

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf.,  
Adr., vertreten durch Dr. Robert Wiesler, Rechtsanwalt, Sporgasse 27/I, 8010 Graz ,  
gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21.06.2013, betreffend  
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht  
erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-  
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) brachte am 27. Dezember 2010 Erklärungen zur  
Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 bis 2009 beim Finanzamt ein. Er machte u.a.  
die hier in Streit stehenden Kosten für die Pflege (24-Stunden-Betreuung) seiner Mutter,  
bzw. auch des Vaters bis zu dessen Tod am 26. Mai 2005, und im Jahr 2009 zusätzlich  
Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 geltend.

Dazu legte der Bf. (unter anderem) nachstehende Unterlagen vor:

- 1) Notariatsakt vom 23. Dezember 2000 über einen Schenkungs- zugleich  
Pflichtteilsverzichtsvertrag, mit welchem im Wesentlichen dem Bf. von seinen Eltern das  
Grundstück Nr. A (14.867 m<sup>2</sup>) der EZ X des GB Y mit dem Haus Adr , übertragen  
wurde. Als Gegenleistung verpflichtete sich der Bf. zur Erbringung der Hälfte der  
Auszugsleistungen, wie zB in Zeiten des hohen Alters und im Krankheitsfall die  
Pflege und Wartung der Übergeber und zur Gänze die Bezahlung der Stromkosten,  
Heizmaterialkosten, und anderer Betriebskosten. Weiters wurde ein lebenslängliches  
Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Eltern des  
Bf. (Übergeber) vereinbart.
- 2) Protokoll vom 16. September 2005 in der Verlassenschaftssache nach dem am  
26.05.2005 verstorbenen Vater des Bf., aus dem hervorgeht, dass mit dem Schenkungs-  
zugleich Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 11.03.1997 der Bf. und seine Mutter

auf das, zum seinerzeitigen Nachlass, zustehende gesetzliche Pflichtteils- im besonderen auch Schenkungspflichtteilsrecht verzichtet haben, und der im Protokoll genannte Bruder des Bf. auf das ihm zum seinerzeitigen Nachlass zustehende gesetzliche Erb- und Pflichtteils- im besonderen auch Schenkungspflichtteilsrecht verzichtet hat. Als Erben nach dem verstorbenen Vater des Bf. waren daher der Bf. zu 2/3 und seine Mutter zu 1/3 berufen. Diese entschlug sich ihres gesetzlichen Erbrechts wie auch des gesetzlichen Vorausvermächtnisses, sodass der Bf. zum Alleinerben des gesamten Nachlassvermögens berufen war. Der Bf. gab die unbedingte Erbantrittserklärung ab und es wurde ihm mit Einantwortungsbeschluss vom 29.09.2005 die Verlassenschaft eingewantwortet, insbesondere das Eigentumsrecht an dem, dem verstorbenen Vater gehörigen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ X GB y , bestehend aus dem Grundstück Nr. B .

3) Notariatsakt vom 16. September 2005 über einen Schenkungsvertrag mit welchem die Mutter des Bf. ihm den ihr gehörigen Hälfteanteil am Grundstück Nr. B (10.679 m<sup>2</sup>), EZ X GB Y überträgt.

Ergänzend legte der Bf. die Lohnzettel seiner Mutter für die Streitjahre vor, aus denen hervorgeht, dass die Mutter Pensionseinkünfte (KZ 245) von 4.093,12 € bis 6.652,56 € jährlich und Pflegegeld erhielt. Der Lohnzettel des Vaters des Bf. weist für den Zeitraum 01.01.#30.04.2005 Einkünfte von 2.321,56 € aus. Ab 01.12. 2008 und im Jahr 2009 erhielt die Mutter des Bf. außerdem Zuschüsse des Bundessozialamtes von 275 € monatlich. Der Beschwerdeführer brachte vor, dass aus diesen Unterlagen zu schließen sei, dass seine Mutter mit ihren Einkünften niemals die notwendige 24-Stunden-Betreuung hätte finanzieren können, weswegen er im Rahmen seiner gesetzlichen Verpflichtung zu deren Finanzierung aufgekommen sei.

Das Finanzamt hat dem Begehren des Beschwerdeführers, die von ihm getragenen Pflegekosten steuerlich zu berücksichtigen, mit nachstehender Begründung keine Rechnung getragen: *"Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Dementsprechend sind Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht zwangsläufig."*

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führt der Bf. auszugsweise aus: *"Gemäß § 34 Abs.1 EStG sind bei der Ermittlung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern die unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen die Kriterien der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit und der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfüllen. Dass die von mir in den vorliegend maßgebenden Jahren 2005 - 2009 getragenen Belastungen die Kriterien der Außergewöhnlichkeit im Sinne des Abs. 2 leg.cit. erfüllen, steht aufgrund der Höhe der von mir getragenen Belastungen im Zusammenhang mit meinen der*

