

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 17. März 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Beschwerdegegenständlich sind vom Beschwerdeführer (Bf.) als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Pflegekosten der Mutter.

Der Bf. gab in der elektronischen Einkommensteuererklärung 2012 vom 6. März 2013 € 18.481,00 als außergewöhnliche Belastung an. Das Finanzamt (FA) ersuchte diesbezüglich mit Vorhalt vom 28. März 2013 um Vorlage einer Aufstellung und von Belegen. Weiters solle der Bf. angeben, ob Ersätze geleistet worden seien und in welcher Höhe.

Der Bf. legte am 17. April 2013 (Eingangsstempel FA) eine Aufstellung (AS 3) über Kurzzeitpflege 10. bis 31. Jänner und "Februar + März 2012", 24-Stunden-Pflege und Reha, in Summe € 20.432,65 vor und gab auf der Rückseite an, das Pflegegeld habe betragen:

Pflegegeld	ab 1.2.2012	442,90 €
Pflegegeld	ab 1.3.2012	554,30 €

Das Pflegegeld sei durch den Mehraufwand durch freie Kost und Quartier der Pfleger/innen sowie "diverse" Hilfsmittel, Medikamente, Diätverpflegung, therapeutische Maßnahmen, Krankenbedarf herangezogen worden. Weiters habe das Elternhaus behindertengerecht adaptiert werden müssen. Die Mutter habe keine eigene Pension, der am Tag. Dezember 2012 verstorbene Vater habe eine Pension von ca. € 1.500,00 gehabt.

Das Geld für die Pflege sei vom Bf. vorgestreckt worden, da die Mutter kein Einkommen gehabt habe. Das Konto sei bei einer genannten Bank eröffnet worden, um die monatlichen Zahlungen zu veranlassen. Der Bf. verweise auf die Berufungsentscheidung UFSW GZ RV/2117-W/11 vom 7.11.2011, da dieser Fall sehr ähnlich liege. Der Bf. hoffe auf eine baldige Entscheidung, da er über € 30.000,00 im Jahr 2012 privat für die Pflege der Mutter ausgegeben habe. Die Mutter sei seit März im Pflegeheim und der Vater vor Weihnachten verstorben.

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 vom 13. Mai 2013 (AS 56ff) keine außergewöhnliche Belastung an mit der Begründung, eine solche liege nur dann vor, wenn Ausgaben zu einer Vermögensverminderung führen würden. Die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter stelle keine außergewöhnliche Belastung dar, da eine Liegenschaftsübertragung im Jahr 2012 erfolgt sei.

In der Berufung vom 3. Juni 2013 (AS 60) brachte der Bf. vor, dass die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter trotz der Liegenschaftsübertragung zu einer Vermögensverminderung geführt habe. Eine außergewöhnliche Belastung könne grundsätzlich dann nicht vorliegen, wenn diese in einer erhaltenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finde (unter Hinweis auf VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Dies sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbart worden sei, dass die Liegenschaft ohne Zustimmung der Veräußerer (die Eltern des Bf.) weder belastet noch veräußert werden dürfe. Das Haus sei somit nicht der Verwertung zugänglich (unter Hinweis auf UFSW 7.12.2011, RV/2117-W/11). Daher vermindre sich durch die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf.

Das FA wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2013 (AS 69ff) mit der Begründung ab, gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 seien bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen müsse: Sie müsse außergewöhnlich sein, müsse zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung sei dann außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse. Die Belastung erwachse dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse bedeute, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führe, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten werde. Eine außergewöhnliche Belastung könne jedenfalls nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine "Belastung" im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 stets nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, welche zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen

Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen würden. Bloße Vermögensumschichtungen würden hingegen niemals zum Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung führen. Für den Fall, dass gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden würde, liege keinesfalls eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG vor. Dabei sei auch nicht auf den Umstand abzustellen, ob dem Abgabenpflichtigen die gegenständliche Belastung unmittelbar oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse, da für das Kriterium der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte heranzuziehen seien (unter Hinweis auf VwGH vom 21.10.1999, 98/15/0201). Schon daraus ergebe sich, dass von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit einer Verpflichtung, welche auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sei, dem Grunde nach erst dann auszugehen sei, wenn der getätigte Aufwand den Wert des übernommenen Vermögens übersteige und somit der Wert der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen jenen der erhaltenen Gegenleistung übersteige (wiederum unter Hinweis auf VwGH vom 21.10.1999, 98/15/[0]201). Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG liege folglich auch dann nicht vor, wenn ein Unterhaltpflichtiger für seine Angehörigen Pflegekosten bestreite und ein konkreter (vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Aufwendungen und einer Vermögensübertragung (z.B. Liegenschaft) bestehe. Im nunmehr dem FA vorliegenden Fall sei dem Steuerpflichtigen von den Eltern mit Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2012 ein Einfamilienhaus zur Hälfte übertragen worden, wobei die vom Bf. getragenen Pflegekosten für die Betreuung seiner Mutter jedenfalls durch den "maßgeblichen Verkehrswert" der betreffenden Liegenschaft gedeckt würden. Die Belastung des Bf. sei somit jedenfalls das Ergebnis eines freiwillig gesetzten Verhaltens, nämlich der aus freien Stücken erfolgten Übernahme gegenständlicher Liegenschaft, wodurch die Mutter über keine ausreichenden finanziellen Mittel verfügt habe, um die als Resultat ihrer Pflegebedürftigkeit entstehenden Aufwendungen aus eigenen Mitteln abzudecken. Zudem sei die Liegenschaftsübertragung in einem unmittelbaren zeitlichen Naheverhältnis zur Übernahme der Pflegekosten durch den Abgabenpflichtigen erfolgt. Schon daraus sei abzuleiten, dass zwischen der schenkungsweisen Übertragung der Liegenschaft und der Belastung des Bf. ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang als gegeben anzunehmen sei. Auch wenn der Bf. in seiner Berufung nunmehr vorbringe, dass die übertragene Liegenschaft in Folge eines im Vertrag befindlichen Veräußerungs-und Belastungsverbots einer Verwertung nicht zugänglich sei, ändere dieser Umstand aus Sicht des FAes nichts daran, dass der Bf. durch die unentgeltliche Liegenschaftsübertragung dennoch bereichert worden sei. Aus der nicht gegeben Möglichkeit einer Veräußerung der Liegenschaft könne für sich alleine nämlich nicht abgeleitet werden, dass durch die Schenkung überhaupt keine Bereicherung des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Abschließend ergebe sich somit, dass in Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts und mangels Vorliegens einer außergewöhnlichen

Belastung die geltend gemachten Pflegekosten steuerlich nicht anerkannt werden könnten.

