

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke in der Beschwerdesache Peter F\*\*\*\*\*\*, N-Straße, 2\*\*\*\*\*4 B\*\*\*\*\* gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 8. 7. 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, Steuernummer 33\*\*\*\*\*\*, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) und spätere Beschwerdeführer (Bf) Peter F\*\*\*\*\*\*, wohnhaft 2\*\*\*\*\*4 B\*\*\*\*\*\*, N-Straße, wird vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt zur Steuernummer 33\*\*\*\*\* veranlagt. Er beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 unter anderem die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wegen Krankheitskosten in Höhe von 10.330,77 €.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden diese Kosten wie folgt aufgeschlüsselt:

	Peter F*****	Josefa P*****	Gesamt
Betreuungskosten 11-12/2012 (abzüglich Pflegegeld und Zuschüsse)		3.969,79	3.969,79
Medikamente	435,34	644,95	1.080,29

Zahnersatz, Brillen (abzüglich Vergütung)	1.651,00	-	
Heilbehelfe (abzüglich Vergütung)	-	2.626,79	2.626,79
Spitalskosten (abzüglich Haushaltsersparnis)	-	270,00	270,00
Fahrtkosten zu Ärzten, Fachärzten und Spitätern	207,06	525,84	732,90
	2.293,40	8.037,37	10.330,77

Hierzu führte der Bw aus, seine Tante habe 2012 nur über ein Einkommen von 5.846,13 € verfügt, weswegen er zur Kostenübernahme verpflichtet gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 8. 7. 2013 berücksichtigte das Finanzamt nach Ermittlungen nur eine außergewöhnliche Belastung von 2.293,40 €, die infolge des Selbstbehaltes beim Bw keine steuerliche Auswirkung zeigte, und begründete dies damit, dass eine Kostentragung durch einen Angehörigen nur dann steuermindernd anzusetzen sei, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfüge. „Da Ihre Tante über ein Grundvermögen verfügt, konnten die beantragten Kosten nicht berücksichtigt werden.“

Hiergegen erhob der Bw mit Eingabe vom 25. 7. 2013 Berufung:

*„...Bei meinem Einkommensteuerbescheid 2012 wurden die von mir in meiner Einkommensteuererklärung 2012 beantragten krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante Frau Josefa P\*\*\*\*\* nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, da meine Tante über verwertbares Grundvermögen verfügt.“*

*Ich berufe innerhalb der offenen Frist gegen meinen Einkommensteuerbescheid 2012 mit folgender Begründung:*

*Den krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante wurde die steuerliche Berücksichtigung versagt, da in der alten Fassung der RZ 869 verwertbares Vermögen beim Pflegebedürftigen hinderlich für die Anerkennung der pflegebedingten Zahlungen von Unterhaltspflichtigen waren. Das war sicherlich die herrschende Rechtsmeinung bis zum 26.11.2012.*

*Am 27.11.2012 traf jedoch der Unabhängige Finanzsenat eine folgenschwere Entscheidung (Beilage 1). Darin wird ausdrücklich festgehalten (ich zitiere wörtlich): Die außergewöhnliche Belastung setzt eine Leistung aus dem laufenden Einkommen des betreffenden Jahres voraus, nicht jedoch aus Vermögensmitteln oder Ersparnissen. Eine Veräußerung oder Belehnung zur Aufnahme eines Kredites ... zur Abdeckung der außergewöhnlichen Belastung kann daher nicht gefordert werden.*

*Außerdem wird betont, dass der Pflegebedürftigen auch nicht zugemutet werden kann, dass Sie ihr verwertbares Vermögen (da sie jetzt im Pflegeheim ist, ist ihr eigener*

ehemaliger Wohnsitz ein verwertbares Vermögen geworden) veräußert oder vermietet, um die Pflegeheimkosten zu finanzieren.

Kurz zusammengefasst geht es in der Berufungsentscheidung des UFS um einen Mann, der Pflegekosten für seine im Pflegeheim befindliche Frau (nahe Angehörige) als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend macht. Das Finanzamt weist dieses Ansinnen wegen Freiwilligkeit der Übernahme der Pflegekosten ab.

Die Berufung wurde dem UFS vorgelegt. Das Finanzamt präzisierte in der Stellungnahme an den UFS die Freiwilligkeit. Demnach wohnte die Frau in einer Eigentumswohnung. Ihr Gatte wohnte in einer anderen Wohnung und hielt sich nur fallweise in der Eigentumswohnung der Gattin auf. Seit dem Pflegeheimaufenthalt der Frau ist die Eigentumswohnung der Gattin meist leerstehend und somit verwertbares Vermögen. Die aus der Verwertung resultierenden Geldmittel seien zur Tragung der Pflegeheimkosten heranzuziehen.

Der Unabhängige Finanzsenat schloss sich dieser Sicht in keiner Weise an. Er stellte fest, wie oben angeführt, dass die außergewöhnliche Belastung eine Leistung aus dem laufenden Einkommen des betreffenden Jahres voraussetzt, nicht jedoch aus Vermögensmitteln oder Ersparnissen. Ein verwertbares Vermögen ist somit für die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung unschädlich.

Aufgrund dieser Entscheidungen des UFS vom 27.11.2012 ist auch in der neuen Fassung der Rz 869 der Lohnsteuerrichtlinien (siehe Beilage 2) nicht mehr von verwertbarem Vermögen die Rede. Es heißt hier wortwörtlich: Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfügt.

Es geht also um drei entscheidende Dinge:

Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit (Außergewöhnlichkeit)

Naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter (Zwangsläufigkeit)

Geringes Einkommen der Pflegebedürftigen

Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit:

Meine Tante hat am 17.10.2012 einen Schlaganfall mit dramatischen Auswirkungen erlitten (siehe Beilage 3). Da sie immer (Tag und Nacht) schrie, wurde ihr sogar ein Einzelzimmer zugewiesen, obwohl sie gar keine Zusatzkrankenversicherung hatte. Sie brauchte zeitweise auch Sauerstoff und musste mit den Händen an die Seitengitter gefesselt werden, damit sie sich den Sauerstoffschlauch nicht aus der Nase riss, denn geistig war sie ab diesem Zeitpunkt schon sehr verwirrt. Das geht auch aus dem ärztlichen Gutachten von Frau Dr. med. W\*\*\*\*\* Elisabeth (Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie) hervor, die meiner Tante bescheinigt, in allen Qualitäten desorientiert und verwirrt zu sein (Beilage 6).