belangten Behörde bekannten Jahreseinkommen wohl außer Zweifel und wird die Außergewöhnlichkeit der/meiner Aufwendungen offensichtlich auch durch die belangte Behörde nicht in Zweifel gezogen; jedenfalls findet sich in den vorliegenden mit diesem Rechtsmittel je bekämpften Bescheiden bzw. deren (spartanischen) Begründung bloß im Bescheid 2005, auf welche in den Bescheiden der Folgejahre der Einfachheit halber verwiesen wird, kein Hinweis, dass die Außergewöhnlichkeit durch die belangte Behörde in Zweifel gezogen wird. Dass die von mir in den vorliegend maßgebenden Jahren 2005 - 2009 getragenen finanziellen Belastungen mir zwangsläufig erwachsen, wird von der belangten Behörde gleichfalls - siehe die Ausführungen wie vor - nicht in Zweifel gezogen; lediglich der Vollständigkeit halber wird meinerseits als Berufungswerber darauf hingewiesen, dass ich als Sohn schon aufgrund der Bestimmung des § 143 ABGB meinen Eltern gegenüber unterhaltspflichtig bin, sofern - was vorliegend evident ist und durch die belangte Behörde auch nicht in Zweifel gezogen wurde - diese nicht imstande sind, diese Aufwendungen selbst zu tragen; nach der Rechtsprechung der Gerichte bin ich verpflichtet, meinen Eltern den standesgemäßen Unterhalt zu verschaffen (vgl. - pars pro toto - z.B. OGH 26.3.1969, 2 Ob 74/69 u.a.); weiters bin ich im Sinne der einschlägigen Judikatur des VwGH (siehe - pars pro toto - VwGH 23.10.1953, 2868/52; VwGH 27.11.1953, 2871/52; VwGH 30.10.1959, 1222/59 u.a.) sittlich verpflichtet, meinen nächsten Angehörigen zumindest die lebensnotwendige Unterstützung zu gewähren. Dass schlussendlich meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die von mir in den maßgebenden Jahren 2005 - 2009 für meine Eltern getätigten finanziellen Aufwendungen für deren 24-Stunden-Betreuung wesentlich beeinträchtigt wurde, ist vorliegend gleichfalls evident und wird durch die belangte Behörde gleichfalls nicht in Zweifel gezogen. Selbst nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Erlass des BM f. Finanzen vom 19.11.2001, Z 07 2501/4-IV /7/01; Rz 899 zu § 34 EStG) sind bei einer Betreuung zu Hause die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung ab Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 1 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig; dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden; diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (z.B. Pflegegeld, Zuschuss zu den Betreuungskosten) zu kürzen (vgl. in diesem Zusammenhang auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Bd. III, Wien 2010, Tz 78 zu § 34). Die belangte Behörde verweigert mir in den gegenständlichen, mit diesem Rechtsmittel bekämpften Bescheiden die Anerkennung der von mir getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen je mit der Begründung, dass Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht die Kriterien der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 lit. 2 EStG erfüllen und sieht offensichtlich in den im mit meinen Eltern am 23.12.2000 geschlossenen Notariatsakt laut Fünftens meinerseits übernommenen Auszugsleistungen die Begründung für die Nichtanerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen als gegeben. Tatsächlich habe ich die wie vor angeführten Auszugsleistungen übernommen

und erfülle diese selbstverständlich, doch befindet sich die belangte Behörde - trotzdem sie sich ausreichend Zeit (8 Monate !!) zum Studium der genannten maßgebenden Vertragsbestimmung und hiernach Bescheiderlassung genommen hat - diesbezüglich im Irrtum. Insoferne ich in/mit genannter Vertragsbestimmung nämlich die Pflege und Wartung übernommen habe, bezieht sich diese Verpflichtung (Gegenleistung) - was schon die reine Wortinterpretation ergibt - nicht auf meine Eltern im Sinne derer Pflege und Wartung (Menschen kann man ohnehin nicht warten), sondern - im Zusammenhang mit der weiteren Verpflichtung zur Reinigung und Ausbesserung - auf die Schuhe, die Kleidung sowie die Leib- und Bettwäsche meiner Eltern als Übergeber !!; in keinem diesbezüglichen Zusammenhang wie auch in keinem weiteren Zusammenhang habe (musste) ich als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung laut dem Notariatsakt vom 23.12.2000 jedoch die Pflege meiner Eltern bzw. die Kostentragung der Pflegebetreuung übernommen (übernehmen), weshalb die Begründung der belangten Behörde nicht der tatsächlichen Sachlage entspricht. Selbst wenn ich im Übrigen - was tatsächlich nicht der Fall ist - expressis verbis die Pflege meiner Eltern vertraglich als Gegenleistung für die Übergabe übernommen hätte, wären die gleichlautenden Begründungen in den mit diesem Rechtsmittel bekämpften Bescheiden mangelhaft, was zur Bescheidaufhebung führen muss; diesfalls hätte die belangte Behörde nämlich die weiters im Zusammenhang mit dem vorliegenden Notariatsakt von mir meinen Eltern gegenüber eingegangenen, im Zusammenhang mit der Verbücherung des Vertrages verdinglichten Verpflichtungen (u.a. lebenslängliches Wohnrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot, Fruchtgenussrecht je zugunsten meiner Eltern) berücksichtigen/ bewerten müssen, woraus folgt, dass der Übergabegegenstand für mich bis zum heutigen Tage völlig wertlos ist, zumal sich meine Eltern im Zusammenhang mit der Übergabe das lebenslängliche wirtschaftliche Eigentum am Übergabegegenstand vorbehielten (vgl. in diesem Zusammenhang UFS 1.6.2007, RV 0408-K/06; LStR 2002, Rz 887). Summa summarum fehlt vorliegend jedoch völlig jeglicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Notariatsakt vom 23.12.2000 und meinen finanziellen Aufwendungen zur Finanzierung der 24-Stunden-Betreuung meiner pflegebedürftigen Eltern in den vorliegend maßgebenden Kalenderjahren 2005 bis 2009, weswegen - zumal Pflegekosten mangels Zusammenhang mit stattgefundener Vermögensübertragung selbst nach der ständigen Judikatur der vorliegend zuständigen Abgabenbehörde II. Instanz (z.B. UFS Graz 3.12.2008, RV 0670-G/05) als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind - die Nichtanerkennung der von mir in den Kalenderjahren 2005 bis 2009 getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG contra legem erfolgte. Wenngleich - dies ist mir durchaus bewusst - rechtlich nicht bzw. allenfalls nur von marginaler Relevanz, halte ich der Vollständigkeit halber fest, dass mir die Nichtanerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen durch die belangte Behörde auch als "bloßer" nicht unerhebliche Steuern zahlender Staatsbürger nicht verständlich ist. Hätte ich nämlich - wie so viele andere - aus rein monetären Gesichtspunkten handelnd meine Eltern (bzw. nach dem Tod meines Vaters) meine Mutter in einem Pflegeheim "untergebracht", wären hiefür bei Weitem höhere

*Aufwendungen von der öffentlichen Hand zu finanzieren gewesen als jene Beträge, die mir im Falle der Anerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen als Steuergutschrift zukommen."*

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dieser hob mit Bescheid vom 18. Oktober 2012 die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO (in der damals geltenden Fassung) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. In der Begründung wurde ausgeführt:

„.....