Dagegen er hob der Bf. den Vorlageantrag vom 12. September 2013 (AS 72f), in dem das bisherige Vorbringen wiederholt wurde, ergänzt um das Vorbringen, dass der UFS am 7.12.2011, [richtig:] RV/2117-W/11, entschieden habe, dass bei einer Liegenschaftsübertragung ohne Verwertungsmöglichkeit die außergewöhnliche Belastung nicht verneint werden könne, da die Ansprüche nicht in der erhaltenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden würde. Die zeitliche Nähe der Schenkung zu den außergewöhnlichen Aufwendungen sei in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend.

Der unabhängige Finanzsenat hob mit nachstehender Begründung den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO auf und verwies die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurück:

Im mehrfach zitierten Erkenntnis vom 21.10.1999, 98/15/0201, entschied der VwGH, dass eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu verneinen ist, wenn dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen sind, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Für den vorliegenden Fall würde nach VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, keine außergewöhnliche Belastung des Bw. eingetreten sein, wenn der anzusetzende **Verkehrswert** (wirtschaftliche Wert, VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; UFS 15.7.2010, RV/3359-W/08) der von der Mutter mit dem Schenkungsvertrag an den Bw. übertragenen Viertelanteils an der Liegenschaft [die Mutter, deren Pflegekosten der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend macht, übertrug dem Bw. gemäß Punkt II des Schenkungsvertrages (AS 4) nur die Hälfte ihres Hälftenanteils, das zweite Viertel kam vom Vater] die Pflegekosten übersteigt.

Da das FA jedoch in der Berufungsvorentscheidung den Verkehrswert des Liegenschaftsviertel nicht ziffernmäßig angab und ein solcher auch nicht in dem vom FA vorgelegten Akt aufscheint, liegt ein Anwendungsfall einer Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz iSd § 289 Abs. 1 BAO vor. Bezuglich des Verkehrswertes des Viertelanteiles von der Mutter wurden somit vom FA Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im FA-Akt scheint zwar der Einheitswert der gesamten Liegenschaft von € 7.000,00 auf, der jedoch für die vorliegende Beurteilung nicht maßgeblich ist (wiederum VwGH 25.9.1984, 84/14/0049).

Wie bereits ausgeführt, unterstellt das FA auch, dass eine Liegenschaftsschenkung der "Eltern", also auch jene des Vaters heranzuziehen sei. Das FA unterließ jedoch auch diesbezüglich Sachverhaltsermittlungen, die ein Heranziehen der Liegenschaftsschenkung des Vaters (ebenfalls ein Viertel) begründen würde. Solch ein Sachverhalt wäre etwa bei Vorliegen einer gesonderten Vereinbarung mit dem Vater in Bezug seiner Viertelschenkung als Gegenleistung für die Übernahme der Pflegekosten der Mutter gegeben, solche Feststellungen traf das FA jedoch nicht. Auch diesbezüglich wurden vom FA Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Da das FA die Höhe des Verkehrswertes des geschenkten Liegenschaftsanteils (allenfalls unter Einbeziehung des geschenkten Anteils des Vater, was jedoch ebenfalls vom FA zu ermitteln sein wird) weder ziffernmäßig angegeben oder sonst ermittelt hat, ist eine Entscheidung, ob die vom Bw. geltend gemachte außergewöhnliche Belastung durch Gegenleistung gedeckt ist, nicht möglich.

Das FA kann der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Ermittlungen überbinden, die es selbst hätte durchführen müssen. Die Ermessensentscheidung des § 298 Abs. 1 BAO ist daher damit zu begründen, dass in der Erledigung des FAes zwar der maßgebliche Wert dem Grunde nach genannt, jedoch nicht ziffernmäßig (eben weil vom FA nicht ermittelt) angegeben ist. Es obliegt dem FA als Abgabenbehörde erster Instanz, seinen Entscheidungen entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu Grunde zu legen, die Ergebnis eigener Ermittlungshandlungen sind, dies umso mehr, wenn das FA keinerlei Feststellung (Höhe des Verkehrswertes) getroffen hat (UFS 6.3.2012, RV/0493-W/12). Dasselbe gilt für die Heranziehung der Schenkung des Vaters. Im Hinblick auf die vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war daher der Aufhebung der Vorrang vor erstmaligen zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens). Zudem liegt es auch im Interesse des Bw., wenn die Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen eines Berufungsverfahrens erfolgt, wodurch der volle Instanzenzug gewahrt bleibt (UFS 24.11.2011, RV/0257-I/08).

Das Finanzamt richtete folgendes Ersuchen an den Bf.:

Im Hinblick auf die Ausführungen im Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.11.2013 werden Sie ersucht, die Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ EZ-Nr. GB GB-Nr. Wr. Neustadt mit den Grundstücken Nr. Nrn.u.Anstr. sowie die Darstellung der Ermittlung dieses Wertes bekannt zu geben.

Gibt es eine Vereinbarung mit Ihrem Vater, aus der hervorgeht, dass er seine Liegenschaftshälfte an Sie übertragen hat als Gegenleistung für die Übernahme der Pflegekosten der Mutter ?