*Nachdem ich für meine Tante aufgrund des extremen Gesundheitszustandes eine 24 h Betreuung organisiert habe, musste sie am 12.11.2012 schon wieder ins Spital (Beilage 4). Denn sie hat zu Hause fast nichts gegessen und getrunken und musste daher im Krankenhaus intravenös ernährt werden.*

*Nachdem sie etwas mehr als zwei Wochen zu Hause in der 24 h Betreuung war und zwischendurch immer wieder ambulant im Krankenhaus war, musste sie am 29.11.2012 wegen tachycardem Vorhofflimmern wieder stationär im Spital (Beilage 5) aufgenommen werden.*

*Nach einer kurzen spitalfreien Weihnachtspause (22.12.2012 bis 1.1.2013) musste meine Tante am 2. Jänner 2013 schon wieder ins Spital. Diesmal ins Landesklinikum Wr. Neustadt wegen Tachy-Bradysyndrom mit Bradykardie. Sie bekam bereits am 3. Jänner einen Herzschrittmacher (Beilage 7).*

*Viele weitere Krankenhausaufenthalte wegen persistierendem Vorhofflimmern, Kreislaufkollaps usw. folgten im Jahr 2013.*

*Als Beilage 8 lege ich noch den dramatischen Betreuungsbericht von Schwester Magdalena J\*\*\*\*\* bei. Auch daraus geht die Krankheit, Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit meiner Tante eindeutig hervor.*

*Naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter*

*Laut Rz 828 erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*

*Meine Tante ist alleinstehend, ihr Ehemann ist vor mehr als 25 Jahren gestorben, die Ehe blieb kinderlos. Sie hatte zwei Geschwister, eine Schwester, die vor 9 Jahren gestorben ist (war nie verheiratet und hatte keine Kinder) und eine zweite Schwester, die meine Mutter ist. Meine Mutter wäre daher die nächste Angehörige. Sie ist aber aufgrund schwerer Krankheit und Pflegebedürftigkeit (Beilage 9 bis 11) physisch und psychisch, aber auch finanziell (Beilage 12) nicht in der Lage, meiner Tante zu helfen. Bleibt dadurch nur mehr mein Bruder und ich. Mein Bruder ist ebenfalls schwer krank und Invalide (Beilage 13) und finanziell (Beilage 14) auch nicht in der Lage, meiner Tante zu helfen. Somit bin ich der letzte nahe Angehörige.*

*Es ist daher wohl unbestritten, dass ich auf jeden Fall aus sittlichen Gründen meiner Tante physisch und finanziell beistehen muss.*

*Aber wohl auch aus rechtlichen Gründen, denn wer es bei einem Unglücksfall oder einer Gemeingefahr unterlässt, die zur Rettung eines Menschen aus der Gefahr des Todes oder einer beträchtlichen Körperverletzung oder Gesundheitsschädigung offensichtlich erforderliche Hilfe zu leisten ist mit einer Freiheitsstrafe bis zu sechs Monaten, wenn die Unterlassung der Hilfeleistung jedoch den Tod eines Menschen zur Folge hat, mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr zu bestrafen (§ 95 StGB / Beilage 15). Aufgrund des dramatischen Gesundheitszustandes meiner Tante ist daher davon auszugehen, dass sie keinen Tag überlebt hätte, wenn ich nicht alle erforderlichen Maßnahmen getroffen hätte.*

*Daher wäre ich bei Unterlassung der Hilfeleistung möglicherweise zu einer einjährigen Freiheitsstrafe verurteilt worden. Vielleicht sogar zu noch mehr, da man mir vorwerfen könnte, aufgrund des Wissens um den schlechten Gesundheitszustand meiner Tante, die Hilfeleistung vorsätzlich unterlassen zu haben.*

*Aber auch aus tatsächlichen Gründen. Denn ich habe meine Tante am Abend des 17.10.2012 am Küchenboden liegend gefunden und mit dem Notarztwagen ins Landesklinikum Neunkirchen bringen lassen. Ich habe mit der für die Pflege zuständigen Schwester des Krankenhauses Neunkirchen über die Pflegebetreuung nach dem Krankenhausaufenthalt beraten. Die Schwester forderte mich auf, für meine Tante eine 24 h-Betreuung zu organisieren. Sie gab mir vier Pflege-Agenturen bekannt, von denen ich eine aussuchen sollte. Sie sagte mir, dass ein Übergangspflegeheim nicht in Frage komme, da sich der Zustand von meiner Tante sicher nicht bessern werde. Auch ein normales Pflegeheim war auszuschließen, da meine Tante nur Pflegegeldstufe zwei hatte und für die Aufnahme in ein Pflegeheim mindestens Stufe vier erforderlich ist. Und die Erhöhung der Pflegegeldstufe dauert einige Monate und das Krankenhaus war maximal eine Woche bereit, meine Tante zu pflegen. Also musste ich schnell handeln und entschied mich für die Agentur FH\*\*\*\*\* von Frau DGKS Petra V\*\*\*\*\*. Ich musste hier eine einmalige Case- und Caremanagement-Gebühr (Beilage 16) und monatliche Qualitätssicherungsbeiträge (Beilage 17) zahlen. Sowohl die Rechnungen wie auch die Personenbetreuungsverträge (Beilagen 18 - 20) lauten auch auf mich (ich bin Vertragspartner als Auftraggeber).*

*Abgesehen davon entspricht es sicher nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand freiwillig tausende oder zig-tausende Euro für einen anderen zahlt.*