*Mit diesen Ausführungen [in der Berufung] ist der Berufungswerber zum Teil im Recht, insbesondere auch, was die Formulierung im zitierten Notariatsakt über die "Pflege und Wartung" betrifft.*

*Es steht auch fest, dass Kinder ihren Eltern gegenüber dem Grunde nach unterhaltspflichtig sind. Zu diesen Kosten des Unterhalts gehören ohne jeden Zweifel auch die hier gegenständlichen notwendigen Kosten der Pflege.*

*Unter dem Gesichtspunkte des auch vom Berufungswerber zitierten Grundsatzes der Zwangsläufigkeit sind jedoch nur jene Kosten abzugsfähig, die ein Abgabepflichtiger tatsächlich zwangsläufig zu tragen hat.*

*Außerdem ist zu beurteilen, ob bzw. inwieweit es sich bei den streitgegenständlichen Kosten tatsächlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine "Belastung" handelt. Dazu ist auszuführen: 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 außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.*

*Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Belastung im Sinne dieser Gesetzesnorm nur insoweit vor, als Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen.*

*Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (Erkenntnis des VwGH vom 25. September 1985, 84/13/0113).*

*Wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG vor. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind (VwGH vom 27. Oktober 1980, 2953/78, und vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201).*

*Dies gilt auch dann, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen erwachsen, weil ihm das ansonsten zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (VwGH vom 17. Februar 1982, 13/1696/80). Von einer Beeinträchtigung der*

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit Verpflichtungen, die auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sind, kann daher dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201 mwN.). Der Rüge des Berufungswerbers über die unrichtige Auslegung des Schenkungsvertrags aus dem Jahre 2000 kommt daher keine entscheidende Bedeutung zu, weil durch die Schenkung (beide Schenkungen) (möglicherweise, wie noch zu erläutern sein wird) das zur Finanzierung der Pflegeleistungen den Eltern zur Verfügung stehende Vermögen geschmälert wurde. Um diese Frage (und weitere Fragen, wie ebenfalls noch zu erläutern sein wird) beantworten zu können, sind jedoch noch umfangreiche Ermittlungen erforderlich, die das Finanzamt vor neuerlicher Entscheidung durchzuführen haben wird.

Vorweg ist der Verkehrswert der dem Berufungswerber geschenkten Liegenschaften zu ermitteln. Dabei sind, wie der Berufungswerber zu Recht ausgeführt hat, selbstverständlich auch Lasten zu berücksichtigen, insbesondere wird auch die im Notariatsakt erwähnte Tatsache eine nicht unerhebliche Rolle spielen, dass im A2 Blatt dieser Grundstücke die Sicherheitszone des Flughafen Graz ersichtlich gemacht ist. In Anbetracht des (nicht geprüften) Umstandes, dass der Einheitswert der geschenkten Grundstücke, und damit in der Folge wohl auch deren Verkehrswert, sehr niedrig war, kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass die vom Berufungswerber in den hier streitgegenständlichen Jahren getätigten Zahlungen den Wert der ihm überlassenen Grundstücke bereits (teilweise?) überstiegen haben, sodass insoweit sehr wohl eine "Belastung" im Sinn des § 34 EStG vorlag. Dazu wird zu prüfen sein, welche Leistungen der Berufungswerber in den Jahren vor 2005 bereits erbracht hat. Es geht aus den Akten auch nicht hervor, wann die Notwendigkeit der entgeltlichen Pflege des Vaters und der Mutter des Berufungswerbers eingetreten ist.

Festzustellen wird auch sein, inwieweit den Berufungswerber die Rechtspflicht zur Erbringung von Unterhaltsleistungen an seine Eltern traf. Nach dem vom Berufungswerber vorgelegten Lohnzettel für die Monate Jänner bis April 2005 bezog der Vater des Berufungswerbers monatlich eine Netto-Pension in der Höhe von rd. 580,00 Euro (ohne sonstige Bezüge) und ein Pflegegeld in der Höhe von rd. 859,00 Euro. Die Mutter des Berufungswerbers bezog etwa im ganzen Jahr 2005 eine Netto-Pension in der Höhe von rd. 5.000,00 Euro sowie ein Pflegegeld in der Höhe von rd. 2.100,00 Euro zuzüglich eines weiteren Zuschusses durch das Bundessozialamt ab Dezember 2008.

Schließlich wird die Tatsache zu berücksichtigen sein, dass der Unterhalt (allenfalls eine Unterhaltsergänzung) der Eltern nach dem vom Berufungswerber zitierten § 143 ABGB von mehreren Kindern "anteilig nach ihren Kräften" zu leisten ist.