Das Antwortschreiben vom 13. Februar 2014 lautet wie folgt:

Der Verkehrswert wurde mit € 120.000,00 geschätzt. Dieser Wert ergibt sich aus den Erfahrungswerten und wurde im Zuge der erstmaligen Vermietung im Jahr 2013 ermittelt. Die Schenkung der Liegenschaft stellt einen normalen familiären Vorgang dar, der in dieser Art unzählige Male vorkommt. Die Eltern kümmern sich um die Vermögensangelegenheiten noch zu Lebzeiten, während sie dazu noch in der Lage sind. Die Eltern schenken ihren Kindern eine Liegenschaft und sichern sich mit einem

Veräußerungs- und Belastungsverbot und Wohnrecht finanziell ab. Aus diesem Grund gibt es auch keine eigene Vereinbarung zwischen (dem Bf.) und seinem Vater.

Die Kinder haben darüber hinaus eine sittliche und moralische Verpflichtung sich um ihre Eltern zu kümmern. Dies umschließt auch die Übernahme von Krankheitskosten, wenn die Eltern finanziell nicht dazu in der Lage sind (vgl. Rz 868 LStR). Dass im gegenständlichen Fall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (beim Bf.) durch die Übernahme der Pflegekosten der Mutter gemindert wird, haben wir schon ausführlich in der Berufung vom 13.6.2013 dargelegt.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 vom 17. März 2014 wurde eine außergewöhnliche Belastung wiederum nicht berücksichtigt. Diesmal mit der Begründung, eine Belastung liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Sie haben im Jahr 2012 einen Liegenschaftsanteil im Wert von € 30.000,-- von Ihrer Mutter übertragen bekommen. Erst bei Überschreitung dieses Betrages liegt eine steuerlich zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung vor. Die von Ihnen übernommenen Pflegekosten der Mutter betrugen laut Erklärung im Jahr 2012 € 18.481,--.

Die Beschwerde vom 26. März 2014 wurde mit folgender Begründung eingebracht: Die Abgabenbehörde hat in ihrer Beurteilung eine aktuelle UFS-Entscheidung, UFS v. 7.12.2011, RV/2117-W/11, nicht berücksichtigt, obwohl der Fall ähnlich gelagert ist. Die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter hat trotz der Liegenschaftsübertragung zu einer Vermögensverminderung geführt. Eine außergewöhnliche Belastung kann grundsätzlich dann nicht vorliegen, wenn diese in einer erhaltenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). In der UFS-Entscheidung v. 7.12.2011, RV/2117-W/11, wird dargelegt, dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, wenn die Vermögensvermehrung durch Liegenschaftserwerb keiner Verwertung zugänglich ist. Dies ist im gegenständlichen Verfahren der Fall, da im Schenkungsvertrag vereinbart wurde, dass die Liegenschaft ohne Zustimmung der Eltern (vom Bf.) weder veräußert noch belastet werden darf. Dieses ist einem lebenslangen Wohnungsgebrauchsrecht der Übergeber gleichzusetzen, da auch in diesem Fall eine Verwertung nicht möglich ist. Die zeitliche Nähe der Schenkung zu den außergewöhnlichen Aufwendungen ist in diesem Fall nicht ausschlaggebend.

Daher vermindert sich durch die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (des Bf.).

Wir beantragen sohin, den bekämpften Bescheid aufzuheben und die außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung mit nachstehender Begründung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen muss: Sie muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung ist dann außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine „Belastung“ im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 stets nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, welche zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen hingegen niemals zum Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung.

Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit einer Verpflichtung, welche auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen ist, ist dem Grunde nach erst dann auszugehen, wenn der getätigte Aufwand den Wert des übernommenen Vermögens übersteigt und somit der Wert der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen jenen der erhaltenen Gegenleistung übersteigt.

Da die im Jahr 2012 getätigten Ausgaben für die Pflege der Mutter den Wert des übernommenen Liegenschaftsanteiles nicht überschritten haben, liegen die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung nicht vor.

Auch der Umstand, dass die übertragene Liegenschaft infolge eines im Vertrag befindlichen Veräußerungs- und Belastungsverbots einer Verwertung nicht sofort zugänglich ist, ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer durch die unentgeltliche Liegenschaftsübertragung dennoch bereichert wurde. Aus der nicht gegebenen Möglichkeit einer Veräußerung der Liegenschaft kann für sich alleine nämlich nicht abgeleitet werden, dass durch die Schenkung überhaupt keine Bereicherung des Steuerpflichtigen eingetreten ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Vorlageantrag wurde mit nachfolgender Begründung eingebracht:

Gemäß der Beschwerde[vorentscheidungs]begründung vom 11.04.2014 wird die außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt, da sie im Wert des übernommenen Liegenschaftsanteils ihre Deckung findet. Wie wir bereits in der Beschwerde vom 27.03.2014 angeführt haben ist dieser Liegenschaftsanteil keiner Verwertung zugänglich, da die Übernehmer ohne Zustimmung der Übergeber die Liegenschaft weder belasten noch veräußern dürfen. Den zu Grunde liegenden Schenkungsvertrag haben wir

nochmals diesem Schreiben beigelegt. In einer aktuellen Entscheidung, RV/2117-W/11, hat der unabhängige Finanzsenat in einem ähnlichen Fall entschieden, dass die Liegenschaftsübertragung ohne Verwertungsmöglichkeit der außergewöhnlichen Belastung nicht entgegensteht. Die gegenständliche Entscheidung haben wir diesem Schreiben beigelegt.

Die Beschwerdevorlage wurde mit folgendem Sachverhalt und Antrag erstattet:

Sachverhalt:

Sohn übernimmt die Kosten für die Pflege der Mutter. Im selben Jahr schenkt die Mutter dem Sohn Ihren Anteil an einer Liegenschaft.

Beweismittel:

Schenkungsvertrag 10.7.2012; Gerichtsbeschluss

Stellungnahme:

Keine außergewöhnliche Belastung im Jahr 2012, weil die Kosten für die Pflege den Wert der übernommenen Liegenschaft nicht übersteigen.

