

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Frau Bf., Anschrift, über die Beschwerde vom 09.12.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 03.04.2017 abgeändert und die Einkommensteuer mit -858,00 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

1) Die Beschwerdeführerin (Bf.), die Pensionseinkünfte bezieht, beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 im Rahmen der "Außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt" neben unstrittigen eigenen Krankheitskosten auch im Zusammenhang mit ihrer Mutter stehende Aufwendungen iHv 3.891,60 Euro.

Begründend führte sie diesbezüglich Folgendes aus:

Ihre im Jahre 1924 geborene Mutter sei körperlich behindert und beziehe Pflegegeld der Stufe 4. Die Pflege werde zum einen 14 Tage lang durch eine 24-Stunden-Pflege, in der restlichen Zeit aber jeweils für eine Woche von ihr und ihrer Schwester ausgeführt. Die Mutter könne nun die Pflegekosten und die allgemeinen Haushaltsaufwendungen nicht zur Gänze aus ihren Einkünften (Pension und Pflegegelder) bestreiten, wobei sich im Jahre 2015 laut beiliegender Aufstellung eine Lücke von rund 4.000,00 Euro ergeben habe. Die Bf. habe sich mit ihrer Schwester und ihrem Bruder, der sich nicht in diesem Sinne an der persönlichen Pflege der Mutter beteilige, dahingehend geeinigt, dass jedes Kind einen Teil davon abzudecken habe. Auf die Bf. entfalle dabei ein Betrag iHv 1.800,00 Euro (= 45 %). Zusätzlich erfordere diese Betreuung der Mutter eine Erhöhung der Fahrten der Bf. von ihrem Wohnort (M) zum Wohnort der Mutter (S im Bezirk Zell am See) von 6 auf 12 pro Jahr, wobei während des dortigen Aufenthaltes weitere Fahrten (Einkauf und sonstige Besorgungen) von jeweils rund 30 Kilometer erforderlich seien. Im Ergebnis ergebe dies pro Aufenthalt 830 Kilometer bzw. insgesamt 4.980 Kilometer. Auf Basis des Kilometergeldes errechne sich eine außergewöhnliche Belastung iHv 2.091,60 Euro.

2) Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 30.11.2016 wurden vom Finanzamt (FA) diese im Zusammenhang mit der Mutter der Bf. stehenden Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, da keine "gerichtlich festgestellte Verpflichtung" bestehe.

3) Im Beschwerdeschriftsatz vom 09.12.2016 brachte die Bf. vor, dass sich ihre Unterhaltsverpflichtung entgegen der Bescheidebegründung bereits aus den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ergebe. Im Übrigen würden sich bei einer vollen 24-Stunden-Pflege verbunden mit der Aufgabe der Pflege durch sie und ihre Schwester zusätzliche Kosten von rund 12.000,00 Euro ergeben. Die von den Kindern aufgrund ihrer Unterhaltungspflicht zu tragenden ungedeckten Betreuungskosten würden sich somit auf rund 16.000,00 Euro erhöhen, die Qualität der Betreuung würde allerdings wohl nicht steigen.

4) Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 03.04.2017 gab das FA daraufhin dieser Beschwerde zum Teil Folge und anerkannte Pflegekosten für die Mutter iHv insgesamt 2.388,50 Euro.

Begründend verwies das FA auf die von der Mutter der Bf. in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 geltend gemachten "Pflegekosten samt Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung abzüglich von Pflegegeld und Zuschüssen" iHv 7.061,62 Euro. Ausgehend von den Pensionseinkünften der Mutter iHv 16.611,96 Euro müsse ihr zwecks Bestreitung ihres Lebensunterhaltes zumindest der Ausgleichzulagenrichtsatz für alleinstehende Personen iHv 10.467,72 Euro verbleiben. Von den Pflegekosten hätte demnach die Mutter einen Betrag iHv 6.144,24 Euro selbst zu bestreiten. Lediglich der Restbetrag iHv 917,38 Euro sei anteilig von den drei Kindern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Auf die Bf. entfalle deshalb ein Betrag iHv 412,82 Euro (= 45 %). In Bezug auf die geltend gemachten Fahrtkosten sei zum einen darauf zu verweisen, dass Aufwendungen für Besuchsfahrten und Einkaufsfahrten mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig seien. Da die Bf. aber teilweise die Pflege ihrer Mutter übernommen habe, sei es glaubhaft, dass für diese Fahrten ein erhöhter Aufwand entstanden sei. Die zusätzlich zu den Besuchsfahrten getätigten Fahrten zur Pflege seien demnach wie folgt anzuerkennen: Entfernung zwischen M und S von 392 Kilometer x 2 x 6 Fahrten = 4.704 Kilometer = 1.975,68 Euro.