Es wird daher auch zu prüfen sein, ob bzw. inwieweit ein Unterhaltsanspruch der Eltern nicht nur durch den Berufungswerber allein, sondern auch durch dessen Bruder zu befriedigen gewesen wäre. Dazu ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs insoweit keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 vorliegt, als jemand Leistungen erbringt, zu deren Erbringung ein Anderer (hier der Bruder) verpflichtet ist. Zu erwähnen ist hier auch, dass im Hinblick auf die weitgehende

*rechtliche Verpflichtung zur Unterhaltsleistung zwischen den nächsten Angehörigen eine über das rechtliche Ausmaß hinaus gehende sittliche Verpflichtung in aller Regel nicht bestehen wird.*

*Außerdem geht aus den Akten nicht hervor, wobei es sich bei den vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen genau handelt. Es ist auch nicht ersichtlich, ob es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um die gesamten für die Pflege angefallenen Kosten handelt oder nur um einen, jenen Teil derselben, die vom Berufungswerber getragen wurden. Auch diese Prüfung ist nachzuholen.*

*Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen und auch unter Berücksichtigung der der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur zur Verfügung stehenden kurzen Zeit von drei Monaten hat sich der unabhängige Finanzsenat zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz entschlossen.“*

Daraufhin wurden vom Finanzamt weitere umfangreiche Ermittlungen durchgeführt, die u.a. ergaben, dass im Schenkungs- zugleich Erb- und Pflichtteilverzichtsvertrag vom 11 März 1997 dem Bruder des Beschwerdeführers von den Eltern die Liegenschaft EZ Z GB y im Ausmaß von 58.873 m<sup>2</sup> mit dem Haus Adr.2 , übergeben wurde. Als Gegenleistung wurde auch in diesem Vertrag vereinbart, dass der Übernehmer sich zur Erbringung der Hälfte der Auszugsleistungen, wie zB Pflege und Wartung der Übergeber in Zeiten des hohen Alters und im Krankheitsfall, verpflichtet.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens listete der Bf. die von ihm aufgewendeten Kosten für die 24-Stunden-Betreuung in Betreuungsentgelt, Fahrtkosten und Versicherung der Betreuerinnen und der Vermittlungskosten für die Agentur auf. Der Bf. bringt ergänzend vor, dass es sich bei den Abweichungen zu den in den Arbeitnehmererklärungen beantragten Kosten um Rechenfehler handle und er beantragt die Berücksichtigung der nunmehr bekannt gegebenen Beträge als außergewöhnliche Belastung. Die Zahlung der Vermittlungsprovisionen durch den Bf. wurde mit Belegen nachgewiesen. Für die bare Auszahlung des Betreuungsentgeltes gebe es keine Belege. Für die Streitjahre wurde weiters eine Bestätigung der Höhe des Pflegegeldes der Mutter vorgelegt. Hinsichtlich der Notwendigkeit der entgeltlichen Pflege seiner Eltern weise der Bf. auf die Pflegegeldeinstufungen hin, woraus sich die tatsächliche Pflegebedürftigkeit seiner Eltern zumindest ab dem Kalenderjahr 2005 unzweifelhaft ableite.

Die Leistungen seines Bruders in den Streitjahren hätten sich auf Besorgungen beschränkt. Es könne nur derjenige Betreuungsaufwendungen geltend machen, welcher sie auch tatsächlich geleistet hat. Selbst bei Schmälerung meines anzuerkennenden Betreuungsaufwandes durch Inansatzbringen eines (fiktiven) Betreuungsaufwandes seines Bruders wäre für die Finanzbehörde nichts gewonnen, zumal diesfalls sein Bruder, der der gleichen Steuerprogression unterworfen sei, seinen (fiktiven) Betreuungsaufwand steuerlich geltend machen könnte.

Dass die Betreuungsaufwendungen nicht durch die Eltern selbst durch eigenes Vermögen, eigene Ersparnisse, etc. finanziert haben werden können, gehe aus den jeweiligen Pensionseinkünften eindeutig hervor.

Bezüglich der Ermittlung der Verkehrswerte der von den Eltern vor Jahren übertragenen Liegenschaften habe er keine Möglichkeit dazu beizutragen. Tatsache sei jedoch, dass diese Liegenschaften infolge des zugunsten seiner Eltern intabulierten Wohnrechtes, Fruchtgenussrechtes und Belastungs- und Veräußerungsverbotes bis dato für den Bf. absolut wertlos seien und keine wie immer gearteten Erträge für ihn abgeworfen hätten, demgegenüber vielmehr mit finanziellen Aufwendungen für ihn verbunden seien.

Nicht vorgelegt hat der Beschwerdeführer den im Ergänzungsersuchen angeforderten Nachweis der von ihm getragenen Pflegeaufwendungen vor dem Jahr 2005.

Das Finanzamt schätzte den Verkehrswert der vom Bf. in den Jahren 2000 und 2005 von seinen Eltern übernommenen Liegenschaften mit 177.000 €, indem in die Kaufpreissammlung der KG Y und in die Einheitswertakten der verfahrensggst. Liegenschaften Einsicht genommen wurde.

Für die landwirtschaftlichen Grundstücke im Gesamtausmaß von 23.996 m<sup>2</sup> (Grundstück A : 13.317 m<sup>2</sup> und Grundstück B : 10.679 m<sup>2</sup>) wurden daraufhin 2,50 € pro m<sup>2</sup> angesetzt, für den Baugrund um das Gebäude mit 1.550 m<sup>2</sup> wurde ein Verkehrswert von 90 € pro m<sup>2</sup> geschätzt, sodass sich ein geschätzter Verkehrswert für den Grund und Boden von rd. 199.000 € errechnet (dem Finanzamt ist ein Geläufigkeitsfehler unterlaufen, indem für das Grundstück B nur 1.679 m<sup>2</sup> statt 10.679 m<sup>2</sup> angesetzt wurden und somit der Verkehrswert nur mit 177.000 € geschätzt wurde).

Der Gebäudewert des Hauses Adr mit zwei Wohneinheiten von je 99 m<sup>2</sup> und die Garage mit 33 m<sup>2</sup> blieben bei der Schätzung des Finanzamtes ohne Ansatz.

Lt. Abfrage im Zentralen Melderegister hatte der Bf. durchgehend seinen Hauptwohnsitz ab 13.12.1990 an der Adresse Adr , vom 29.12.1987 bis 09.08.2007 einen zusätzlichen Hauptwohnsitz in Wien, der ab 09.08.2007 nur mehr als Nebenwohnsitz diene.