In der über Antrag des Bf. durchgeföhrten mündlichen Verhandlung ergab sich Folgendes:

Bf.: Meiner Erinnerung nach begann die 24-Stunden Pflege mit 31. Jänner 2012.

Verlesen wird der Schenkungsvertrag.

Steuerlicher Vertreter: Der wesentliche Sachverhalt ist bereits Akteninhalt. Der Kern der Sache ist, dass mit der Schenkung im Jahr 2012 keine Bereicherung erfolgt ist.

Die erst im Jahr 2013 somit nachträglich eingetretenen Umstände können nicht auf das Jahr 2012 zurückprojiziert werden und hat diese Vermietung somit keinen Einfluss auf die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2012. Die Vermietung war im Jahr 2012 noch gar nicht absehbar.

Bf.: Das Haus war eigentlich nur eine Belastung, eigentlich sollte die Mutter im Hause bleiben und zwar mit einer 24-Stunden Hilfe. Die Pfleger haben sich geweigert mit der Mutter im Haus zu bleiben und zwar aufgrund der Aggressivität der Mutter und aufgrund des Selbstmordes meines Vaters im Dezember 2012. Diese beiden Umstände haben nach sich gezogen, dass meine Mutter 2013 ins Pflegeheim gekommen ist bzw. kommen musste.

Vertreterin des Finanzamtes: Verweise auf den ausführlichen Vorakt. Das Haus wurde im Jahr 2012 geschenkt und die Pflegekosten sind ebenfalls im Jahr 2012 angefallen.

Somit besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen diesen Umständen.

Ich verweise auf die Judikatur des VwGH, wonach in solchen Fällen eine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen nicht zulässig ist. Die Verwertung des Hauses bzw. des Hausanteiles hätte im Jahr 2012 nicht durch einen Verkauf sondern auch durch andere Weise erfolgen können.

Steuerlicher Vertreter: Der zeitliche Zusammenhang hat nur dann eine steuerliche Auswirkung, wenn ein planvolles Vorgehen angenommen bzw. unterstellt werden kann.

Dies selbstverständlich im Zusammenhang mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit allenfalls mit einer typisierenden Betrachtung. Gerade das ist im gegenständlichen Fall nicht der Fall, sind doch die Ereignisse wie beispielsweise der Selbstmord des Vaters wohl kaum unter ein planhaftes Vorgehen zu subsumieren. Im Jahr 2012 war durch den klaren Schenkungsvertrag, der Akteninhalt ist, eine Verwertung in keiner Weise möglich. Die Verwertungsmöglichkeit ab dem Jahr 2013 durch Vermietung hat sich durch Änderung der Umstände ergeben, die keinesfalls mit der Beurteilung der Zulässigkeit der Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung verknüpft werden dürfen.

Finanzamtsvertreterin: Ich verweise nochmals auf das oben Gesagte.

Richter: Vorgebracht wird, dass die Mutter des Bf. keine eigene Pension hatte. Verfügte die Mutter des Bf. über andere Einkünfte? Wenn ja: über welche und in welcher Höhe?

Bf.: Keine Einkünfte.

Richter: Verfügte die Mutter des Bf. im Jahr 2012 abgesehen von dem ihren Söhnen geschenkten Hälfteeigentum des Einfamilienhauses über Vermögen? Wenn ja: über welches und in welcher Höhe?

Bf.: Kein Vermögen.

Richter: Laut Schenkungsvertrag war die Liegenschaft bei der Schenkung nicht durch Pfandrechte oder dergleichen belastet.

Bf.: Keine Schulden - auch im Grundbuch nicht erfasste.

Richter: Laut Schenkungsvertrag ist die wirkliche Übergabe bereits vor Vertragserrichtung durch gemeinsame Begehung und übereinstimmende Willenserklärungen der Vertragspartner erfolgt. Vertragserrichtung war am 10. Juli 2012.

Richter: Wann waren die Eltern tatsächlich aus dem den Söhnen geschenkten Einfamilienhaus ausgezogen?

Bf.: Tatsächlich ist mein Vater mit dem Versterben am Tag. Dezember 2012 nicht mehr Bewohner des Hauses gewesen. Meine Mutter zog tatsächlich im Jahr 2013 aus diesem Haus aus und sie zog ins Pflegeheim in Niederösterreich.

Richter: Warum wurde im Schenkungsvertrag kein Wohnrecht vorbehalten / eingeräumt?

Bf.: Das war ursprünglich von meinen Bruder und von mir geplant. Der Anwalt meinte, es verursacht zusätzliche Kosten und deshalb haben wir das dann unterlassen. Es war von beiden Vertragsseiten klar, dass die Eltern weiter in dem Haus wohnen werden.

Richter: Der nach dem Schenkungsvertrag vom Bezirksgericht Wr. Neustadt erlassene (seitens des Bf. vorgelegte) Beschluss enthält betreffend beide Eltern des Bf. die Adresse: ...str..., Wien 1230!

Bf.: Dabei handelt es sich um die ursprüngliche Wohnung in der wir ursprünglich von 1960 bis 1990 gewohnt haben. Die Eltern sind 1990 nach Wiener Neustadt gezogen.

Ich hielt mich an dieser Adresse in der ...straße (Wien 1230) bis zum Jahr 1998 auf.

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

Die Mutter des Bf. bezog (bis zum Ableben ihres Ehegatten) keine (eigene) Pension und verfügte auch über keine anderen Einkünfte (Abgabeninformationssystemabfrage betreffend die Jahre 2010 und 2011). Abgesehen vom Hälfteneigentum an einem Einfamilienhaus (dazu vgl. unten), an dem sie und ihr Ehegatte auch den Wohnsitz hatten, verfügte die Mutter des Bf. über kein Vermögen (Angabe des Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Ab Februar 2012 erhielt die Mutter des Bf. Pflegegeld in Höhe von monatlich € 442,00 und ab März 2012 in Höhe von € 554,30 (Angabe des Bf.).