*Ich erfülle aber nicht nur die Zahlungsverpflichtungen von meiner Tante, sondern wahre auch ihre Rechte und Interessen. So habe ich am 4. Jänner 2013 einen Antrag auf Änderung des Pflegegeldes gem. § 27(5) Bundespflegegeldgesetz (Beilage 21) eingebracht. Da dieser Antrag bedauerlicherweise von der SVA ignoriert wurde, habe ich am 14.02.2013 eine Klage (Beilage 22) eingebracht. Aufgrund des allgemeinmedizinischen Sachverständigengutachtens des vom Landesgericht Wr. Neustadt bestellten Gutachters Dr. Michael Wa\*\*\*\*\* (Beilage 23) wurde meiner Tante ab Jänner 2013 Pflegegeld der Stufe 6 zuerkannt (Beilage 24).*

*Außerdem nehme ich bei meiner Tante auch die Messung der Blutgerinnung (Bestimmung des INR-Wertes) vor (Beilage 25 und 26). Dadurch erspart sich meine Tante einmal wöchentlich die Blutabnahme im Landesklinikum Neunkirchen.*

*Geringes Einkommen der Pflegebedürftigen*

*Das Einkommen meiner Tante (Beilage 27) kann sicher als gering bezeichnet werden und bedarf keiner besonderen Erläuterung.*

*Somit sind meines Erachtens keine Gründe gegeben, die meine krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung versagen.*

*Im Zuge dieser Berufung beantrage ich auch die Berücksichtigung meiner Spende an den WWF (Beilage 28) von EUR 61,05 als Geldspende an Umweltorganisationen. Diesen Betrag habe ich vergessen, in meine Steuererklärung aufzunehmen.*

*Sollten, aus welchem Grund auch immer, meine krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden, beantrage ich im Zuge dieser Berufung die Endbesteuerung meiner Einkünfte aus Kapitalvermögen und verzichte auf die Regelbesteuerung (tarifmäßige Besteuerung)....“*

In Kenntnis dieser vom Bw vorgelegten Urkunden erließ das Finanzamt mit Datum 8. 8. 2013 eine abweisende Berufungsvorentscheidung:

*„Eine Belastung liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Werden Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen, ist eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (siehe LSt-RL 2002 RZ 823).*

*Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgt die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe zur Übersiedlung in das Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen, keine außergewöhnliche Belastung vor.*

*In ihrem Fall wurde mit Schenkungsvertrag vom 13.2.2013 die Liegenschaft EZ 7\*\*\*\*\* der KG B\*\*\*\*\* von der Pflegebedürftigen Tante zu einem 3/4 Anteil an sie bzw zu einem 1/4 Anteil an Georg F\*\*\*\*\* übertragen. Bis zur o.z. Überschreitung des Vermögenswertes ihres Liegenschaftsanteiles liegt keine a.g. Belastung vor.“*

Der Bw beantragte mit Eingabe vom 26. 8. 2013 die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung:

*„Ich habe in meiner Einkommensteuererklärung 2012 die Berücksichtigung der pflege- und krankheitsbedingten Kosten für meine Tante, Frau Josefa P\*\*\*\*\*, als außergewöhnliche Belastung beantragt. Sie haben mit Erstbescheid vom 08.07.2013 die diesbezügliche Anerkennung verweigert.*

*Ich habe deshalb am 26.07.2013 dagegen eine Berufung eingebracht. Sie sind auf meine Berufung in keiner Weise eingegangen und haben deshalb mit Berufungsvorentscheidung vom 08.08.2013 meine Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Zwischenzeit haben Sie allerdings feststellen müssen, dass aufgrund meiner Berufung, die Begründung des Erstbescheides für die Nicht-Anerkennung meiner ag. Belastung nicht mehr aufrecht zu erhalten ist. Sie haben daher Ihre Strategie geändert und als Grund der Abweisung wurde nunmehr die RZ 823 der LSt-RL 2002 angegeben.*

*Allerdings sieht man bei genauer Überprüfung des Sachverhaltes, dass aufgrund der RZ 887 die RZ 823 gar nicht anzuwenden ist und Sie die gebotene Objektivität vermissen*

lassen. Und selbst wenn man Ihrer ungerechtfertigten Argumentation Folge leistet, bleibt die wichtigste Frage ungeklärt: der Wert meines Liegenschaftsanteiles. Denn ist dieser Wert negativ oder null, so liegt eine ag. Belastung im Ausmaß des in meiner Steuererklärung beantragten Betrages vor. Ist der Wert geringfügig positiv, so ist nur ein Teil dieses Betrages eine ag. Belastung, ist der Wert stark positiv, kommt es erst in den nächsten Jahren oder nie zu einer ag. Belastung.

Meine Tante, Frau Josefa P\*\*\*\*\*, ist seit dem am 17.10.2012 erlittenen Schlaganfall extrem pflegebedürftig (siehe Berufung und Beilagen zur Berufung). Als nächster Angehöriger habe ich seither alle ihre Rechte und Pflichten wahrgenommen und so auch al/ ihre Zahlungen getätigt.

Die krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante habe ich in meiner Steuererklärung 2012 als außergewöhnliche Belastung beantragt. Sie versagen mir nunmehr die diesbezügliche Anerkennung aufgrund der RZ 823.

In RZ 887 wird angegeben, wann RZ 823 anzuwenden ist:

Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und besteht ein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor; RZ 823 ist anzuwenden.

Es geht also um einen konkreten (vertraglichen) Zusammenhang zwischen Pflegekosten und Vermögensübertragung. Dieser konkrete (vertragliche) Zusammenhang ist in meinem Fall in keiner Weise gegeben.

Es gibt einen Schenkungsvertrag (siehe Beilage) von meiner Tante an meinen Bruder Georg F\*\*\*\*\* und an mich. Es steht in diesem Schenkungsvertrag von unserer Tante an uns kein einziges Wort von Pflege, Übernahme von Pflegekosten oder irgendeiner anderen Gegenleistung. Somit gibt es absolut keinen konkreten (vertraglichen) Zusammenhang von den von mir gezahlten Pflegekosten und der an uns übertragenen Liegenschaft. .