In den am 21. Juni 2013 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2009 wurden die beantragten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wiederum nicht berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich im Zsh. mit den Aufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung auf Grund der nachgewiesenen und glaubhaft gemachten und zusätzlich amtswegig hinzugefügten Kosten für Kost und Quartier für das Pflegepersonal in Höhe von 196,20 €/monatlich (=Sachbezugswert für die freie Station) vermindert um Pflegegeld und steuerfreie Förderungen für die Pflege folgender jährlich pflegebedingter Aufwand ergebe:

2005	17.268,20 €
2006	20.949,40 €
2007	21.065,00 €
2008	20.316,20 €



2009	14.137,50 €
------	-------------

Eine Absetzung durch die pflegebedürftige Person selbst bzw. die Übernahme der Kosten durch den Ehegatten sei infolge des geringen Einkommens beider nicht möglich. Da sowohl der Bf. als auch sein Bruder Liegenschaften unter Übernahme von vertraglich festgelegten Auszugsleistungen übernommen haben, bestehe eine gemeinsame rechtliche Verpflichtung zur Kostenübernahme. Daher werde dem Bf. die Hälfte der gesamt anfallenden Kosten angerechnet:

2005	8.634,10 €
2006	10.474,70 €
2007	10.532,50 €
2008	10.158,10 €
2009	7.068,75 €

Insofern der Bf. diese Kosten für seinen Bruder übernommen habe, fehle das Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Für die Ermittlung der durch den Bf. lt. Schenkungs- zugleich Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 23.12.2000 zu tragenden Kosten für Strom, Heizmaterial, Müllabfuhr und dergleichen seien 2/10 des Wertes der vollen freien Station bzw. bis zum Tod des Vaters Ende Mai 2005 zusätzlich 80% von 2/10 des Wertes der vollen freien Station angesetzt worden. Basierend auf die Kaufpreissammlung könne – bereits ohne Ansatz eines Gebäudewertes – von einem Wert von 177.000 € der vom Bf. übernommenen Liegenschaften ausgegangen werden, sodass abzüglich der dem Bf. jährlich angerechneten Kosten (bisher gesamt 49.379,51 € - [Anmerkung: rechnerisch richtig: 46.868,15 €]) verbleibe mit 31.12.2009 ein Wert von 127.620,49 € [Anmerkung: rechnerisch richtig: 130.131,85 €]. Eine Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Pflege/Betreuung der Eltern des Bf. im Zuge der Veranlagung 2005 – 2009 könne daher nicht erfolgen. Betreffend Nichtberücksichtigung der Position Begräbniskosten (Kennzahl 731) im Jahr 2005 wurde ausgeführt, dass Begräbniskosten nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden könnten. Betreffend Nichtberücksichtigung der beantragten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung im Kalenderjahr 2009 wurde ausgeführt, dass diese Aufwendungen den Selbstbehalt von 8.448,32 € nicht übersteigen würden und deshalb nicht berücksichtigt werden könnten.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer die Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass ein konkreter (vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen den vom Bf. getragenen finanziellen Aufwendungen für Pflegekosten und dem Übergabevertrag vom 23.12.2000 tatsächlich niemals in irgendeiner Weise vorgelegen habe. Seine Eltern hätten damals die Liegenschaft (unter gleichzeitiger Eintragung diverser bürgerlicher Rechte zu deren Gunsten) ausschließlich deshalb

übertragen, um gebühren- und steuerrechtlichen Änderungen (Verschlechterungen für den Unternehmer) mit 01.01.2001 zu entgehen. Auch seien seine Eltern zum Zeitpunkt der Übergabe im Jahr 2000 noch in einem außergewöhnlich gutem Gesundheitszustand gewesen und sei zu diesem Zeitpunkt eine Pflegebedürftigkeit der Eltern in keiner Weise abzusehen gewesen. Erst im Frühjahr 2002 sei der Vater pflegebedürftig geworden, sodass der Bf. beginnend ab April 2002 im Zusammenhang mit dem sich leider auch verschlechterndem Gesundheitszustand seiner Mutter veranlasst gewesen sei, eine 24-Stunden-Betreuung zu organisieren. Das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, 98/15/0201, betreffe einen anderen Sachverhalt, der mit dem vorliegend zu beurteilenden in keiner Weise vergleichbar sei. Selbst nach der Judikatur des UFS seien Pflege(heim)kosten mangels Zusammenhang mit einer stattgefundenen Vermögensübertragung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (UFS 03.12.2008, RV/0670-G/05), welcher eindeutigen Rechtsansicht die Abgabenbehörde I. Instanz auch in den mit dieser Berufung bekämpften Bescheiden je vom 21.06.2013 hätte Rechnung tragen müssen.

Weiters habe der Bf. das Finanzamt ersucht, ihm mitzuteilen, auf Basis welcher gesetzlichen Bestimmung und hiezu ergangenen Judikatur sein Bruder rechtlich auch zur Kostenübernahme für die Aufwendungen der 24-Stunden-Betreuung seiner Eltern herangezogen hätte werden müssen. Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG liege auch bei sittlicher Verpflichtung vor. Nach dem der Bruder auf Grund des „angespannten Verhältnisses“ zur Mutter seinen diesbezüglichen Verpflichtungen nicht nachkomme und die Mutter die gesetzliche Pflicht des Bruders des Bf. gerichtlich einfordern müsste, was ihr auf Grund ihres angegriffenen (leider auch demenziellen) Gesundheitszustandes nicht möglich und zumutbar sei, liege die sittliche Verpflichtung zur Kostentragung der Aufwendungen der 24-Stunden-Betreuung ausschließlich beim Beschwerdeführer, womit allein schon das Merkmal der Zwangsläufigkeit gegeben sei.