Der Bf. übernahm die Pflegekosten seiner Mutter, und zwar Anfang 2012 die Kurzzeitpflege T. und ab März 2012 die 24-Stunden-Pflege (Aufstellung außergew. Belastung).

Am 10. Juli 2012 schlossen die Eltern des Bf. als Geschenkgeber und der Bf. und dessen Bruder als Geschenknehmer folgenden Schenkungsvertrag:

**I. Liegenschaft**

1. Die Geschenkgeber sind ... je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft ... und der Liegenschaftsadresse ..., auf welcher ein Einfamilienhaus errichtet ist, in der Folge kurz Liegenschaft.

...

**II. Schenkung**

Die Geschenkgeber schenken ihre jeweiligen Liegenschaftshälften jeweils zur Hälfte an die Geschenknehmer und die Geschenknehmer nehmen die Schenkung der jeweiligen halben Liegenschaftsanteile der Geschenkgeber mit sämtlichen Rechten und Befugnissen, mit denen die Geschenkgeber die Liegenschaft bisher besessen und benutzt haben bzw. zu benutzen und besitzen berechtigt waren, an. Die wirkliche Übergabe ist bereits vor Vertragserrichtung durch gemeinsame Begehung und übereinstimmende Willenserklärungen der Vertragspartner erfolgt.

**III. Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB:**

Um die Liegenschaft im Familienbesitz zu erhalten, verpflichten sich die Geschenknehmer hiemit ihren Eltern, den Geschenkgebern gegenüber jeweils, die Liegenschaft ... ohne Zustimmung derselben weder zu belasten noch zu veräußern und nehmen die Geschenkgeber die Einräumung dieses grundbürgerlich sicherzustellenden Verbotes jeweils ausdrücklich an.

**IV. Bücherliche Lasten**

Das Fruchtgenussrecht für ... ist auf Grund des Ablebens (dieser Person) hinfällig.

**V. Vollmacht**

...

**VI. Gewährleistung und Gefahrenübergang**

Dem Geschenknehmer sind aus langjähriger eigener Wahrnehmung der Zustand und die Beschaffenheit der Liegenschaft bekannt. Daher haften die Geschenkgeber weder für die im Grundbuch ausgewiesene Fläche der Liegenschaft ..., einen bestimmten Baustand des darauf errichteten Gebäudes oder eine sonstige besondere Beschaffenheit der Liegenschaft.

...

Als Tag des Übergangs sämtlicher Lasten, Gefahren, Nutzen und Vorteile gilt der 01.08.2012. Bis zu diesem Tag tragen die Geschenkgeber ab diesem Tag tragen die Geschenknehmer sämtliche Lasten, Gefahren, Nutzen und Vorteile.

## VII. Aufsandungserklärungen

...

## VIII. Kosten

Sämtliche mit der Errichtung ... dieses Schenkungsvertrages im Zusammenhang stehenden Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern tragen die Geschenknehmer.

## IX. Staatsbürgerschaft

...

## X. Allgemeines

Zum Zweck der Gebührenbemessung wird festgehalten, dass die Geschenknehmer die Söhne der Geschenkgeber sind und die Geschenknehmer von den Geschenkgebern in den letzten zehn Jahren keinerlei unentgeltliche Zuwendungen erhalten haben.

Der Verkehrswert des Einfamilienhauses wurde mit € 120.000,00 geschätzt, der Hälfteanteil der Mutter des Bf. belief sich somit auf € 60.000,00, die von der Mutter an den Bf. übertragene Hälfte ihres Hälfteneigentums betrug dementsprechend € 30.000,00.

Am Tag. Dezember 2012 verstarb der Vater des Bf. (Selbstmord) und die Mutter des Bf. bezog sodann nach ihrem verstorbenen Ehegatten eine Witwenpension (Abgabeninformationssystemabfrage).

Am 08. Februar 2013 meldete die Mutter des Bf. an der Anschrift des Landespflegeheimes S. (Niederösterreich) einen Hauptwohnsitz an, den sie bis zu diesem Zeitpunkt an der Anschrift des den Söhnen am 10. Juli 2012 geschenkten Einfamilienhauses gemeldet hatte.

Ab 15. November 2013 vermieteten der Bf. und sein Bruder das von ihren Eltern geschenkt erhaltene Einfamilienhaus auf die Dauer von 10 Jahren Herrn T. mit am 1. November 2013 abgeschlossenem Mietvertrag.

§ 34 EStG 1988 lautet:

Außergewöhnliche Belastung

Abs. 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.

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

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

Das Finanzamt begründet die Abweisung der Berufung in der Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen damit, die im Jahr 2012 getätigten Ausgaben für die Pflege der Mutter hätten den Wert des übernommenen Liegenschaftsanteiles nicht überschritten, weshalb die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung nicht vorlägen.

Auch der Umstand, dass die übertragene Liegenschaft infolge eines im Vertrag befindlichen Veräußerungs- und Belastungsverbots einer Verwertung nicht sofort zugänglich sei, ändere nichts daran, dass der Beschwerdeführer durch die unentgeltliche Liegenschaftsübertragung dennoch bereichert wurde. Aus der nicht gegebenen Möglichkeit einer Veräußerung der Liegenschaft könne für sich alleine nämlich nicht abgeleitet werden, dass durch die Schenkung überhaupt keine Bereicherung des Steuerpflichtigen eingetreten ist.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130:

Die Erwägungen der belangten Behörde gehen nicht auf die Frage ein, ob der Mitbeteiligte seine Verpflichtung zur Kostentragung durch freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hat. Das ist - wie schon ausgeführt - dann der Fall, wenn die Aufwendungen Folge eines Verhaltens waren, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Auch die Annahme einer Schenkung kann ein derartiges Verhalten darstellen.

