

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Alexander Maicovski in der Beschwerdesache **NN**, Adresse1, vertreten durch ZZ Steuerberatung und Wirtschaftsberatung GmbH & Co KG, Adresse2, über die Beschwerde vom 24. April 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 20. März 2014, betreffend *Einkommensteuer 2012* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte für das Streitjahr Aufwendungen in Höhe von 6.605,44 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend. Dabei handelte es sich nach den Angaben des Bf. um Pflegekosten für seinen am 10. Mai 2013 verstorbenen Vater.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 berücksichtigte das Finanzamt diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurde mit der Begründung Beschwerde erhoben, dass Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim nach ständiger Rechtsprechung dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Der Vater des Bf. habe im Streitjahr Pflegegeld der Stufe 6 bezogen, womit seine besondere Betreuungsbedürftigkeit im Sinn einer Pflegebedürftigkeit erwiesen sei (vgl. VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Gemäß § 234 Abs. 1 ABGB (früher § 143 ABGB) schulde das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande sei, sich selbst zu erhalten. Reiche das Einkommen der pflegebedürftigen Person nicht aus, seien die Pflegekosten vom Unterhaltsverpflichteten zu tragen, bei dem diese Kosten dann als außergewöhnliche

Belastung gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen seien. Der Bf. sei daher rechtlich zur Kostenübernahme verpflichtet gewesen.

Mit Vorhalt des Finanzamts vom 2. Juni 2014 wurde der Bf. aufgefordert, durch Vorlage des Bescheides des Sozialamts nachzuweisen, dass er zur Tragung der Pflegekosten für seinen Vater verpflichtet gewesen sei. Der Bf. wurde auch gefragt, ob in den letzten sieben Jahren (oder davor) eine Vermögensübertragung (Liegenschaften, Sparbücher, Geld etc.) von seinem Vater an ihn stattgefunden habe und ob er mit seinem Vater eine Vereinbarung abgeschlossen habe, die ihn zur Tragung der Pflegekosten verpflichtet habe. Weiters wurde der Bf. ersucht, die Bezahlung der Pflegekosten anhand von Zahlungsbelegen bzw. Kontoauszügen nachzuweisen.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bf. damit, dass die Übernahme der Pflegekosten bereits auf der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung der Kinder gegenüber ihren Eltern beruhe (§ 234 Abs. 1 ABGB bzw. § 143 ABGB), weshalb ein zusätzlicher Nachweis für das Vorliegen dieser Verpflichtung, zB durch Vorlage eines Bescheides, weder vorgesehen noch notwendig sei. Auch der Abschluss einer Vereinbarung mit dem Pflegebedürftigen sei nicht erforderlich. Vermögensübertragungen habe es keine gegeben. Die entsprechenden Zahlungsbelege wurden vom Bf. vorgelegt.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 29. August 2014 ersuchte das Finanzamt den Bf., einen allenfalls vorliegenden Schriftverkehr mit dem Sozialamt betreffend die Übernahme der Pflegekosten vorzulegen sowie bekannt zu geben, warum der Bf. auch die anteilige Verpflichtung seines Bruders zur Übernahme der Pflegekosten übernommen habe. Dieser Vorhalt wurde vom Bf. nicht beantwortet.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass der Vater des Bf. im Mai 2010 eine bebaute Liegenschaft an den Bruder des Bf. übertragen habe. Die Übernahme der Kosten für das Pflegeheim durch den Bf. sei im zeitlichen Zusammenhang mit dieser Vermögensübertragung erfolgt. Unabhängig davon, wer die Pflegekosten letztlich getragen habe, seien diese erst dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn sie den Verkehrswert dieser Liegenschaft übersteigen. Da der Bf. darüber hinaus keine Unterlagen vorgelegt habe, aus denen die Verpflichtung des Bf. zur Kostentragung ersichtlich sei, fehle den Aufwendungen des Bf. die Zwangsläufigkeit. Der Zweck der Übernahme solcher Kosten liege nach der Lebenserfahrung vor allem darin, den Zugriff des Sozialhilfeverbandes auf die Liegenschaft zu vermeiden und dadurch das Vermögen zu bewahren.