Tatsächlich ist es so, dass meine Tante trotz ihrer geistigen Einschränkung im Februar 2013 wahrgenommen hat, dass das Haus Ihrer verstorbenen Schwester (Maria Ba\*\*\*\*, + 2004), das meine Tante geerbt hat, seit sehr vielen Jahren unbewohnt und dem totalen Verfall geweiht ist, wenn nicht rasch eine Sanierung eingeleitet wird. Und meiner Tante war klar, dass sie weder finanziell, noch geistig oder körperlich in der Lage war, das durchzuführen.

Aus diesem Grund hat meine Tante mit Schenkungsvertrag vom 13.02.2013 die betreffende Liegenschaft uns (meinem Bruder und mir) übertragen. Der Grund, warum mein Anteil 3/4 und der Anteil meines Bruders nur 1/4. beträgt, ist der, dass ich größere finanzielle Reserven habe als er. Denn es war uns bei der Schenkungsannahme bewusst, dass das Haus bzw. die Liegenschaft für uns eine "außergewöhnliche Belastung" darstellt und in die Kategorie "Geschenkt ist noch zu teuer" fällt.

*Dennoch haben wir uns aus idealistischen Gründen (unsere Tante Maria Ba\*\*\*\*\* hat das Haus vor 50 Jahren erbaut und unserer Tante Josefa P\*\*\*\*\* würde es das Herz brechen, wenn das Haus völlig verfällt) dazu entschlossen, das Haus bzw. die ganze Liegenschaft einer Generalsanierung zu unterziehen und danach zu vermieten.*

*Das Haus war seit mehr als 25 Jahren nicht bewohnt, denn im Dezember 1987 starb mein Onkel Anton P\*\*\*\*\*, und damals zog meine Tante Maria Ba\*\*\*\*\* zu ihrer Schwester Josefa P\*\*\*\*\*, denn beide Frauen waren alleinstehend. Seither war das Haus nicht mehr bewohnt. Dramatisch verschärft hat die Situation, dass das Haus nie belüftet wurde und vor allem auch nie beheizt werden konnte, da es nicht einmal eine Heizung gab. Als meine Tante Maria Ba\*\*\*\*\* vor Jahrzehnten noch in diesem Haus wohnte, heizte sie lediglich mit einem Küchenherd, der im Laufe der Zeit defekt wurde und dadurch das Haus sogar verraucht und verrußt hatte. Zu allem Überfluss war das Haus auch noch zugemüllt.*

*Die Liegenschaft war in der Zwischenzeit zu einem verwahrlosten Urwald-Dschungel mit wild wuchernden Stauden und Sträuchern sowie ein paar Bäumen verkommen.*

*Aufgrund der erwähnten Gegebenheiten habe ich vor Beginn unserer Vermietung bei Ihnen vorgesprochen und eine Besichtigung der Liegenschaft angeregt. Mein Ansinnen blieb aber erfolglos.*

*Am 25.03. 2013 reichte ich bei Ihnen den Fragebogen Verf 16 (Beginn der Vermietung), eine Prognoserechnung (mit erklärenden Erläuterungen) für die Vermietung für 2013 bis 2032 sowie eine Kopie des Schenkungsvertrages ein.*

*Somit hatten Sie nicht nur Kenntnis vom Schenkungsvertrag (in dem keine Gegenleistung vereinbart wurde) sondern auch davon, dass aufgrund der hohen Instandsetzungs- und Herstellungskosten in meiner Prognoserechnung keine Position "Afa für fiktive Anschaffungskosten" angeführt wurde.*

*Im April 2013 begannen die Arbeiten an der Liegenschaft, die im Oktober 2013 abgeschlossen sein werden.*

*Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass Sie aufgrund der Konzentration auf die RZ 823, die RZ 887 völlig übersehen haben. Aber selbst bei Anwendung der RZ 823 ist der Wert der Liegenschaft entscheidend. Wie bereits ausführlich dargelegt, war der Zustand der Liegenschaft zum Zeitpunkt der Schenkung so katastrophal, dass eine Verwertung in keiner Weise möglich war. Es ist somit ein Wert von EUR 0,00 für die Liegenschaft anzusetzen und meiner Berufung stattzugeben.*

*Außerdem verweise ich auf die Ausführungen in meiner Berufung und beantrage, diese der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.*

*Ich beantrage die Aufhebung meines Einkommensteuerbescheides 2012 sowie meine ag. Belastung anzuerkennen und meiner Berufung stattzugeben.“*

*Da das Finanzamt die Berufung (zunächst) nicht der (damaligen) Berufungsbehörde vorlegte, erstattete der Bw am 5. 11. 2013 eine Vorlageerinnerung an den Unabhängigen Finanzsenat:*

„...Mit Berufungsvorentscheidung vom 08.08.2013 zu meinem Einkommensteuer-Bescheid 2012 vom 08.07.2013 wurde meine Berufung vom 26.07.2013 als unbegründet abgewiesen.

Ich habe deshalb beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt am 26.08.2013 einen Antrag zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 11. Instanz zur Entscheidung eingereicht (siehe Eingangsstempel des Finanzamtes Neunkirchen vom 26.08.2013 auf allen sieben eingereichten Seiten).

Nach § 276(6) BAO hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Partei vom Zeitpunkt der Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen.

Da bis heute (mehr als zwei Monate seit der Einbringung meines Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster Instanz sind vergangen) weder eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz, noch eine Aussetzung der Berufung oder eine Verständigung von der Vorlage der Berufung an mich erfolgt ist, bringe ich bei Ihnen diese Vorlageerinnerung ein.

Ich beantrage die Aufhebung meines Einkommensteuerbescheides 2012 sowie meine ag. Belastung anzuerkennen und meiner Berufung stattzugeben...“

Hierauf legte das Finanzamt mit Bericht vom 22. 11. 2013 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als (damaliger) Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte aus:

„...Begehrt wird die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung betreffend die Übernahme von Pflegekosten für die Tante.