Gegenständlich war eine wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen des Mitbeteiligten zum einen der Eintritt der Pflegebedürftigkeit seines Vaters und die dadurch bedingte Unterbringung in einem Seniorenheim. Eine weitere - nicht zu vernachlässigende - wesentliche Ursache für die vom Mitbeteiligten zu erbringenden Leistungen war aber auch der Umstand, dass der Vater des Mitbeteiligten nicht über ausreichende Mittel verfügte, um die notwendigen Kosten für seine Unterbringung und Pflege in dem Heim selbst zu tragen.

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 Mitbeteiligten 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 Mitbeteiligten - von der Eigentumswohnung abgesehen - über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügt haben, stellt sich die spätere Unterhaltsverpflichtung des Mitbeteiligten 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.

Betreffend einen Beschwerdefall, in dem die belangte Behörde offensichtlich davon ausging, dass die Liegenschaftsbelastungen, die zu einer mangelnden (temporären) Verwertbarkeit der Liegenschaft führen, den Verkehrswert der Liegenschaft auf 'Null' reduzieren, erwog der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015 , 2012/13/0012:

Das in der Gegenschrift der belangten Behörde ins Treffen geführte Argument, die Schlaganfälle der 1929 geborenen Mutter des Mitbeteiligten und deren daraus resultierende Pflegebedürftigkeit seien bei Übergabe der Liegenschaft im Jahr 2005 nicht vorhersehbar gewesen, widerspricht dem zuletzt genannten (späteren) Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. Gemeinsames Merkmal aller erwähnten Erkenntnisse ist aber die Bezugnahme auf einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Vermögens und der geltend gemachten Belastung ("unmittelbar durch den Vermögenserwerb (...) oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb"; "nur deshalb"; "Folge"; "adäquate Folge"). Auch das beschwerdeführende Finanzamt geht im vorliegenden Fall mit der Annahme eines konkreten wirtschaftlichen Konnexes zwischen der Schenkung einerseits und der Belastung des Mitbeteiligten mit den Pflegekosten der Mutter andererseits von einem solchen Zusammenhang aus, ohne dies aber mit einem Vorbringen zum Sachverhalt zu verbinden, das den konkreten Umständen des Falles Rechnung trägt. Sollte der Übergabsvertrag des Jahres 2005 die teilweise oder gänzliche Verneinung der strittigen außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2008 rechtfertigen, so würde dies voraussetzen, dass die Belastung des Mitbeteiligten ohne diesen Vertrag insoweit nicht eingetreten wäre. Es müsste demnach eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung des Mitbeteiligten

zu den strittigen Aufwendungen für den Fall, dass seine Mutter noch Hälfteeigentümerin der Liegenschaft gewesen wäre, zumindest zum Teil zu verneinen gewesen sein. Dies würde wiederum voraussetzen, dass die häusliche Betreuung der Mutter mit einer zur zumindest teilweisen Kostendeckung geeigneten Verwertung (allenfalls auch in Form einer Belastung) ihres Miteigentumsanteils kombinierbar gewesen wäre oder der Mitbeteiligte seine die Übersiedlung in ein Pflegeheim verweigernde Mutter ohne Verletzung rechtlicher (vgl. § 143, jetzt § 234 Abs. 3 ABGB) oder sittlicher Pflichten auf eine solche Übersiedlung und die dadurch ermöglichte Verwertung ihres Miteigentumsanteils hätte verweisen können.

Über den hypothetischen Verlauf ohne den strittigen Übergabsvertrag enthält die Beschwerde jedoch kein konkretes fallbezogenes Vorbringen, womit sie auch nicht die Möglichkeit aufzeigt, dass eine tiefergehende Auseinandersetzung damit im angefochtenen Bescheid zu einem anderen Verfahrensergebnis geführt hätte.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Doralt führt im EStG-Kommentar (mwN), Bd. III, § 34 Tz 78, Stichwort: Alters- und Pflegeheim, aus:

Bezahlt ein Unterhaltpflichtiger die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (zB vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung von Liegenschaften), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor, als die Kosten im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden.

Baldauf führt im Jakom 2013 § 34 Rz 27 (mwN), Stichwort: Vorteilsausgleich, aus:

Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist. Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei der Verpflichtung zur Pflegeleistung auf Grund bzw. zur Übernahme der Begräbniskosten oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges, der nach LStR 823 und 890 bis zu sieben Jahre gehen soll; bei UFS 26.11.2004, RV/0716/W/04 (Bezahlung von Pflegekostenrückständen durch den Erben); UFS 27.10.2003, RV/3717-W/02 (Schenkung ein halbes Jahr vor der Aufnahme in ein Pflegeheim).

Das BFG erwog im Erkenntnis vom 01.04.2014, RV/7102884/2013:

Das Bundesfinanzgericht vertritt mit der belangten Behörde die Ansicht, dass vor der Heranziehung der finanziellen Unterstützung durch den Neffen die Tante auf ihr eigenes verwertbares Vermögen zur Finanzierung zurückzugreifen hätte. Es besteht keine sittliche Verpflichtung, Pflegekosten einem nahestehender Personen (endgültig) zu tragen, solange diese über eigenes, verwertbares Vermögen verfügen.

Dass der Pflegebedürftige seine Pflegekosten auch aus der *Verwertung* von eigenem Vermögen, soweit ihm dies zumutbar ist, zu finanzieren hat, entspricht der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Zutreffend ist, dass die Veräußerung der Liegenschaft, auf der sich das Wohnhaus der Tante befindet, unzumutbar wäre, da dieses den Wohnzwecken der Tante und deren Pflege (Unterbringung der Pflegerinnen) dient.

Da schon die der Tante allein gehörenden unbebauten Grundstücke im Bauland einen entsprechenden Wert repräsentieren, ist auf das übrige Grundvermögen nicht mehr einzugehen, wobei aber im Hinblick auf die Ausführungen des Bf. im Verwaltungsverfahren festzuhalten ist, dass zum einen der Wert des ihm und seinem Bruder übertragenen Grundstücks bislang nicht feststeht und zum anderen entgegen der Ansicht des Bf. auch Miteigentumsanteile an Liegenschaften einen – festzustellenden – Vermögenswert darstellen.