Der gegen diesen Bescheid erhobene Vorlageantrag wurde damit begründet, dass eine Vermögensübertragung an den Bf. nicht erfolgt sei. Die Übertragung von Vermögen an den Bruder des Bf. könne keine Bedeutung haben, weil zwischen den Brüdern kein Vermögensausgleich stattgefunden habe. Der Aufwand sei vom Bf. endgültig getragen worden und stelle somit eine entsprechende Belastung dar. Die mit Vorhalt vom 29. August 2014 angeforderte Vereinbarung zwischen den Brüdern könne nicht vorgelegt werden, weil eine solche nicht existiere. Der Bruder des Bf. sei nicht bereit

gewesen, Aufwendungen dieser Art für seinen Vater zu übernehmen. Der Einwand der Abgabenbehörde gehe auch deshalb ins Leere, weil nicht zu untersuchen sei, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre. Da sich die Pflegebedürftigkeit bereits aus der Berechtigung zum Bezug des Pflegegeldes ergebe, sei auch ein allfälliger Schriftverkehr mit dem Sozialamt irrelevant. Die Kosten würden vom Heimbetreiber vorgeschrieben. Das Vorliegen der Zwangsläufigkeit sei unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Judikatur bereits dargelegt worden.

In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht führte das Finanzamt ergänzend aus, im Mai 2010 habe der Vater des Bf. sein Vermögen (Haus) an den Bruder des Bf. übergeben. Daher habe der Vater des Bf. im Jahr 2012 offenbar keine Mittel mehr gehabt, um die Pflegekosten selbst zu tragen. Dies habe bewirkt, dass gemäß § 234 ABGB grundsätzlich eine Unterhaltpflicht seiner beiden Söhne ihm gegenüber bestanden habe. Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachse die Belastung einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Eine Belastung erwachse aber nicht zwangsläufig, wenn sie sonst Folge eines Verhaltens sei, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe. Die Übernahme der gesamten Pflegeheimkosten durch den Bf. sei betreffend des Kostenanteils des Bruders freiwillig und in zeitlichem Zusammenhang mit der Vermögensübertragung des Vaters an den Bruder erfolgt. Der Verkehrswert der Liegenschaft sei daher zu berücksichtigen. Solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, sei die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/01390).

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 27. April 2017 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die von ihm getragenen Kosten für die Heimunterbringung seines Vaters zwar dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellten, die Unterhaltpflicht eines Kindes gegenüber seinen Eltern gemäß § 143 Abs. 1 ABGB (nunmehr § 234 ABGB) jedoch nur insoweit bestehe, als die Eltern nicht imstande seien, sich selbst zu erhalten. Die Kosten der Heimunterbringung wären daher zunächst aus dem Einkommen seines Vaters zu bestreiten gewesen, wobei die Höhe der Kosten, die sein Vater selbst zu tragen gehabt hätte zu schätzen sei. Die dem Bf. bekannt gegebene Schätzung ergab einen Anteil von 8.942,99 Euro an Kosten, die der Vater des Bf. selbst hätte tragen müssen. Der vom Bf. zu übernehmende Kostenanteil hätte demnach 15.778,93 Euro betragen. Den Bruder des Bf. habe im Streitjahr auf Grund der geringen Höhe seines Einkommens gemäß § 143 Abs. 3 ABGB keine Unterhaltpflicht getroffen. Die an den Bruder des Bf. übertragene Liegenschaft sei bei der Bemessung des gesetzlichen Unterhaltsanspruchs nicht zu berücksichtigen, weil es sich bei einer Liegenschaft, die von Angehörigen des zu Pflegenden noch bewohnt werde, um kein „verwertbares“ Vermögen im Sinn des ABGB handle.

Diesen Ausführungen stimmte der steuerliche Vertreter des Bf. zu.

Das Finanzamt entgegnete den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts in einer Stellungnahme vom 27. Juni 2017, dass zwar der Berechnung des Anteils an den Pflegeheimkosten, der von den unterhaltsverpflichteten Angehörigen zu übernehmen sei, zugestimmt werde, dass aber den Ausführungen, dass eine Gegenüberstellung der Kosten der Heimunterbringung des Vaters des Bf. mit dem Verkehrswert der Liegenschaft nicht zu erfolgen habe, ebenso wenig zugestimmt werde wie der Aussage, dass es sich bei der Liegenschaft um kein „verwertbares“ Vermögen handle, weil auf der Liegenschaft der Wohnsitz der Mutter und des Bruders des Bf. gewesen sei sowie der Aussage, wonach den Bruder des Bf. auf Grund der geringen Höhe seines Einkommens keine anteilige Unterhaltspflicht träfe. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die vom Bf. getragenen Kosten für den Aufenthalt seines Vaters im Pflegeheim nach Ansicht des Finanzamts erst dann steuerlich absetzbar seien, wenn sie den Verkehrswert der an den Bruder übertragenen Liegenschaft übersteigen. Das Finanzamt wies in diesem Zusammenhang zunächst auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130, hin, wonach eine außergewöhnliche Belastung des die Pflegekosten tragenden Angehörigen dann ausgeschlossen sei, wenn der zu Pflegende seine Eigentumswohnung diesem Angehörigen davor schenkt. Dass im gegenständlichen Fall nicht der Bf., sondern sein Bruder die Wohnung des Vaters erhalten hat, ändert nach Ansicht des Finanzamts an der rechtlichen Beurteilung nichts, weil mit der Übernahme derartiger Kosten nach der Lebenserfahrung lediglich der Zweck verfolgt werde, den Zugriff des Sozialhilfeverbandes auf die Liegenschaft zu vermeiden und das Vermögen zu bewahren.