5) Im Vorlageantrag vom 28.04.2017 wies die Bf. darauf hin, dass im Zeitpunkt der Einreichung ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung noch kein Einkommensteuerbescheid der Mutter vorhanden gewesen sei. Sie habe deshalb eine Aufstellung sämtlicher bei ihrer Mutter angefallenen Einnahmen und Ausgaben vorgelegt, aus der sich die besagte Lücke iHv 4.000,00 Euro ergeben habe. Wenn das FA nun die Pflegekosten der Mutter mit 7.061,62 Euro ansetze, sei zu beachten, dass in diesem Betrag weder der für Geburtstag, Weihnachtsgeld und Vorteilskarte an die 24-Stunden-Hilfe gewährte Betrag iHv insgesamt 400,00 Euro noch die Übernahme von Kost und Logis (bewertet nach den amtlichen Sätzen) iHv 1.200,00 Euro enthalten sei. Die Mutter habe diese Beträge schon deshalb nicht geltend gemacht, da ihnen aufgrund der niedrigen Höhe des Einkommens keine steuerliche Relevanz mehr zugekommen sei. Es

werde daher eine Erhöhung der als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Kosten von 917,38 Euro um 1.600,00 Euro und eine entsprechende schlüsselmäßige Aufteilung begehrt.

Im Übrigen sei die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die Fahrten für Einkäufe und sonstige Besorgungen (228 Kilometer) engstirnig und ungerechtfertigt, da in S jeglicher Einkauf nur mit einem Fahrzeug möglich sei, die Besorgungen bei jedem Besuch und nicht nur sechsmal im Jahr anfielen und überdies auch Einkäufe für die 24-Stunden-Hilfe, die über kein Fahrzeug verfüge, vorgenommen würden.

6) Als Reaktion auf diesen Vorlageantrag erließ das FA daraufhin am 24.05.2017 einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2015 und führte in diesem Zusammenhang aus, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben der Bf. neue Tatsachen hervorgekommen seien. Im entsprechenden Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2017 wurden diese Pflegekosten für die Mutter wie schon im Einkommensteuerbescheid vom 30.11.2016 zur Gänze nicht anerkannt. Dabei wies das FA unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Rz 823 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) darauf hin, dass die Mutter der Bf. im Besitz von Grundvermögen sei und dieses noch nicht übertragen habe. In einem solchen Fall würden aber die Pflegekosten zunächst zu Lasten dieses Vermögens gehen. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil könne zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

7) Mit Vorlagebericht vom 05.07.2017 übermittelte das FA diese Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht (BFG) und führte aus, dass sich aufgrund der Wiederaufnahme des Verfahrens der angefochtene Bescheid nicht mehr im Rechtsbestand befinde. Da die Bf. gegen den neuen Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2017 keine Beschwerde erhoben habe, werde angeregt, die Beschwerde vom 09.12.2016 gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Das BFG hat erwogen:

A) Ausgehend vom oben geschilderten Verfahrensablauf (Einkommensteuerbescheid vom 30.11.2016, Beschwerde vom 09.12.2016, teilweise stattgebende BVE vom 03.04.2017, Vorlageantrag vom 28.04.2017, Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und neuer Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2017) ist in Bezug auf die "Anregung" des FA im Vorlagebericht, die Beschwerde vom 09.12.2016 gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen, Folgendes auszuführen:

Vorerst ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass das FA nach der Einbringung des Vorlageantrages das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufnahm und einen neuen Sachbescheid erließ, im Sinne des § 300 BAO idF AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, auf keine rechtlichen Bedenken stößt. Das in dieser Bestimmung des § 300 BAO aus verfassungsrechtlichen Überlegungen verankerte Verbot der gleichzeitigen Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichtes zur Abänderung (Änderung, Berichtigung) oder Aufhebung (zB nach § 299 BAO oder im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens) eines Bescheides besteht nämlich mit Wirksamkeit

ab 01.01.2017 nunmehr erst "ab Vorlage der Beschwerde" gemäß § 265 BAO (bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung gemäß § 264 Abs. 6 BAO bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 bei Unterbleiben einer BVE ab Einbringung der Beschwerde).

Nach der vom FA ausdrücklich angesprochenen Bestimmung des § 278 Abs. 1 lit. a BAO hat das BFG unter Bezugnahme auf § 260 BAO eine Beschwerde mit Beschluss als unzulässig (oder nicht rechtzeitig eingebracht) zurückzuweisen. Eine solche Unzulässigkeit im Sinne des § 260 Abs. 1 lit. a BAO ergibt sich im gegebenen Zusammenhang bei "Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Beschwerde" (vgl. hiezu *Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 5). Wird demnach ein mit Beschwerde angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird dadurch die Beschwerde unzulässig und sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 260 Tz 15; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 260 Anm 6; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 260, Seite 736).

Wird dagegen ein mit Beschwerde angefochtener Bescheid durch einen späteren Bescheid ersetzt, ist die Bestimmung des § 253 BAO zu beachten, die wie folgt lautet: *"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst."*

Ein neuer Sachbescheid, der (nach § 307 Abs. 1 BAO verbunden mit der Verfügung der Wiederaufnahme) bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ergeht, ist dabei ebenfalls ein an die Stelle eines mit Beschwerde angefochtenen Bescheides tretender Bescheid (so ausdrücklich *Ritz*, BAO⁶, § 253 Tz 2, unter Verweis auf die ErlRV 1128 BlgNR 21. GP, 11).

In diesem Sinne vertritt das BFG die Rechtsansicht, dass die gegenständliche Beschwerde vom 09.12.2016 auch als gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2017 gerichtet gilt und diese Beschwerde damit entgegen der Intention des FA meritorisch zu erledigen ist.

Diese Rechtsansicht wurde deshalb auch der Bf. mit dem Ersuchen um Bekanntgabe mitgeteilt, ob im Hinblick auf die im besagten neuen Sachbescheid vom 24.05.2017 enthaltene Argumentation des FA das ursprüngliche Beschwerdebegehren aufrecht bleibe oder zurückgenommen werde. Daraufhin teilte die Bf. dem BFG schriftlich mit, dass das Beschwerdebegehren vollinhaltlich aufrecht bleibt.

B) Wie dem Spruch dieses Erkenntnisses entnommen werden kann, wird der Beschwerde wie in der BVE vom 03.04.2017 zum Teil Folge gegeben und die in Bezug auf die pflegebedürftige Mutter der Bf. im Zusammenhang stehende außergewöhnliche Belastung mit einem Betrag von 2.388,50 Euro anerkannt. Der von der Bf. im Vorlageantrag vom 28.04.2017 diesbezüglich begehrte Mehrbetrag erweist sich demgegenüber ebenso wenig als berechtigt wie die nachträgliche Feststellung des FA

im Einkommensteuerbescheid vom 24.05.2017, wonach im Rahmen der Betreuung der Mutter aufgrund deren Grundvermögens überhaupt keine außergewöhnliche Belastung bei der Bf. anzuerkennen sei.

In dieser BVE nahm das FA hinsichtlich der beiden Streitpunkte der "Kostenübernahme" sowie der "Fahrtkosten" zutreffend folgenden Sachverhalt an:

"Kostenübernahme":

Die Mutter der Bf. erhielt im beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 zum einen Pflegegeld der Stufe 4 sowie einen entsprechenden Zuschuss für die 24-Stunden-Pflege iHv insgesamt 11.271,60 Euro und zum anderen laut dem erklärungskgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 29.04.2016 Einkünfte aus Bundesdienst iHv 16.611,96 Euro, wovon im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen "nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung" iHv 7.061,62 Euro abgezogen wurden.