Das BFG erwog im Erkenntnis vom 15.07.2010, RV/3359-W/08:

Die Übernahme der Kosten für die Unterbringung eines über kein ausreichendes Einkommen verfügenden Elternteiles in einem Pflegeheim stellt auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung eine außergewöhnliche Belastung dar. Die übernommenen Kosten sind jedoch um die Eigenleistung der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen, sowie um öffentliche Zuschüsse, wie das Pflegegeld, zu kürzen (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm. 52 zu § 34 EStG 1988).

Im vorliegenden Fall ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass die Pflegekosten - wie sich aus dem Schenkungsvertrag vom 29. April 1999 ergibt - als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes, nämlich des Hälftenanteiles der Liegenschaft in M. übernommen wurden.

Es liegt hier bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor. Dies ergibt sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, 98/15/0201. In diesem Erkenntnis wird ausgeführt, dass eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen ist, wenn dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist.

Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach kann erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt. (VwGH 9.6.1982, 3814/13/80; 25.9.1984, 84/14/0040).

Das BFG erwog im Erkenntnis vom 17.07.2009, RV/0670-G/08:

Im gegenständlichen Fall hat die Mutter ihrem Sohn, dem Berufungswerber, in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang vor Beginn ihres Aufenthaltes im Pflegeheim ab 1.8.2006 eine Liegenschaft unentgeltlich übertragen. Der Wert dieser Liegenschaft stellt sich nach dem im Abweisungsbescheid des Sozialamtes vom 17.11.2008 genannten Schätzgutachten in Höhe von Euro 455.000 als ein Mehrfaches der in der Beilage zur Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung vom Berufungswerber genannten Beträge dar. Diese für das Pflegeheim zu bezahlenden Beträge fanden daher im übertragenen Vermögen ihre Deckung, wenngleich der Berufungswerber

die Liegenschaft nur zur Hälfte erworben hat. Der von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderte ursächliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der unentgeltlichen Vermögensübertragung und der Inanspruchnahme des Berufungswerbers als dem aus der Schenkung Begünstigten durch die Bezirksverwaltungsbehörde ist demnach offenkundig. Dabei spielt es keine Rolle, dass seine Schwester nur ein kleines Einkommen hat.

Zusammenfassend wurde daher das gesetzliche Erfordernis der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Berufungswerbers bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation nicht erfüllt, weshalb der Berufung schon aus diesem Grund ein Erfolg zu versagen war.

Bezüglich des für eine Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ebenfalls erforderlichen Merkmals der Zwangsläufigkeit muss bemerkt werden, dass die in Streit stehenden Belastungen dem Berufungswerber nicht zwangsläufig erwachsen sind, weil sie sich letztlich als Ergebnis seines freiwilligen Verhaltens, nämlich der aus freien Stücken erfolgten Übernahme der Liegenschaft in sein Eigentum, darstellt, so dass seiner Mutter schließlich keine ausreichenden Mittel mehr zur Verfügung standen, den infolge ihrer Pflegebedürftigkeit entstandenen erhöhten Bedarf abzudecken (Wiesner u.a., Einkommensteuergesetz, Anm. 26 zu § 34; VwGH vom 19. März 1998, 95/15/0024, vom 18. Februar 1999, 98/15/0036, und vom 19. Dezember 2000, 99/14/0294).

Wenn der Berufungswerber der Liegenschaftsschenkung an ihn im Wissen, dass mangels ausreichenden Vermögens seiner (pflegebedürftigen) Mutter er entweder direkt oder indirekt in Form eines Rückersatzes von allfälligen öffentlichen Leistungen zur Begleichung von pflegebedingt erhöhten Kosten beitragen wird müssen, aus freien Stücken zugestimmt hat, liegt im Lichte der oben dargelegten herrschenden Rechtsauffassung eine Zwangsläufigkeit nicht vor.

Das BFG erwog im Erkenntnis vom 19.05.2009, RV/0527-I/08:

Der Vater der Berufungswerberin übertrug der Berufungswerberin mit Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 11.2.2004, sohin weniger als drei Jahre vor Antritt seines Heimaufenthaltes, das in seinem Eigentum stehende Liegenschaftsvermögen. Der Verkehrswert der Liegenschaft ist nach der auf Vorhalt vom 7.4.2009 hin unwidersprochen gebliebenen Schätzung zumindest mit dem Zehnfachen des Einheitswertes, sohin zumindest € 228.920, anzunehmen und beträgt ein Vielfaches dessen, was bis 31.12.2008 an Zuzahlungen für den Pflegeheimaufenthalt des Vaters geleistet wurde (€ 13.751,27 in 2007 und € 13.272,-- in 2008, somit insgesamt € 27.023,27). Im Sinne der vorstehend dargestellten Rechtslage liegen in den geltend gemachten Zuzahlungen daher keine Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. ...

Der Umstand, wonach der Vater die Pflegeheimkosten nicht zur Gänze aus Eigenem tragen konnte, ist die Folge der Übertragung seines vorhandenen Vermögens an die Berufungswerberin. Diese übernahm die Liegenschaft aus freien Stücken in ihr Eigentum und hat dadurch dazu beigetragen, dass dem Vater die Mittel zur Deckung des infolge seines Pflegebedarfes entstandenen Aufwandes nicht mehr zu Verfügung standen. Die

Tragung der aus dem Einkommen des Vaters nicht gedeckten Pflegeheimkosten durch die Berufungswerberin stellt sich sohin als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar und ist folglich im Sinne der hier anzuwendenden Bestimmung des § 34 EStG 1988 nicht zwangsläufig erwachsen (VwGH v. 29.11.1988, 87/14/0198).