Weiters übersehe die Abgabenbehörde bei der Wertermittlung der vom Bf. übernommenen Liegenschaften, dass zugunsten der Eltern dingliche Rechte verbüchert wurden (Belastungs- und Veräußerungsverbote, Fruchtgenussrecht). Den Wert einer Liegenschaft, die mit Belastungs- und Veräußerungsverböten und einem Fruchtgenussrecht belastet ist, dem Wert einer diesbezüglich unbelasteten Liegenschaft (laut Kaufpreissammlung) gleichzustellen, sei nicht nachvollziehbar.

Weiters hätte die Behörde die vom Bf. ab April 2002 bis 31.12.2004 für die 24-Stunden-Betreuung seiner Eltern getragenen finanziellen Aufwendungen berücksichtigen müssen. Er habe nämlich auf die Fragen des Finanzamtes um Mitteilung ersucht, ob in den ggst. Verfahren auch Aufwendungen vor dem Kalenderjahr 2005 berücksichtigt werden könnten, worauf keine weitere Reaktion der Behörde erfolgt sei.

Schlussendlich übersehe die Behörde im Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2009 völlig, dass der Bf. für physiotherapeutische Behandlungen im Jahr 2009 (nach einer Bandscheibenoperation) finanzielle Aufwendungen in Höhe von 1.955,31 € gehabt hätte, die der Bf. bei der Arbeitnehmerveranlagung 2009 gleichfalls als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG geltend gemacht habe. Hierüber habe

das Finanzamt in keiner Weise bescheidmäßig abgesprochen, aus welchem Grund alleine schon der Einkommensteuerbescheid 2009 mit Mängeln behaftet sei, die zu deren Aufhebung führen müssten.

Der Beschwerdeführer beantragt die bekämpften Bescheide abzuändern, dass die vom Bf. getragenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG anerkannt werden in eventu aufzuheben und die Abgabenbehörde I. Instanz die neuerliche Bescheiderlassung aufzutragen.

Das Finanzamt legte am 08.10.2013 die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, trat ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Beschwerdeführer stellte am 29.12.2015 einen Fristsetzungsantrag gemäß Art. 133 Abs. 1 Z 2 und Abs. 7 B-VG iVm § 38 VwGG wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Bundesfinanzgericht.

Am 13.01.2016 legte das Bundesfinanzgericht den Fristsetzungsantrag samt Beilagen und den Verwaltungsakten des Finanzamtes dem Verwaltungsgerichtshof vor.

Der Verwaltungsgerichtshof forderte das Bundesfinanzgericht mit verfahrensleitender Anordnung vom 01.02.2016, eingelangt am 08.02.2016, das Bundesfinanzgericht auf, binnen drei Monaten die Entscheidung (Erkenntnis/Beschluss) im ggst. Verfahren zu erlassen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

## 1) Pflegeaufwendungen 2005 bis 2009:

Nach § 143 Abs. 1 ABGB idF vor BGBl. I Nr. 15/2013 schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern 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. Im Abs. 2 wurde geregelt, dass die Unterhaltspflicht der Kinder der eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltsberechtigten im Rang nachsteht. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten. Nach Abs. 3 mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen Unterhalt nicht gefährdet.

Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß Abs. 2 hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

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. Nach Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Aufwendungen für die Betreuung des Steuerpflichtigen bzw. seiner Angehörigen können – wie bei einer Heimbetreuung – ab dem Verlust der Fähigkeit zur eigenen Haushaltsführung bzw. dem Bezug von Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Dies gilt bei einer Pflege im Familienverband wie bei einer gewerblichen oder nichtselbständigen Pflege durch Fremde (dabei können alle iZm der Betreuung anfallenden Geld- und Sachaufwendungen, ggf. auch Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation, geltend gemacht werden; sie sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse zu kürzen).

Verfügt die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen, können die Kosten der Unterbringung wegen Krankheit etc. von einem rechtlich Unterhaltsverpflichteten (UFS 25.11.04, RV/1571-W/04), subsidiär von einem sittlich verpflichteten Angehörigen geltend gemacht werden. Das Ausmaß der Verpflichtung eines Kindes zur Übernahme krankheitsbedingter Aufwendungen ist nicht in Höhe des gesetzlichen Unterhaltsanspruchs begrenzt.

Werden die Kosten eines Alters- bzw. Pflegeheims (in Übergabsverträgen, etc.) als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen übernommen, liegt insoweit keine

Belastung vor (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; UFS 3.10.06, RV/0528-I/04 und vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 34 Rz 90).

Rechtliche Gründe entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Die Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit begründet für sich allein aber noch keine Zwangsläufigkeit iS des § 34 Abs. 3. Wenn ein Steuerpflichtiger Verbindlichkeiten erfüllt, geschieht dies vielmehr nur dann zwangsläufig, wenn deren Entstehungsgrund zwangsläufig war, nicht aber dann, wenn die Verbindlichkeit zur Leistung freiwillig eingegangen wurde. Bei einer anderen Beurteilung würde das Erfordernis der Zwangsläufigkeit gegenstandslos, weil es dann jeder Steuerpflichtige in der Hand hätte, die steuerliche Berücksichtigung seiner Aufwendungen dadurch herbeizuführen, dass er zuvor eine entsprechende Rechtsverbindlichkeit - zB in Form der Einkleidung in einen gerichtlichen Vergleich oder die Herbeiführung eines Gerichtsurteils - schafft (vgl. VwGH 23.9.1975, 33/75, VwGH 28. 4. 1982, 13/3141/80, VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, zu Pflichtteilsschulden wegen des Antritts einer Erbschaft etwa VwGH 23.5.1996, 95/1570096,0097). Der Antritt einer Erbschaft ist ein Verhalten, zu dem sich der Erbe aus freien Stücken entschließt (vgl. VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142, zu Prozesskosten iZm einer Vermögensrestitution in Erfüllung einer testamentarischen Auflage; vgl. auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 17 zu § 34 Abs. 2 bis Abs. 5).