Nach den Ausführungen im Erkenntnis VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, gelte dies auch dann, wenn sich der Wohnsitz auf der Liegenschaft befindet. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall entstand die Verpflichtung zur Zahlung der Pflegekosten als Folge der freiwilligen Entscheidung der Abgabepflichtigen, die Erbschaft anzutreten. Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens seien, zu denen sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe, seien aber nicht als im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen anzusehen. Die Zwangsläufigkeit könne auch nicht darauf gestützt werden, dass die im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens erworbenen Anteile an einer Liegenschaft bestehen, die der Abgabepflichtigen und ihrem Sohn als Familienwohnsitz dienen. Wohnungskosten habe die Mehrzahl der Abgabepflichtigen zu tragen, weshalb es diesen Aufwendungen an der Außergewöhnlichkeit fehle. Habe ein Pflegebedürftiger sein Vermögen (zB eine Wohnung) noch nicht übertragen, gingen die Pflegekosten laut Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002 Rz 823) zunächst zu Lasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil komme bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht. In diesem Sinn habe auch das Bundesfinanzgericht (vgl. BFG 10.05.2017, RV/2101811/2014) entschieden. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall hätten die zu pflegenden Eltern lediglich eine Eigentumswohnung besessen, in der sie bis zu ihrem Ableben gepflegt worden seien. Der die Pflegekosten tragenden Tochter sei diese Wohnung innerhalb von vier Jahren ab Übernahme der Pflegekosten tatsächlich

im Erbweg zugekommen. Da der Verkehrswert der Wohnung die in Summe getragenen Pflegekosten erheblich überschritten habe, sei die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung versagt worden. Im gegenständlichen Fall habe der Pflegebedürftige zwei Söhne gehabt, wobei dem einen im Jahr 2010 die Liegenschaft übergeben worden sei, der andere, der nach seinen Angaben vom Vater nichts erhalten habe, jedoch die Pflegekosten getragen habe. Diesem Sohn wäre jedoch ein Pflichtteil an der Liegenschaft zugestanden. Die vom Bf. getragenen Pflegekosten stellen nach Ansicht des Finanzamts mangels Zwangsläufigkeit daher keine außergewöhnliche Belastung dar.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Vater des Bf. war in der Zeit von 28. Juli 2011 bis 10. Mai 2013 in einem Pflegeheim untergebracht. Für das Jahr 2012 verrechnete das Pflegeheim für Aufenthalt und Pflege insgesamt 41.725,44 Euro. Der Betrag von 15.120,00 Euro wurde durch das Bundespflegegeld (der Vater des Bf. bezog Pflegegeld der Pflegestufe 6) abgedeckt. Die Differenz von 26.605,44 Euro bezahlte der Bf. und machte diesen Betrag als außergewöhnliche Belastung im Rahmen seiner Einkommensteuereranlagung für das Jahr 2012 geltend.

Der Vater des Bf. bezog im Jahr 2012 eine Pension in Höhe von brutto 19.300,54 Euro. Sein zu versteuerndes Einkommen betrug 14.221,25 Euro. Die Mutter des Bf., die mit ihrem Ehemann bis zu dessen Unterbringung im Pflegeheim im gemeinsamen Haushalt lebte, bezog im Jahr 2012 eine Pension in Höhe von 5.950,96 Euro.

Mit Schenkungsvertrag vom 26. Mai 2010 schenkte der Vater des Bf. dem Bruder des Bf. eine Liegenschaft (Grundstück samt Gebäude) mit einem Einheitswert von 42.900 Euro (Stichtag 1. Jänner 2007). In dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Zweifamilienhaus wohnten zum Zeitpunkt der Schenkung sowohl der Vater und die Mutter als auch der Bruder des Bf. (Geschenknehmer).