Die Einkünfte der Tante (Jahrgang 1921) betragen im Jahr 2012 laut Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft € 5846,37 zuzüglich Pflegegeld von € 3450,50. Die Tante hat im Oktober 2012 einen Schlaganfall erlitten, woraufhin der Berufungswerber ab November 2012 einen Personenbetreuungsvertrag für die Tante abgeschlossen und aufgrund des geringen Einkommens der Tante auch die Betreuungskosten übernommen hat: € 8037,73 nach Abzug von Pflegegeld und Zuschüssen.

Die Tante ist Eigentümerin von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen, wobei mit Schenkungsvertrag vom 13.2.2013 eine Liegenschaft zu 3/4 an den Berufungswerber und zu 1/4 an dessen Bruder übertragen wurde. Die übertragene Liegenschaft wird derzeit saniert und ist sodann für Vermietungszwecke vorgesehen.

*Laut Aktenlage wurden die pflegebedingten Aufwendungen für die Tante zur Gänze vom Bw. getragen und wurden nicht entsprechend der übernommenen Liegenschaftsanteile aufgeteilt.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes steht die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe zur Übernahme der Pflegekosten, wonach erst Zahlungen nach Überschreitung des übernommenen Vermögenswertes zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten.*

*Der Bw führt aus, dass kein konkreter (vertraglicher) Zusammenhang zwischen der Liegenschaftsübertragung an ihn und seinen Bruder und der Kostenübernahme durch ihn besteht, da im Vertrag diesbezüglich keine Vereinbarungen vorliegen.*

*Aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs ist nach Ansicht des Finanzamtes die Liegenschaftsübertragung sehr wohl bei Berechnung der außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen. Der Wert des übernommenen Liegenschaftsanteils wurde vom Bw. nicht bekanntgegeben, übersteigt jedenfalls den Betrag von € 8.037,73 zumal ein 855 m<sup>2</sup> (laut Veröffentlichung in Printmedien betragen die Grundstückspreise in B\*\*\*\*\* 70 - 75 €/m<sup>2</sup>) großes Grundstück (3/4-Anteil) mit einem Einfamilienhaus, welches nicht abgerissen, sondern saniert wird, übertragen wurde.*

*Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich, dass für die Berücksichtigung übernommener Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung kein Raum bleibt....“*

Hierauf replizierte der Bw mit Eingabe vom 4. 12. 2013:

*„...Mit Schreiben vom 22. November 2013 wurde ich vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt von der Vorlage meiner Berufung an Sie informiert. Als Anlage war eine Ausfertigung des Vorlageberichtes beigelegt. Darin sind allerdings einige Unrichtigkeiten enthalten, die ich mich verpflichtet fühle, richtigzustellen.*

*Ganz abgesehen davon, dass das Finanzamt weiterhin die Existenz der RZ 887 ignoriert, wird behauptet, dass ich den Wert des übernommenen Liegenschaftsanteiles nicht bekanntgegeben habe und wird ein qm-Preis von EUR 70,00 bis 75,00 für die Liegenschaft unterstellt.*

*Dazu möchte ich folgendes mitteilen:*

*Ich habe in meinem Vorlageantrag sehr wohl den Wert meines Liegenschaftsanteiles bekanntgegeben und zwar mit EUR 0,00. Dies deshalb, weil aufgrund des Zustandes, in dem sich die Liegenschaft zum Zeitpunkt der Schenkung befand, eine Verwertung in keiner Weise möglich war.*

*Da die Liegenschaft vermietet wird (Mietvertrag (Kopie) und Aufstellung der Herstellungs- und Instandsetzungskosten liegen bei) bietet sich aber auch an, die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln. Die diesbezügliche Berechnung (beiliegend) ergibt einen negativen Wert für die Liegenschaft bzw. für meinen Liegenschaftsanteil.*

*Bezüglich des qm-Preises, den das Finanzamt für die Liegenschaft anführt, ist festzustellen, dass dieser für begrüntes Bauland, nicht aber für verwahrlosten Urwald-*

*Dschungel Gültigkeit hat. Die Vorgehensweise des Finanzamtes ist diesbezüglich nicht nur kurios, sondern auch unseriös und disqualifiziert sich von selbst. Denn, obwohl wir (der Sohn meines Bruders und Mitbesitzers Georg F\*\*\*\*\* und ich) die Rodung des Grundstückes und die anschließende Entsorgung des Baum- und Strauchschnittes selbst durchführten, erwuchsen uns extrem hohe Kosten für die Erdarbeiten (Fa. D\*\*\*\*\*) und die Begrünung (Fa. G\*\*\*\*\*) der Liegenschaft (siehe Teil der beiliegenden Aufstellung).*

*Ganz abgesehen davon ist das Grundstück samt Haus als Ganzes zu bewerten und nicht von irgendeinem qm-Preis auszugehen.*

*Aufgrund des von mir dargestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass für die Berücksichtigung meiner übernommenen Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung sehr wohl Raum bleibt...“*

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der mündlichen Verhandlung vom 26. 3. 2014 nahmen die Parteien Einsicht in die im Gerichtsakt befindlichen Ausdrucke betreffend Lage und Flächenwidmung nachstehender Grundstücke der EZ 4\*\*\*\*\* der Katastralgemeinde 23\*\*\*\*\* B\*\*\*\*\*:

GSt.-Nrn. .28/1, .29/1, .29/2 und 112/1 (Wohnhaus der Tante in der S-Straße in B\*\*\*\*\* samt Garten), GSt.-Nr. 239/2 Wald mit 8.359 qm, GSt.-Nr. 542/11, 3.874 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen; GSt.-Nr. 542/23, 1.888 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen; GSt.-Nr. 247/2, 969 qm, unbebautes Grundstück, im Flächenwidmungsplan als „BW-a“ (Bauland Wohngebiet, § 8 Abs. 1 Z 1 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen; GSt.-Nr. 312, 6.075 qm, im Flächenwidmungsplan als „BW-a“ bzw. „BW-b“ (Bauland Wohngebiet, § 8 Abs. 1 Z 1 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen; GSt.-Nr. 316/1, 5.081 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen; GSt.-Nr. 317, 9.229 qm, im Flächenwidmungsplan teilweise als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2), teilweise als „Glf“ (Land- und Forstwirtschaft im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 1a NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

Der Bf räumte ein, dass die genannten Grundstücke einen Wert repräsentieren, der jedenfalls die von ihm im Jahr 2012 getragenen Kosten für die Tante übersteigt.