Auch sittliche Gründe entspringen so wie rechtliche Gründe aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Sittliche Gründe liegen nach ständiger Rechtsprechung nur vor, wenn die vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen nach dem Urteil anderer, nämlich billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung geboten sind. Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert scheinen mag, reicht nicht hin, um eine sittliche Verpflichtung anzunehmen - es kommt darauf an, ob sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung entziehen kann oder nicht (VwGH 18.10.1988, 87/14/0182 und VwGH 26. 4. 1989, 86/14/0085). Eine sittliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen im dargestellten Umfang wird sich idR nur gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO) ergeben, soweit hinsichtlich dieses Personenkreises nicht ohnehin eine rechtliche Verpflichtung besteht (in Betracht kommen etwa Krankheits- oder Pflegekosten für Not leidende Geschwister). Aufwendungen für Nichtangehörige können nur auf Grund besonderer Verhältnisse im Einzelfall zwangsläufig anfallen (vgl. VwGH 19.1.1988, 87/14/0021 und Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 20 und 21 zu § 34 Abs. 2 bis Abs. 5).

Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht (VwGH 27.2.90, 87/14/0004) bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist (VwGH 21.10.99, 98/15/0201). Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei einer – ggf. auch lange zurückliegenden (UFS 27.11.08, RV/0648-I/08) – vertraglichen

Verpflichtung zur Pflegeleistung (Wanke in Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke § 34 Rz 11) bzw. zur Übernahme der Begräbniskosten (UFS 21.10.13, RV/2366-W/13) oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen, der nach LStR 823 und 890 bis zu sieben Jahren gehen soll. Nach Ansicht des VwGH kommt es ggf. auch darauf an, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen, zB die Annahme einer Schenkung, die spätere Unterstützungsbedürftigkeit des Zahlungsverpflichteten (zB des in einem Heim untergebrachten Elternteils) adäquat mitverursacht hat (VwGH 21.11.13, 2010/15/0130 und vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 27).

Eine Belastung iSd § 34 EStG 1988 liegt nach herrschender Ansicht (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 34 Rz 11) nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als übernommene Verbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind. Selbst wenn daher ein Aufwand das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Übernahme des Vermögens zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteigt (Wiesner u.a., a.a.O.; Erkenntnisse des VwGH vom 25.9.1984, 84/14/0040 und vom 21.10.1999, 98/15/0201). Werden daher Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen oder erwachsen einem Steuerpflichtigen solche Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit, also bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen, keine Belastung vor (Wiesner u.a., a.a.O, unter Hinweis auf das zuletzt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1999).

Sind mehrere Personen unterhaltsverpflichtet, ist Zwangsläufigkeit nur insoweit gegeben, als die anteilige Verpflichtung reicht. Eine rechtliche Verpflichtung, Unterhalt zu leisten, liegt zudem nur insoweit vor, als der Berechtigte selbst keinen ausreichenden Beitrag zu leisten vermag (VwGH 28.4.87, 85/14/0049). Auch wenn darin moralisch begrüßenswerte Motive für das Handeln des Bf. erblickt werden können, dass er die gesamten Pflegekosten übernimmt, da sein Bruder ein „angespanntes“ Verhältnis zur Mutter hat, kann von einer Zwangsläufigkeit nicht gesprochen werden, wenn die Belastung unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus

freien Stücken entschlossen hat (vgl. VwGH 19.3.1998, 95/15/0024, VwGH 18.2.1999, 98/15/0036 und VwGH 19.12.2000, 99/14/0294, vgl. auch Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 70).

Schon aus der Wortfolge „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 26.9.2000, 99/13/0158, vgl. auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 8 zu § 34 Abs. 2 bis Abs. 5).

Auch im, mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbaren, Fall sprach der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, aus, dass, Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, nicht zwangsläufig erwachsensind. So können etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung oder der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen. Auch die Annahme einer Schenkung kann ein Verhalten darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Ob das Verhalten des Steuerpflichtigen (die Annahme der Schenkung) die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht hat, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Zu diesen Umständen zählen insbesondere Alter und Gesundheitszustand des Übertragenden. 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). Im Beschwerdefall war der Vater des Abgabepflichtigen bei Übereignung der Eigentumswohnung im Jahr 2000 nach der Aktenlage bereits 76 Jahre alt. In diesem Alter muss - auch wenn keine Anzeichen erkennbar sind - stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Sollte der Vater des Abgabepflichtigen - von der Eigentumswohnung abgesehen - über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügt haben, stellt sich die spätere Unterhaltsverpflichtung des Sohnes als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dar. Dieser Fall ist im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen, 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 die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071 und Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>16</sup>, § 34, Tz 7).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132, vgl. auch Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup>, § 167 Rz 8).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166 und VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122 und vgl. auch Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup>, § 184 Rz 3).

Im hier zu beurteilenden Fall beantragte der Beschwerdeführer die von ihm getragenen Kosten für die 24-Stunden Betreuung seiner Eltern in den Jahren 2005 bis 2009 als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988. Durch die Übertragung der Liegenschaften an die Söhne in den Jahren 1997, 2000 und 2005 haben sich nach der Aktenlage die Eltern des Bf. (bzw. nach dem Tod des Vaters die Mutter) freiwillig ihres Vermögens begeben, welches an sich zur Deckung allfälliger Pflegekosten heranzuziehen gewesen wäre. Im Jahr 2000, der ersten Vermögensübertragung an den Bf.- nur fünf Jahre vor der erstmaligen Beantragung der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung - war der Vater des Bf. nach der Aktenlage bereits 88 Jahre und die Mutter 77 Jahre alt, sodass – auch wenn keine Anzeichen erkennbar waren – stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden musste. Der Beschwerdeführer hat dieser Vermögensübergabe durch Annahme der Schenkung und Abgabe der unbedingten Erbserklärung aus freien Stücken zugestimmt und sohin ein freiwilliges Verhalten gesetzt, das unmittelbar geeignet war, bei ihm eine Belastung in Form der von ihm übernommenen Pflegekosten hervorzurufen. Neben den vertraglich übernommenen Auszugsleistungen sind der Beschwerdeführer und sein Bruder aber auch nach dem Zivilrecht den Eltern gegenüber unterhaltspflichtig, da diese auf Grund der niedrigen Pensionseinkünfte und der Übertragung der Liegenschaften nicht imstande waren, die Aufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung zu übernehmen. Dass der Bf. die gesamten Kosten getragen hat, basiert zur Hälfte auf Freiwilligkeit und fehlt dahingehend die Zwangsläufigkeit iSd