Dabei setzten sich diese außergewöhnlichen Belastungen wie folgt zusammen:

- Eigenleistungsabrechnungen des Hilfswerkes Salzburg: 1.248,72 Euro
- Selbstbehalt Behandlungsbeiträge BVA: 423,47 Euro
- Arzneimittel: 827,83 Euro
- 24-Stunden-Pflege für 182 Tage: 12.276,00 Euro
- Ersatz der Fahrtkosten für Betreuungspersonal: 1.680,00 Euro
- Vermittlungskosten: 600,00 Euro
- ÖBB-Vorteilskarte: 100,00 Euro
- Verpflegungskosten für Betreuungspersonal ("Freie Station"): 1.177,20 Euro

Von diesem Gesamtpflegeaufwand iHv 18.333,22 Euro wurde das oben erwähnte Pflegegeld samt Zuschuss iHv 11.271,60 Euro abgezogen und die Differenz iHv 7.061,62 Euro im Sinne der Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 (*"Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen"*) als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht und im Einkommensteuerbescheid der Mutter der Bf. auch entsprechend gewährt.

Schon an dieser Stelle wird explizit darauf hingewiesen, dass dem Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag vom 28.04.2017 nicht gefolgt werden kann. Wenn die Bf. darin nämlich behauptet, in diesem Betrag von 7.061,62 Euro seien weder die ÖBB-Vorteilskarte noch die Verpflegungskosten für Betreuungspersonal ("Freie Station") enthalten, ist auf die obige Darstellung zu verweisen, wonach beide Positionen (100,00 bzw. 1.177,20 Euro) sehr wohl als Bestandteil der Pflegeaufwendungen anerkannt wurden. Richtig ist, dass Zahlungen der Mutter der Bf. an das Betreuungspersonal für Geburtstag und Weihnachtsgeld (insgesamt 300,00 Euro) nicht berücksichtigt wurden, dies aber zu Recht, da es sich dabei um Kosten handelt, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung bzw. der Pflege stehen, sondern um freiwillig bzw. "außertourlich" (so ausdrücklich die

Mutter der Bf. in der Beilage zu ihrer Arbeitnehmerveranlagungserklärung) gewährte Zuwendungen an das Betreuungspersonal.

Rechtlich gesehen ging das FA in dieser BVE vom 03.04.2017 nach Ansicht des BFG in weiterer Folge zu Recht davon aus, dass, sollten die Krankheits- und Pflegekosten eines Elternteiles höher sein als dessen nach Abzug der angemessenen Lebenshaltungskosten verbleibendes wirtschaftliches Nettoeinkommen, Kinder im Rahmen des § 234 ABGB zur Unterhaltsleistung verpflichtet sind (so etwa auch ausdrücklich die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 02.02.2012, RV/3036-W/11, "Unterhaltsleistungen an die pflegebedürftige Mutter").

So führte das FA dezidiert aus, dass eine Kostenübernahme durch Angehörige dann möglich sei, wenn das Einkommen der pflegebedürftigen Person hierfür nicht ausreiche. Dabei seien die pflegebedingten Geldleistungen (zB Pflegegeld, Zuschuss zur häuslichen Betreuung) vorrangig zur Gänze zur Deckung der pflegebedingten Kosten heranzuziehen. Der Rest des Einkommens sei für die Bestreitung der Pflegekosten zu verwenden.

Wenn das FA deshalb davon ausging, dass der Mutter der Bf. zwecks Bestreitung ihres Lebensunterhaltes zumindest der Ausgleichzulagenrichtsatz für alleinstehende Personen iHv 10.467,72 Euro verbleiben müsse, kann ihm nicht widersprochen werden (vgl. hierzu auch Rz 899a der LStR). Im Übrigen wurde diesbezüglich seitens der Bf. im Vorlageantrag vom 28.04.2017 nichts Gegenteiliges vorgebracht. Im Ergebnis folgt daraus aber, dass die Mutter der Bf. von den Pflegekosten iHv 7.061,62 Euro einen Betrag von 6.144,24 Euro selbst tragen konnte und lediglich der Restbetrag von 917,38 Euro als "Lücke" angesehen werden kann, der nach dem eigenen Vorbringen der Bf. von ihr mit 45 % (= 412,82 Euro) und ihren beiden Geschwistern anteilig getragen wurde.