Allerdings sei auf die Entscheidung des UFS zu verweisen, wonach das Vermögen des Pflegebedürftigen nicht zu berücksichtigen sei. Es könne nicht angehen, zunächst diese Auffassung zu vertreten und dann in weiterer Folge wieder eine andere.

Die Tante sei der Ansicht, die Pflegerinnen seien bei ihr nur zu Besuch und bekämen kein Geld. Wüsste die Tante, dass ihr Kosten für die Pflege erwachsen, würde sie die Pflege ablehnen. Daher sehe die Tante keine Notwendigkeit über die Grundstücke zu verfügen.

Eine Sachwalterschaft betreffend die Tante bestehe nicht.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass es nicht auf die Einschätzung der Tante ankommen könne, sondern auf die objektive sittliche Verpflichtung.

Der Bf stellte noch folgende Überlegung an: Hätte die Tante ein höheres Einkommen bei gleichem Vermögen, würden sich die Pflegekosten bei ihr einkommensteuermindernd auswirken. So komme aufgrund des geringen Einkommens bei der Tante eine Steuerminderung nicht in Betracht. Nach Ansicht des Bf sollte die Steuerminderung nicht verloren gehen, sondern in einem bestimmten Umfang dem Bf zu Gute kommen.

Zur Spende führte das Finanzamt aus, dass der Sonderausgabenabzug für die Spende an den WWF zustehe.

Der Antrag auf Regelbesteuerung der Kapitaleinkünfte werde vom Bf für den Fall der Nichtberücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen zurückgezogen.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der Entscheidung gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Seitens des Bf wurde abschließend die Stattgabe seiner Beschwerde beantragt.

Die Entscheidung wurde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Auf Grund der Ergebnisse des Verwaltungsverfahren und des Beschwerdeverfahren steht fest:

Die Tante des Bf, Josefa P\*\*\*\*\*, bezog im Jahr 2012 nichtselbständige Einkünfte aus einer Gewerbepension in Höhe von 5.846,13 € (Bl. 10 und Bl. 128 des Finanzamtsaktes), ferner Bundespflegegeld vom 3.450,50 €. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lassen sich den dem Gericht vorliegenden Unterlagen nicht entnehmen.

Der Tante wurden mit Stichtag 1. 1. 2013 folgende Liegenschaften bewertungsrechtlich zugerechnet:

EW-AZ 28*****8	B***** 9999 - 2 1988 baw.	4*****	tw	239/2 ua
EW-AZ 28*****9	B***** 2*****4 S-Straße 1988 – baw	4*****	tw	

EW-AZ 28*****2 in Bearb (an Neffen übertr.)	B***** 9999 – 1 2005 – baw	7*****		426/17
EW-AZ 032*****3	B***** 9999 – 2 1988 – baw	4*****	tw	247/2
EW-AZ 032*****6	B***** 2*****4 F-Gasse – 2 2005 – baw 2 1988 – 2004	8*****		247/3
EW-AZ 28*****1	N***** 2*****0 W-Straße – 3 1988 – baw	1****2		502/17 ua

Laut Grundbuchsatz vom 2. 8. 2013 (Bl. 131 des Finanzamtsaktes) ist die Tante Eigentümerin folgender Liegenschaften der EZ 4\*\*\*\*\* der Katastralgemeinde 23\*\*\*\*\* B\*\*\*\*\*:

GST-NR	BA( Nutzung)	Fläche
.28/1	GST-Fläche	226
	Bauf. (Gebäude)	118
	Gärten	108
.29/1	GST-Fläche	185
	Bauf. (Gebäude)	68
	Bauf. (Nebenf.)	117
29/2	GST-Fläche	215
	Bauf. (Gebäude)	141
	Bauf. (Nebenf.)	74
112/1	Gärten	232
239/2	Wald (Wälder)	8359
247/2	Gärten	969
312	Landw (Feld/Wiese)	6075
316/1	Landw (Feld/Wiese)	5081
317	Landw (Feld/Wiese)	9229
542/11	Landw (Feld/Wiese)	3874
542/23	Landw (Feld/Wiese)	1888
	GESAMTFLÄCHE	36333

Hierbei handelt es sich teilweise um den Wohnsitz der Tante in S-Straße (ZMR, Bl. 132 des Finanzamtsaktes), teilweise um andere Grundstücke.

Weiteren Grundbuchsäusserungen vom 2. 8. 2013 (Bl. 133 f. des Finanzamtsaktes) zufolge, sind die Tante des Bf zu 7/8 und die Mutter des Bf zu 1/8 Eigentümer des Grundstücks EZ 9\*\*\*\*\* KG B\*\*\*\*\*, GSt-Nr. 247/3 (Gärten, 1.074 qm) sowie die Tante zu 1/4 und die Mutter zu 3/4 Eigentümer des Grundstücks EZ 1\*\*\*\*\* der KG 23\*\*\*\*\*1 N\*\*\*\*\* GSt-Nr. 502/17 (Gärten, 442 qm, K-Gasse, B-Gasse) und GSt-Nr. .9\*\*\*\*\* (Baufläche 287 qm, Gärten 155 qm, zusammen 442 qm, K-Gasse+, W-Straße).

Die Grundstücke sind alle lastenfrei.