Der Bruder des Bf. erzielte im Jahr 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 716,23 Euro. Sein zu versteuerndes Einkommen betrug in diesem Jahr 364,98 Euro.

Strittig ist, ob der Betrag von 26.605,44 Euro, den der Bf. im Jahr 2012 an das Pflegeheim für die Unterbringung und Betreuung seines Vaters bezahlte, beim Bf. als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist.

Nach § 34 Abs. 1 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), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 lautet: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2

Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7 300 Euro 6%
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro ... 10%
mehr als 36 400 Euro 12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

Unterhaltsleistungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Nach § 143 Abs. 1 ABGB idF vor BGBI. I Nr. 15/2013 (nunmehr § 234 Abs. 1 ABGB) 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 Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat.

Gemäß § 143 Abs. 2 ABGB steht die Unterhaltpflicht der Kinder der eines Ehegatten, eines früheren Ehegatten, von Vorfahren und von Nachkommen näheren Grades des Unterhaltpflichtigen im Rang nach. Mehrere Kinder haben den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Laut § 143 Abs. 3 ABGB 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 angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.

Der Bf. vertritt die Ansicht, dass die gesamte, von ihm im Jahr 2012 für die Heimunterbringung seines Vaters geleistete Zahlung in Höhe von 26.605,44 Euro als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei, weil es sich dabei um eine Unterhaltsleistung gehandelt habe, zu der er gemäß § 143 ABGB verpflichtet gewesen sei.

Zutreffend ist, dass die Unterhaltpflicht eines Kindes auch Heimkosten umfasst, wenn der Aufenthalt des unterhaltsberechtigten Elternteils in einem Heim notwendig ist (vgl. VwGH 02.05.2005, 2003/10/0021). Die Notwendigkeit der Heimunterbringung war beim Vater des Bf., der im Streitjahr Pflegegeld der Pflegestufe 6 bezog, jedenfalls gegeben. Unbestritten

ist daher, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Heimunterbringung des Vaters des Bf. dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Die Unterhaltpflicht eines Kindes gegenüber seinen Eltern gemäß § 143 Abs. 1 ABGB besteht jedoch nur insoweit, als die Eltern nicht imstande sind, sich selbst zu erhalten. Auch wenn der Vater des Bf. im Streitjahr nur ein zu versteuerndes Einkommen von 14.221,25 Euro bezog, war er verpflichtet, die Kosten seiner Heimunterbringung, soweit es ihm möglich war, selbst zu übernehmen. Der notwendige Lebensunterhalt einer zu pflegenden Person, der dieser nicht zur Deckung der Pflegekosten zur Verfügung steht, ist zu schätzen (vgl. ua. *Renner* in BFGjournal 2/2014, „Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung“, S. 52).

Bei der Schätzung der Kosten, die die zu pflegende Person aus ihrem eigenen Einkommen zu tragen hat, geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass jedenfalls zu berücksichtigen ist, dass die zu pflegende Person in einem Heim untergebracht ist und dort voll verpflegt wird (eine Haushaltsersparnis in Höhe von üblicherweise 8/10 des Wertes der vollen freien Station wird von den Pflegeheimkosten abgezogen). Dieser Person muss daher nur ein Taschengeld bleiben, das üblicherweise mit 20% des Ausgleichsrichtliniensatzes bemessen wird. Darüber hinaus verbleiben der zu pflegenden Person allfällige Sonderzahlungen. Ist die zu pflegende Person verheiratet und lebt der Ehegatte bzw. die Ehegattin noch in der bisherigen Ehewohnung, ist ein allfälliger Unterhaltsanspruch zu berücksichtigen. Als Unterhaltsanspruch des Ehegatten/der Ehegattin wird — unter Anrechnung des eigenen Einkommens — der Ausgleichsrichtliniensatz angesetzt. Im vorliegenden Fall ergibt sich für den Vater des Bf. somit der folgende Betrag, den er selbst für seine Heimunterbringung aufwenden hätte müssen:

Pflegeheimkosten		41.725,44 Euro
abzügl. Haushaltsersparnis 156,96 x 12		-1.883,52 Euro
abzügl. Pflegegeld		-15.120,00 Euro
	Zwischensumme	24.721,92 Euro
Einkommen der zu pflegenden Person	14.725,44 Euro	
20% des Ausgleichszulagenrichtsatzes 814,82 Euro x 12 = 9.777,84 Euro davon 20% („Taschengeld“)	-1.955,57 Euro	
Einkommen der Ehegattin: 5.950,96 Euro	-3.826,88 Euro	