Dass solche "Unterhaltsleistungen" - im Gegensatz zu laufenden Unterhaltszahlungen an einen in Not geratenen Angehörigen - als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 (*"Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden."*) abzugsfähig sind, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - VwGH (vgl. etwa Erkenntnis vom 01.09.2015, 2012/15/0117, betreffend Zahlungen des do. Beschwerdeführers an seine Eltern).

Im Ergebnis ist demnach im Rahmen dieses Streitpunktes der "Kostenübernahme" wie auch schon in der BVE vom 03.04.2017 eine außergewöhnliche Belastung iHv 412,82 Euro anzuerkennen.

"Fahrtkosten":

Diesbezüglich wies das FA in der teilweise stattgebenden BVE vorerst zu Recht darauf hin, dass Aufwendungen für Besuchs- und Einkaufsfahrten mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig seien (vgl. hierzu etwa das abweisende Erkenntnis des VwGH vom 01.03.1989, 85/13/0091, betreffend Fahrtkosten, die durch regelmäßige Besuche beim

betagten Vater bzw. durch Spaziergänge und verschiedene Besorgungen mit diesem erwachsen).

In weiterer Folge ging das FA nach Ansicht des BFG aber zu Recht davon aus, dass im Zusammenhang mit der Pflege der Mutter durch die Bf. ein über solche "Besuchsfahrten" hinausgehender Fahrtaufwand als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sei (vgl. hierzu etwa *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34, Rz 78 - ABC der außergewöhnlichen Belastungen/Pflegekosten bzw. Krankheitskosten, wonach unter Verweis auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) die Fahrten der Pflege und Versorgung dienen müssen, sowie Berufungsentscheidung des UFS vom 05.07.2004, RV/0591-W/04, "Pflegekosten der Großmutter außergewöhnliche Belastungen").

Das BFG teilt weiters die Ausführungen des FA betreffend die Berechnung der Höhe dieser anzuerkennenden Fahrtkosten, wonach die Entfernung zwischen M (= Wohnort der Bf.) und S (= Wohnort der Mutter der Bf.) heranzuziehen sei und sich unter Berücksichtigung von 2 x 6 Fahrten (laut Erklärung der Bf.) im Gegensatz zum von der Bf. diesbezüglich beantragten Kilometergeld iHv 2.091,60 Euro ein solches iHv 1.975,68 Euro ergebe.

Die entsprechenden Ausführungen der Bf. im Vorlageantrag, darüber hinaus seien auch "Aufwendungen für die Fahrten für Einkäufe und sonstige Besorgungen" im Ausmaß von insgesamt 228 Kilometer anzuerkennen, erweisen sich angesichts der oben schon erwähnten Rechtsprechung des VwGH nicht als berechtigt. Der Argumentation der Bf., in S sei jeglicher Einkauf nur mit einem Fahrzeug möglich, ist nämlich entgegenzuhalten, dass von der Bf. damit gerade keine "Außergewöhnlichkeit" im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 (*"Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst."*) behauptet wurde.

Vermögen der Mutter der Bf.:

Dem obigen Verfahrensablauf ist zu entnehmen, dass das FA am 24.05.2017 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Einkommensteuerbescheid 2015 erließ und darin hinsichtlich der Betreuung der Mutter der Bf. überhaupt keine außergewöhnlichen Belastungen mehr anerkannte. Dabei wies das FA auf den neu hervorgekommenen Umstand hin, dass die Mutter noch im Besitz von Grundvermögen sei, das sie noch nicht an ihre Kinder übertragen habe.

Unverständlich für das BFG ist vorerst, warum auch den ursprünglich anerkannten "Fahrtkosten" iHv 1.975,68 Euro vollständig die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung verweigert wurde. Diese bei der Bf. im Zusammenhang mit der Pflege und Versorgung der Mutter angefallenen "Fahrtkosten" stehen nämlich nach Ansicht des BFG in keiner Beziehung zum bei der Mutter eventuell vorhandenen Grundvermögen.