Die Tante erlitt am am 17.10.2012 einen Schlaganfall (Berufung) bzw eine Transitorische ischämische Attacke (TIA, Bericht Landesklinikum Neunkirchen, Bl. 31/2012 des Finanzamtsaktes) und wurde in ein Krankenhaus eingewiesen, wobei auch weitere Leiden zu behandeln waren. Seit diesem Zeitpunkt war die Tante desorientiert und verwirrt (Berufung). Die Tante wurde am 7. 11 .2012 aus dem Krankenhaus entlassen (Bericht Landesklinikum Neunkirchen, Bl. 31/2012 des Finanzamtsaktes).

Mehrere Ambulanzbesuche am Landesklinikum Neunkirchen in weiterer Folge sind dokumentiert (Bl. 36 ff/2012 Finanzamtsakt)

Der Bf organisierte für seine Tante aufgrund des ihres schlechten Gesundheitszustandes eine 24 h-Betreuung für zu Hause (Berufung).

Die Tante musste am 12.11.2012 wieder ins Spital (Berufung).

Anschließend erfolgte für etwas mehr als zwei Wochen zu Hause wieder eine 24 h-Betreuung, zwischendurch kam es immer wieder zu ambulanten Betreuungen im Krankenhaus war (Berufung).

Am 29. 11. 2012 wurde die Tante wegen tachycardem Vorhofflimmern wieder stationär im Spital bis 21. 12. 2012 aufgenommen (Bl. 40/2012).

Nach einer kurzen spitalfreien Weihnachtspause (22.12.2012 bis 1.1.2013) musste die Tante am 2. 1. 2013 wieder ins Spital wegen Tachy-Bradysyndrom mit Bradykardie. Sie bekam am 3. Jänner einen Herzschrittmacher. Viele weitere Krankenhausaufenthalte wegen persistierendem Vorhofflimmern, Kreislaufkollaps usw. folgten im Jahr 2013 (Berufung).

Laut Bericht der Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie Dr. Elisabeth W\*\*\*\*\* vom 5. 2. 2013 bestand bei der Tante eine extrapyramidele Gangstörung mit erheblicher Sturzneigung. Es wurde eine gemischte Demenz diagnostiziert, eine intensive Rund-um-die-Uhr-Betreuung sei aus fachärztlicher Sicht notwendig.

Die Pflegerin Magdalena J\*\*\*\*\* berichtete am 2. 1. 2013 über das hohe Maß der Verwirrtheit der Tante, das ein Alleinlassen auch für kurze Zeit unmöglich mache.

Die Tante des Bf ist alleinstehend, ihr Ehemann ist vor mehr als 25 Jahren gestorben, die Ehe blieb kinderlos. Sie hat zwei Geschwister, eine Schwester, die vor 9 Jahren gestorben ist (war nie verheiratet und hatte keine Kinder) und eine zweite Schwester, die Mutter des Bf (Berufung).

Die Mutter Anna F\*\*\*\*\* leidet unter anderem an Herzinsuffizienz NYHA III, Vorhofflimmern und einer chronischen Niereninsuffizienz (Bl. 48 ff/2012 des Finanzamtsaktes) und ist pflegebedürftig (Berufung). Belegt ist die Teilnahme an einer Schulung zur Gerinnungsselbstkontrolle in der SKA RZ Hochegg am 27. 3. 2012 (Bl. 125 des Finanzamtsaktes).

Die Mutter des Bf bezog im Jahr 2012 laut Einkommensteuerbescheid vom 18. 6. 2013 (Bl. 56/2012 des Finanzamtsaktes) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 2.793,69 € und Pensionsbezüge von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern von 9.707,62 €, ferner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.551,62 € sowie Kapitaleinkünfte (Regelbesteuerungsoption) von 219,75 €. Neben den Pauschbeträgen nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung von 504,00 € wurden tatsächliche Kosten von 4.235,73 € berücksichtigt; die Veranlagung ergab eine Gutschrift von 55,00 €.

Der Bruder des Bf Georg F\*\*\*\*\* weist ebenfalls zahlreiche Leiden auf (Bl. 59 ff/2010 des Finanzamtsaktes).

Er bezog 2012 Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt und der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse von 18.085,13 €, wobei er neben dem Freibetrag von 243,00 € außergewöhnliche Belastungen von 5.853,86 € finanzieren musste, sodass sein Einkommen 10.978,27 € betrug (Einkommensteuergutschrift 2.902,00 €). Der Bruder bezog auch den Unterhaltsabsetzbetrag, ist somit unterhaltpflichtig (Bl. 61 ff/2012 des Finanzamtsaktes).

Beide anderen nächsten Angehörigen sind schwer krank und auch finanziell nicht in der Lage, der Tante des Bf zu helfen. Somit verbleibt der Bf als einziger naher Angehörige, der seiner Tante zur Seite stehen kann.

DGKS Petra V\*\*\*\*\* „FH\*\*\*\*\*“ stellte dem Bf am 7. 11. 2012 einen Betrag von 768,00 € für „Case- und Caremanagement 24 Std. Betreuung bei Frau P\*\*\*\*\* Josefa“ in Rechnung, am 1. 12. 2012 einen Betrag von 75,00 € betr „Qualitätssicherung in der 24 Stunden Betreuung für den Monat November. Tätigkeiten im Rahmen § 13 – 16 GUKG...“

Zwischen dem Bf und Eva Ne\*\*\*\*\* wurde am 7. 12. 2012 ein Personenbetreuungsvertrag iSd § 159 GewO 1994 (nach dem im Internet etwa unter <https://betreuungspool.at/dokumente/mustervertrag-freies-gewerbe-sozialministerium.pdf> veröffentlichtem Muster) abgeschlossen, wonach Frau Ne\*\*\*\*\* die Betreuung von Josefa P\*\*\*\*\* auf unbestimmte Zeit übernimmt. In § 4 des Vertrages wurden sämtliche Unterpunkte angekreuzt, die Tabelle in § 5 gestrichen und vermerkt „Freizeitregelung: 2 Stunden täglich individuell mit der Familie vereinbart“. Bei § 6 wurde vermerkt „Fr. F\*\*\*\*\* braucht Unterstützung im gesamten Tagesablauf. Decubitus-, Pneumonie- und Kontrakturprophylaxe“. Als Entgelt wurden gemäß § 9 70,00 € inklusive USt pro Tag und 100,00 € inklusive USt monatliches Fahrtgeld vereinbart, das Entgelt ist bei Turnuswechsel bar zu zahlen. Der Auftraggeber beabsichtige, eine Förderung beim Bundessozialamt zu beantragen.