Das BFG erwog im Erkenntnis vom 01.06.2007, *RV/0408-K/06*:

Im gegenständlichen Fall hat nun die Mutter ihrem Sohn, dem Bw., in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang, nämlich etwa sechs Monate vor Beginn ihres Aufenthaltes im Pflegeheim, drei Liegenschaften unentgeltlich übertragen. Der Verkehrswert dieser Liegenschaften (in Summe rund € 166.000,00) betrug ein Mehrfaches des letztlich dem Bw. gegenüber geltend gemachten Pflegeentgeltrückstandes (samt Kosten der klagsweisen Durchsetzung nicht ganz € 23.000,00). Die rückständigen Pflegeentgelte fanden daher im übertragenen Vermögen ihre Deckung. Der Rückstand an Pflegekosten, zu deren Bedeckung nach den einschlägigen Bestimmungen des Wiener Sozialhilfegesetzes das Einkommen oder Vermögen der zu pflegenden Person heranzuziehen ist, war eben gerade dadurch entstanden, dass die Mutter dem Bw. in zeitlicher Nähe zuvor die auch zur Kostenabdeckung vorgesehenen Liegenschaften übereignet hatte. Der von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderte ursächliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der unentgeltlichen Vermögensübertragung und der Inanspruchnahme des Bw. als den aus der Schenkung Begünstigten durch die Betreiberin der Pflegeanstalt liegt demnach klar auf der Hand.

Vorweg ist festzuhalten, dass der am Tag. Dezember 2012 verstorbene Vater des Bf. eine Pension von ca. € 1.500,00 gehabt hat und er dadurch nicht in der Lage war, die vom Bf. bezahlten Pflegekosten zu entrichten (vgl. das Schreiben vom 13. Februar 2014). Dies ist (seitens des Finanzamtes) unbestritten.

Ausgehend von der bereits Anfang 2012 erfolgten Kurzzeitpflege T. und der ab März 2012 erfolgten 24-Stunden-Pflege der über keine Pension oder andere Einkünfte verfügenden im März 1942 geborenen Mutter des Bf. ist festzuhalten, dass die Schenkung sehenden Auges der Pflegekosten vorgenommen wurde bzw. obwohl der Bf. im Zeitpunkt der Schenkung laut eigener Angabe das Geld für die Pflege bereits seit Monaten bezahlte. Gemäß dem zitierten Erkenntnis vom 21.11.2013 besteht daher kein Zweifel daran, dass das Verhalten des Bf. (die Annahme der Schenkung) die spätere Bedürftigkeit seiner Mutter entscheidend mitverursacht hat.

Für den Fall, dass die Mutter des Bf. noch Hälfteneigentümerin der Liegenschaft gewesen wäre, ist gemäß dem oben zitierten Erkenntnis zu beurteilen, ob die häusliche Betreuung der Mutter mit einer zur zumindest teilweisen Kostendeckung geeigneten Verwertung (allenfalls auch in Form einer Belastung) ihres Miteigentumsanteils kombinierbar gewesen wäre:

Das ist zu bejahen: Beliegt sich der Wert des Hälftanteiles der Mutter des Bf. auf € 60.000,00, wobei die Liegenschaft nicht durch Pfandrechte oder dergleichen belastet

war (vgl. den Schenkungsvertrag), konnten die in Rede stehenden in Höhe von € 18.481,00 geltend gemachten Pflegekosten jedenfalls bzw. zumindest in Form einer Belastung (der nicht durch Pfandrechte oder dergleichen belasteten Liegenschaft) gedeckt werden.

Der Umstand, dass die Eltern des Bf. auch nach erfolgter Schenkung (ohne ein im Schenkungsvertrag vereinbartes und ohne grundbürgerlich abgesichertes Wohnrecht) im Einfamilienhaus wohnten, verhinderte nicht, dass die in Rede stehenden Pflegekosten jedenfalls bzw. zumindest in Form einer Belastung der unbelasteten Liegenschaft gedeckt werden konnten. Dass im Jahr 2012, nach Abschluss des Schenkungsvertrages im Juli 2012 also in den Monaten August bis Dezember, die Verwertungsmöglichkeit der Vermietung nicht gegeben war, hinderte die angesprochene Deckung in Form einer Belastung nicht.

Wurde die Schenkung, wie bereits oben festgehalten, sehenden Auges der Pflegekosten vorgenommen, und ist nach den zitierten Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes darauf abzustellen, dass der Pflegebedürftige noch Hälfteeigentümer der Liegenschaft ist, kann dem Beschwerdevorbringen, die Vermögensvermehrung durch Liegenschaftserwerb sei keiner Verwertung zugänglich, weil im Schenkungsvertrag vereinbart wurde, dass die Liegenschaft ohne Zustimmung der Übergeber weder belastet noch veräußert werden darf, eine entscheidungswesentliche Bedeutung nicht beigemessen werden.

Konnten die beschwerdegegenständlichen Pflegekosten des Jahres 2012 jedenfalls bzw. zumindest in Form einer Belastung der unbelasteten Liegenschaft gedeckt werden, kann dem Vorbringen, wonach die nachträglich eingetretenen Umstände (der Selbstmord des Vaters des Bf. im Dezember 2012 und das Ausziehen der Mutter des Bf. aus dem Einfamilienhaus Anfang Februar 2013 und die auf Grund dieser beiden Umstände möglich gewordene Vermietung des Einfamilienhauses) nicht auf das Jahr 2012 zurückprojiziert werden können, eine entscheidungswesentliche Bedeutung nicht beigemessen werden.

Die seitens des Bf. wiederholt ins Treffen geführte Berufungsentscheidung RV/2117-W/11 vermag den Standpunkt des Bf. nicht zu stützen, ging der unabhängige Finanzsenat "offensichtlich davon aus, dass die Liegenschaftsbelastungen, die zu einer mangelnden (temporären) Verwertbarkeit der Liegenschaft führen, den Verkehrswert der Liegenschaft auf 'Null' reduzieren" (Sachverhaltsdarstellung, Seite 3 des VwGH-Erkenntnisses 2012/13/0012).

### *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.

Auf die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Wien, am 21. Juli 2015