Differenz zum Ausgleichszulagenrichtsatz von 9.777,84 Euro (Unterhalt für Ehegattin)		
<i>Kostenübernahme der zu pflegenden Person</i>	8.942,99 Euro	
		-8.942,99 Euro
Vom Unterhaltsverpflichteten zu übernehmender Anteil		15.778,93 Euro

Nur die Differenz in Höhe von 15.778,93 Euro zu den gesamten Kosten (abzüglich des Pflegegeldes) in Höhe von 26.605,44 Euro umfasst (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) die Unterhaltpflicht der Angehörigen.

Gemäß § 143 Abs. 2 letzter Satz ABGB haben mehrere Kinder den Unterhalt anteilig nach ihren Kräften zu leisten.

Ist ein Aufenthalt in einem Heim notwendig und kann der Unterhaltsberechtigte die Kosten nicht oder nicht zur Gänze selbst tragen, so hat der Unterhaltpflichtige nach Maßgabe seiner Leistungsfähigkeit die Bedarfslücke zu füllen (vgl. OGH 21.11.2006, 4Ob192/06y mit Verweis auf die übereinstimmende VwGH-Rechtsprechung).

Da der Bruder des Bf. im Streitjahr lediglich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 364,98 Euro erzielte, trifft ihn keine Unterhaltpflicht aus seinem laufenden Einkommen.

Gemäß § 143 Abs. 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Elternteils außerdem insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist.

Der Vater des Bf. hatte im Jahr 2012 kein eigenes Vermögen mehr, weil er die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft bereits im Jahr 2010 an den Bruder des Bf. übergeben hatte. Nach Ansicht des Finanzamts wäre aus diesem Grund in erster Linie der Bruder des Bf. verpflichtet gewesen, die Kosten der Heimunterbringung des Vaters zu tragen bzw. seien die Kosten der Heimunterbringung so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als diese Kosten den Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft nicht übersteigen.

Diese Argumentation trifft für den Bereich des Zivilrechts jedoch nur bei so genanntem „verwertbarem“ Vermögen zu, dh. nur „verwertbares“ Vermögen eines Unterhaltsberechtigten mindert die Pflicht der Angehörigen zur Unterhaltsleistung bzw. beeinflusst nur „verwertbares“ Vermögen eines Angehörigen die Höhe seiner Unterhaltpflicht. Die Verwertung einer als Wohnsitz dienenden Liegenschaft für Zwecke der Erfüllung der Unterhaltpflicht ist nach Zivilrecht unzumutbar (vgl. Interdisziplinäre Zeitschrift für Zivilrecht [iFamZ] 5/2007, S. 233).

Bei der Liegenschaft, die der Vater des Bf. im Jahr 2010 an den Bruder des Bf. übergeben hatte, handelte es sich um ein Zweifamilienhaus, das der Vater bis zu seiner Heimunterbringung gemeinsam mit der Mutter und dem Bruder des Bf. bewohnte und das danach weiterhin von der Mutter und vom Bruder des Bf. bewohnt wurde. Bei dieser

Liegenschaft handelte es sich somit um nicht „verwertbares Vermögen“. Die Höhe der nach Zivilrecht zu bemessenden Unterhaltpflicht des Bf. wurde durch die Übertragung der als Wohnsitz dienenden Liegenschaft an seinen Bruder somit nicht beeinflusst. Die rechtliche Verpflichtung und damit die Zwangsläufigkeit der Unterhaltsleistung des Bf. gegenüber seinem Vater war im Streitjahr somit gegeben. Eine ausdrückliche vertragliche Verpflichtung zur Übernahme der Heimunterbringungskosten war dafür nicht erforderlich.

Zu den vom Finanzamt herangezogenen Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes - VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130, und VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038 - ist auszuführen:

Im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, verneinte der VwGH das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung beim Sohn, der Pflegeheimkosten für seinen Vater übernommen hatte, weil der Sohn die spätere Bedürftigkeit des Vaters *freiwillig mitverursachte, da der Sohn als Geschenknehmer die Schenkung der Eigentumswohnung angenommen* hatte, der Vater im Zeitpunkt der Schenkung bereits 76 Jahre alt war und über kein weiteres Vermögen zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügte.