Das Grundvermögen der Mutter der Bf. kann demnach grundsätzlich nur im Rahmen der oben erläuterten "Kostenübernahme" iHv 412,82 Euro Bedeutung haben, da gemäß § 234

Abs. 3 ABGB sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit mindert, *"als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist"*.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass ein Elternteil zur Deckung seines Lebensbedarfes auch den Stamm seines Vermögens heranzuziehen hat. Die Heranziehung des eigenen Vermögens muss aber "zumutbar" sein, wobei Vermögenslosigkeit schon dann anzunehmen ist, wenn der Unterhaltsbedürftige zwar Vermögen hat, jedoch nur solches, das zur Bestreitung des Unterhaltes nicht verwertbar ist (vgl. zB Urteil des Obersten Gerichtshof (OGH) vom 07.11.1951, 2Ob718/51).

Im Verfahren vor dem BFG gab die Bf., ausdrücklich befragt nach dem Grundvermögen ihrer Mutter und der eventuellen "Verwertbarkeit" dieses Vermögens, an, dass ihre Mutter Hälfteigentümerin eines Zweifamilienhauses in S sei und sie dieses Haus seit 1957 vorerst gemeinsam mit ihrem Ehemann bzw. seit 1980 nach dessen Tod allein bewohne. Die Mutter verfüge über kein weiteres verwertbares Vermögen. Der Wert dieses Hauses sei vor allem deswegen beeinträchtigt, da es nicht im Alleineigentum der Mutter stehe und die Benützungsverhältnisse bezüglich bestimmter Teile der Liegenschaft seit Jahren nicht endgültig geklärt seien. Es liege nämlich nur der Entwurf einer Benützungsvereinbarung vor. Zu dem Haus gebe es überdies keine Zufahrt, weshalb alle Einkäufe zu Fuß - über rund 100 Meter bergauf - herangeschafft werden müssten. Unabhängig vom Wert des Hauses sei aber zu beachten, dass der Mutter in ihrem Alter (über 90 Jahre) die Aufgabe des Hauses und die Übersiedlung in ein Alters- oder Pflegeheim nicht zugemutet werden könne. Es habe deshalb von Anfang an zwischen ihr und ihren Kindern Übereinstimmung darüber geherrscht, dass sie so lange wie möglich selbstbestimmt in den eigenen vier Wänden leben könne. Nur auf diese Weise könne ihr bis ins hohe Alter eine Lebensqualität gesichert werden, die ein Heim niemals bieten könne. Die Kinder, mithin auch die Bf., seien deshalb gerne bereit, die damit verbundene Arbeit und den entstehenden Aufwand zu tragen.

Das FA ging nun im neuen Einkommensteuerbescheid auf diese Frage der "Verwertbarkeit" des Grundvermögens der Mutter der Bf. bzw. der oben angesprochenen "Zumutbarkeit" mit keinem Wort ein. Seitens des BFG wird deshalb an dieser Stelle unter Zugrundelegung dieser glaubhaften Aussagen der Bf. dezidiert festgehalten, dass die Mutter der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 im Sinne der obigen Ausführungen des OGH als "vermögenslos" angesehen werden muss, da ihr nicht zugemutet werden kann, ihren Hälfteanteil am Zweifamilienhaus, der unbestreitbar der Deckung ihres Wohnbedürfnisses dient, in irgendeiner Form zu verwerten.

Das FA verwies in diesem neuen Einkommensteuerbescheid vielmehr unter Bezugnahme auf diesen unstrittigen Sachverhalt des Vorliegens von Grundvermögen bei der Mutter der Bf. ausdrücklich auf die Rz 823 der LStR.