§ 34 EStG 1988, da der Bruder nach § 143 ABGB aF anteilig verpflichtet ist den Unterhalt zu leisten und er auch vertraglich Auszugsleistungen übernommen hat. Sofern es der Mutter selbst wegen ihres schlechten Gesundheitszustandes nicht möglich bzw. zumutbar ist, die Unterhaltspflicht des zweiten Sohnes gerichtlich einzufordern, gibt es in Österreich rechtliche Möglichkeiten, um diesen Anspruch nicht selbst durchsetzen zu müssen. Eine sittliche Verpflichtung des Beschwerdeführers die anteilige Unterhaltspflicht des Bruders zu übernehmen kann es nur subsidiär geben, etwa wenn die Höhe des Einkommens des Bruders zu gering ist oder er von den Eltern keine Liegenschaft geschenkt erhalten hätte. Da nach der Aktenlage und dem Vorbringen des Beschwerdeführers beides nicht zutreffend ist, besteht auch für den Bruder eine rechtliche Verpflichtung sich an den Pflegeaufwendungen zu beteiligen.

Somit besteht grundsätzlich für den Hälfteanteil der vom Bf. getragenen Pflegekosten die Möglichkeit der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988, allerdings da durch das Verhalten des Bf. (Annahme der Schenkung und Abgabe der unbedingten Erbserklärung) seine Eltern die Pflegeaufwendungen nicht selbst tragen konnten – bedingt durch die niedrigen Pensionseinkünfte –, ist es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgesehen, dass die anteiligen Pflegekosten dem Verkehrswert der übernommenen Liegenschaften gegenübergestellt wird und erst nach Erreichen dieses Wertes steuerlich berücksichtigt werden können.

Da der Beschwerdeführer zur Schätzung des Verkehrswertes der von ihm übernommenen Liegenschaften keinen Beitrag leisten konnte, ermittelte das Finanzamt nach der oben näher dargestellten Methode einen Verkehrswert von 177.000 €. Die in den Jahren 2005 bis 2009 zu berücksichtigenden, anteiligen Pflegekosten betragen insgesamt (rechnerisch richtig) 46.868,15 €.

Pflegeaufwendungen vor dem Jahr 2005 wurden trotz Aufforderung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Der Beschwerdeführer sieht im vom Finanzamt geschätzten Verkehrswert die von ihm übernommenen Belastungen (zurückbehaltenes Fruchtgenussrecht der Übergeber und Belastungs- und Veräußerungsverbot) nicht berücksichtigt. Nachdem der Bf. keinen Beitrag zur Schätzung des Verkehrswertes leistete, sein Vorbringen nur allgemeiner Natur ist und die Schätzung des Finanzamtes verwaltungsbehördlichen Methoden entspricht, der Verkehrswert des rund 200 m<sup>2</sup> großen Gebäudes und der Garage nicht angesetzt und durch einen Geläufigkeitsfehler eine zu niedrige m<sup>2</sup>-Anzahl eines Grundstückes zu Grunde gelegt wurde, ist das Bundesfinanzgericht der Ansicht, dass die übernommenen Belastungen in der Schätzung sehr wohl Berücksichtigung fanden. Dass die übernommenen Grundstücke für den Bf. wertlos seien, kann allein aus der Tatsache, dass er seit 2007 seinen alleinigen Hauptwohnsitz dort innehatte, nicht zutreffen. Ein eingeräumtes Fruchtgenussrecht und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ziehen nicht die Wertlosigkeit einer Liegenschaft nach sich, da nach Ableben der Übergeber eine Verwertungsmöglichkeit der Liegenschaft ja gegeben ist. Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten eines Fruchtnießers vermag noch kein

vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen (VwGH 28.05.2015, 2013/15/0135).

Sollte dennoch der Schätzung des Verkehrswertes des Finanzamtes eine gewisse Ungenauigkeit unterliegen, muss hier nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Bf. die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen, da er bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht mitgewirkt hat. Die Behörde ist nämlich im streitggst. Fall – wie oben bereits ausgeführt - nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071 und Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>16</sup>, § 34, Tz 7).

Die vom Bf. angeführte Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 3.12.2008, RV/0670-G/05, kann seinen Standpunkt nicht stärken, da diese Entscheidung zu einem nicht vergleichbaren Sachverhalt (Übergabe der Liegenschaft 17 Jahre vor Unterbringung der Mutter in einem Pflegeheim) erging.

Sohin liegt im Lichte der oben dargelegten herrschenden Rechtsauffassung eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 in den streitggst. Jahren nicht vor, da soweit und solange die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, die Berücksichtigung der Aufwendungen für die 24-Stunden-Betreuung der Eltern als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen ist.

## 2) Krankheitskosten 2009:

Die im Jahr 2009 zusätzlich beantragten Aufwendungen für physiotherapeutische Behandlungen (nach einer Bandscheibenoperation) in Höhe von 1.955,31 € als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 können – wie in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 21. Juni 2013 bereits ausgeführt - nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von 8.448,32 € nicht übersteigen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Auch dem Eventualantrag, die bekämpften Bescheide aufzuheben und die Abgabenbehörde I. Instanz die neuerliche Bescheiderlassung aufzutragen, konnte nicht entsprochen werden, da keine Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs. 1 BAO).

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 3. März 2016