die Pflegekräfte hätten auch in diesem Haus gewohnt. Der Beschwerdeführer ergänzte, dass die Mutter das Erdgeschoss benützt habe und die Pflegerinnen im ersten Stock (in den Räumlichkeiten des Beschwerdeführers) gewohnt haben, weil es räumlich nicht anders möglich gewesen sei.

Zu den Einwendungen des Beschwerdeführers, das Wohnrecht müsse auf 100.000 bis 150.000 Euro bewertet werden, wird ausgeführt, dass der wirtschaftliche Vorteil des Wohnungsgebrauchsrechtes in der ersparten, üblicherweise zu zahlenden Miete besteht. Als Wert eines Wohnungsgebrauchsrechtes kann dabei ein Wert angesetzt werden, der auch unter Fremden im Falle einer Vermietung zu erzielen ist. Dabei kann im Wege der Schätzung (§ 184 BAO) der Richtwert nach dem Richtwertgesetz herangezogen werden. Der Richtwert ist nach § 1 Abs. 1 Richtwertgesetz (RichtWG) jener Betrag, der für die mietrechtliche Normwohnung festgesetzt ist. Er bildet die Grundlage für die Berechnung des angemessenen Hauptmietzinses nach § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz. Die mietrechtliche Normwohnung ist gemäß § 2 Abs. 1 RichtWG eine Wohnung mit einer Nutzfläche zwischen 30 m² und 130 m² in brauchbarem Zustand, die aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht, über eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung verfügt und in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand auf einer Liegenschaft mit durchschnittlicher Lage (Wohnumgebung) gelegen ist.

Laut Notariatsakt wurde der Mutter des Beschwerdeführers ein unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht hinsichtlich des gesamten Erdgeschosses, bestehend aus Küche, Wohnzimmer und Badezimmer, mit kostenloser Beistellung der Beheizung und des Stromes, eingeräumt. Sie war berechtigt, den Garten mitzubenuetzen und sich frei auf dem gesamten Vertragsobjekt zu bewegen. Laut Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung wohnten die Pflegerinnen der Mutter im ersten Stock in seinen Räumlichkeiten, weil es anders nicht möglich war. Es wird daher angenommen, dass der Mutter ein Wohnraum von 60 m² zur Verfügung stand. Unter Heranziehung des Richtwertes gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 RichtWG, der in den beschwerdegegenständlichen Jahren für das Bundesland Steiermark 7,44 Euro betrug, ergibt sich eine monatliche Miete in Höhe von 446,40 Euro und ein Jahresmietwert von 5.356,80 Euro. Die Übergabe des Hälfte-Anteils der Liegenschaft erfolgte am ***Datum2***. Die Mutter des Beschwerdeführers ist am ***Datum8*** verstorben. Es ergibt sich daher ein Wert für das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht von 18.748,80 Euro (für insgesamt 42 Monate), der vom Verkehrswert abzuziehen ist.

Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/16/0143). Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode dem Bundesfinanzgericht im Allgemeinen frei.

Das Bundesfinanzgericht schätzte den Verkehrswert der Liegenschaftshälfte mit dem zehnfachen Einheitswert (vgl. BFG 24.4.2018, RV/7100003/2010). Der Verkehrswert des übernommenen Hälfte-Anteils der Liegenschaft (519,50 m²) wird für das Beschwerdeverfahren daher mit 57.956,60 Euro angenommen.

Den Aufwendungen in den Jahren 2015 und 2016 steht ein geschätzter Verkehrswert von 57.956,60 Euro gegenüber. Abzüglich des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes verbleibt ein Wert von 39.207,80 Euro. Der übertragene Vermögenswert war – auch unter Einbeziehung des Wohnungsgebrauchsrechtes – höher als die vom Beschwerdeführer getragenen Pflegeaufwendungen für seine Mutter.

Auch wenn das Verhalten des Beschwerdeführers aus menschlicher Sicht verständlich ist und er seine geleisteten Zuzahlungen zu den Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung empfand, fehlt aus rechtlicher Sicht im gegenständlichen Fall das Element der Zwangsläufigkeit.

Es besteht ein offensichtlicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Pflegekosten mit dem unentgeltlichen Vermögenserwerb, denn die alleinige Unterhaltsverpflichtung des Beschwerdeführers stellte sich als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Liegenschaftshälfte dar. Zudem überstieg der Aufwand der Pflegekosten nicht den Wert des übernommenen Vermögens.

Eine Anerkennung der Pflegeaufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung war mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG 1988 nicht möglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt IV. (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. Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Frage, wann ein Pflegeaufwand zwangsläufig erwächst, nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 29. September 2025