In dieser Rz 823 heißt es wörtlich wie folgt:

"Abs. 1: Eine "Belastung" liegt 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 (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Entgangene Einnahmen stellen daher keinesfalls Aufwendungen dar, die einer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung zugänglich sind (VwGH 15.09.1999, 99/13/0101). Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25.09.1985, 84/13/0113; VwGH 10.09.1998, 96/15/0152). Werden daher zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabeverträge, Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Abs. 2: Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur Übersiedlung in das Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Abs. 3: Hat der Pflegebedürftige sein Vermögen (zB Wohnung, Sparbuch) noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil kommt bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht, insoweit sie den potentiellen Erbteil übersteigen. Sollten die zunächst vorgesehenen Erben (aus welchen Gründen auch immer) das Vermögen nicht erben, liegt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vor, das die die rückwirkende Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ermöglicht. "

Diesbezüglich ist das FA vorerst darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen LStR wie auch bei sämtlichen anderen Richtlinien nach einhelliger Rechtsprechung des VwGH mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das BFG sowie den VwGH beachtliche Rechtsquellen handelt (vgl. zB VwGH vom 25.10.2000, 99/13/0016).

Abgesehen davon vermögen das BFG diese Ausführungen in der Rz 823, konkret des entsprechenden Abs. 3, nicht zu überzeugen.

Es entspricht zwar der Rechtsprechung des VwGH, dass, wie im Abs. 2 dieser Rz 823 ausgeführt, eine vorangegangene Vermögensübertragung durch den in den Folge vermögenslosen Pflegebedürftigen im Regelfall eine außergewöhnliche Belastung beim dann unterhaltsverpflichteten nahen Angehörigen ausschließt. So heißt es etwa im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, im Zusammenhang mit einer Wohnungsübertragung im Jahre 2000 durch den Vater an seinen Sohn (= Abgabepflichtiger) und der im Jahre 2007 erfolgten Übersiedlung des nunmehr vermögenslosen Vaters in ein Pflegeheim unter gleichzeitiger Bezahlung der ungedeckten Pflegeheimkosten durch dessen Sohn wörtlich wie folgt: "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 12.11.1996, III R 38/95, und darauf verweisend der Beschluss des BFH vom 01.12.2009, 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."

Demgegenüber geht die oben erläuterte Bestimmung des Abs. 3 dieser Rz 823 davon aus, dass schon vor einer solchen Vermögensübertragung bei den potentiellen gesetzlichen Erben, im Regelfall den Kindern, im Hinblick auf die in der Zukunft uU eintretende "Bereicherung" eine außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sei.

Diese Ansicht der Finanzverwaltung, die sich im Übrigen auf keine Rechtsprechung des VwGH stützen kann, wird nun vom BFG unter Verweis etwa auf Jakom/Vock EStG 2017, § 34 Rz 27, als zu "weitgehend" angesehen (vgl. auch die stattgebende Berufungsentscheidung des UFS vom 08.04.2013, RV/0248-W/13, "Pflegekosten für den Vater als außergewöhnliche Belastung iZm einer Schenkung auf den Todesfall").

Vom BFG wird in diesem Zusammenhang nicht verkannt, dass sich uU aufgrund der nach der Rechtsprechung des VwGH geforderten Einzelfallbetrachtung eine andere Sichtweise ergeben kann (vgl. das abweisende Erkenntnis des BFG vom 10.05.2017, RV/2101811/2014, "Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung bei nachträglichem Vermögenserwerb", wobei in dieser Beschwerdesache im Entscheidungszeitpunkt der Vermögensübergang schon stattgefunden hatte).

Da sich im konkreten Fall für das BFG aber keine Anhaltspunkte dahingehend ergaben, dass eine Übertragung des Grundvermögens der Mutter der Bf. an diese schon

unmittelbar bevorsteht, erweisen sich die entsprechenden Ausführungen des FA im neuen Einkommensteuerbescheid als nicht berechtigt.

Im Ergebnis sind die außergewöhnlichen Belastungen und letztlich die Einkommensteuer wie in der BVE vom 03.04.2017 festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird. Da hinsichtlich eines Vermögenserwerbes vor Eintritt einer Unterhaltsverpflichtung für pflegebedürftige Eltern bereits Judikatur des VwGH besteht (vgl. das erwähnte Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130), nicht dagegen in Bezug auf einen uU eintretenden Vermögenserwerb durch einen potentiellen Erben, liegt gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 16. März 2018