Das Erkenntnis vom 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, basierte auf dem Sachverhalt, dass die Abgabepflichtige den Teil der Wohnhauses ihres verstorbenen Gatten im Erbwege annahm (ein vergleichbarer Sachverhalt war im zitierten Erkenntnis des BFG vom 10.05.2017, RV/2101811/2014 gegeben - dort nahm die Tochter die Eigentumswohnung der Eltern als Erbe an), welcher ihr und ihrem Sohn als Familienwohnsitz zur Deckung des Wohnbedürfnisses diente. Der VwGH hielt fest, dass eine außergewöhnliche Belastung nicht vorgelegen ist, *da keine Verpflichtung der Witwe zum Antritt der Erbschaft bestand. Da der Erbschaftsantritt freiwillig erfolgte, fehlte das Merkmal der Zwangsläufigkeit*. Zudem kann die Zwangsläufigkeit auch nicht darauf gestützt werden, dass die geerbten Liegenschaftsanteile zur Deckung des Wohnbedürfnisses dienen. Der Tragung von Wohnungskosten fehle nämlich das Element der Außergewöhnlichkeit.

Im gegenständlichen Beschwerdefall setzte der Bf. allerdings weder im Streitjahr noch in den Jahren davor oder danach ein freiwilliges Verhalten, das zur Vermögenslosigkeit seines Vaters und zur daraus folgenden Notwendigkeit der Unterhaltsleistung führte. Der Bf. nahm weder eine Schenkung von seinem Vater entgegen noch trat er nach dessen Ableben eine Erbschaft an. Insofern unterscheidet sich der vorliegenden Fall von jenen, die den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130, und VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, zugrunde lagen.

Wenn schließlich in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 27. Juni 2017 die Bestimmung der Rz 823 LStR 2002 herangezogen wird, so ist auszuführen, dass der zitierte Absatz 3 der Rz 823 davon ausgeht, dass schon vor einer Vermögensübertragung/Erbschaft bei den potentiellen gesetzlichen Erben, im Regelfall den Kindern, im Hinblick auf die in der Zukunft uU gegenüberstehenden "Bereicherung" eine außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sei. Diese Ansicht der Finanzverwaltung, die sich

im Übrigen auf keine Rechtsprechung des VwGH stützen kann, wird vom Bundesfinanzgericht unter Verweis auf Jakom/Vock, EStG 2017, § 34 Rz 27 m.w.Verw., als "zu weitgehend" angesehen (so auch BFG vom 16.03.2018, RV/7103337/2017). Vom Bundesfinanzgericht wird in diesem Zusammenhang nicht verkannt, dass sich uU aufgrund der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgesetzgerichtshofes geforderten Einzelfallbetrachtung eine andere Sichtweise ergeben kann (vgl. das vom Finanzamt herangezogene abweisende Erkenntnis des BFG vom 10.05.2017, RV/2101811/2014, wobei in dieser Causa die Beschwerdeführerin eine Erbschaft angenommen und ein Vermögensübergang stattgefunden hatte).

Unbestritten ist, dass dem Bf. weder vor, noch während oder nach der Heimunterbringung seines Vaters von diesem Vermögen übertragen wurde. Eine Gegenüberstellung der Kosten der Heimunterbringung mit dem Verkehrswert der an den Bruder des Bf. übertragenen Liegenschaft hat nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zu erfolgen.

Der Bf. erzielte im Streitjahr ein zu versteuerndes Einkommen (vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung) in Höhe von 120.170,21 Euro. Da er zur Unterhaltsleistung gemäß § 143 ABGB verpflichtet war, sein Bruder hingegen nicht, war die Tragung der Kosten für die Heimunterbringung seines Vaters in Höhe von 15.778,93 Euro für ihn zwangsläufig. Da es sich dabei um Aufwendungen handelt, die auch beim Bf. selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, war dieser Betrag gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Übersicht:	Einkommensteuerbescheid 20.3.2014	It. Erkenntnis
Festgesetzte Einkommensteuer	49.651,00	47.169,00
bisher vorgeschrieben	42.390,00	42.390,00
Nachforderung	7.261,00	4.779,00

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 Verwaltungsgesetzgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgesetzgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage, ob eine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 vorliegt, wenn ein Nachkomme im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht (§ 143 ABGB) die Kosten der Heimunterbringung eines Elternteils übernimmt, während einem anderen Nachkommen (Bruder) Vermögen, welches nach Zivilrecht jedoch nicht

„verwertbar“ ist, von jenem Elternteil zugewendet wurde, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist die Revision im vorliegenden Fall zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 25. Juli 2018