Hierzu wurde in einer Ergänzung zum Werkvertrag die „ärztliche Tätigkeit“ der „Medikamentenverabreichung laut Arztanordnung“ von Petra V\*\*\*\*\* an Eva Ne\*\*\*\*\* unter Zustimmung des Bw übertragen.

Ein weiterer Personenbetreuungsvertrag gleichen Inhalts wurde vom Bf am 21. 11. 2012 mit Vera U\*\*\*\*\* abgeschlossen, wobei das monatliche Fahrtgeld hier mit 60,00 € vereinbart wurde. Auch hier erfolgte eine Übertragung der Medikamentenverabreichung.

Ein dritter Personenbetreuungsvertrag gleichen Inhalts wurde vom Bf am 21. 12. 2012 mit Magdalena J\*\*\*\*\* abgeschlossen, wobei das monatliche Fahrtgeld hier mit 100,00 € vereinbart wurde. Auch hier erfolgte eine Übertragung der Medikamentenverabreichung.

In einem Schreiben an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 4. 1. 2013 betreffend Erhöhung des Pflegegeldes schilderte der Bf den Zustand seiner Tante wie folgt:

*„Mit Bescheid vom 6. Dezember 2012 wurde meiner Tante Josepha P\*\*\*\*\* Pflegegeld in Höhe der Stufe 4 zuerkannt.*

*Aufgrund der Untersuchung des von Ihnen beauftragten Arztes und seiner subjektiven Wahrnehmungen wurde ein Pflegebedarf von 183 Stunden im Monat ermittelt sowie keine Notwendigkeit einer dauernden Bereitschaft einer Pflegeperson. Dies, obwohl bei der Untersuchung auch eine qualifizierte Krankenschwester aus der Slowakei (Schwester Eva Ne\*\*\*\*\*) anwesend war und ihm Auskunft erteilt hat, und er auch dezidiert darauf hingewiesen wurde, dass sie rund um die Uhr im Einsatz ist.*

*Um die Notwendigkeit einer dauernden Bereitschaft einer Pflegeperson (anzuwendende Pflegestufe 5) oder sogar die dauernde Anwesenheit einer Pflegeperson wegen Eigengefährdung (anzuwendende Pflegestufe 6) zu belegen, habe ich den Befundbericht des Landesklinikums Neunkirchen sowie den Bericht der aktuellen 24 h Betreuerin, Magdalena J\*\*\*\*\*, beigelegt.*

*Aus dem Befundbericht des Landesklinikums Neunkirchen (29.11.-21.12.2012) geht eindeutig hervor, dass das Krankenhaus pflegemäßig völlig überfordert war. Trotz der 24 h Betreuung im Spital und der Anwendung von Beruhigungs- und Schlafmittel, ist meine Tante mehrmals gestürzt und hat sich sogar zwischen Matratze und Seitengitter eingeklemmt und erhebliche Verletzungen zugezogen .*

*Auch aus dem Bericht der aktuellen 24 h Betreuerin, Magdalena J\*\*\*\*\*, ist eindeutig zu entnehmen, dass der hohe Grad an Demenz, Verwirrtheit und Aggression bei meiner Tante eine Rund-um-die-Uhr-Betreuung absolut notwendig macht.*

*Besorgniserregend ist auch, dass die erste Krankenschwester, Schwester Eva Ne\*\*\*\*\*, nach ihrem 14-tägigen Turnus gekündigt hat, weil sie der extremen Belastung nicht gewachsen war. Auch die zweite Krankenschwester, Schwester Vera U\*\*\*\*\*, war nach ihrem Einsatz nervlich komplett am Ende und ist nicht mehr gekommen. Und auch die dritte und bisher letzte Betreuerin meiner Tante, Magdalena J\*\*\*\*\*, hat aufgrund der kaum erträglichen physischen und psychischen Belastungen, offen gelassen, ob*

*sie jemals wieder kommt. Nach dem jetzigen Krankenhausaufenthalt meiner Tante im Landesklinikum Wr. Neustadt kommt jedenfalls die bereits vierte 24h-Betreuerin - ein bisher noch nie dagewesener Verschleiß...“*

Im Verfahren vor dem Landesgericht Wr. Neustadt als Arbeits- und Sozialgericht erstattete der Sachverständige Dr. Michael Wa\*\*\*\*\* am 22. 4. 2013 nachstehendes allgemeinmedizinisches Sachverständigengutachten:

*„SACHVERHALT: Die Klägerin wird in der Küche sitzend angetroffen. Bei der Untersuchung sind ihr Neffe und ihre 24-Stunden-Betreuerin.*

*Mit Bescheid vom 6.12.2012 wurde der Antrag vom 19.10.2012 mit Pflegegeld der Stufe 4 beantwortet.*

*ANAMNESE: Demenz, Z.n. TIA, Z.n. mehreren Herzinfarkten, arterielle Hypertonie, KHK, Z.n. SABL, Linksschenkelblock, Hypothyreose, Anämie, Niereninsuffizienz, Osteoporose, Vorhofflimmern, Z.n. Schrittmacherimplantation. Eingesehen wird ein Befund von der med. Abteilung, KH Neunkirchen, wo die Klägerin vom 17.10. bis 7.11.2012 weilte, mit der Hauptdiagnose TIA mit Wortfindungsstörungen sowie Demenz. Im OrthoArztbrief vom 25.10.2012 wird ein Röntgen mit einer schweren Omarthrose rechts beschrieben. Eingesehen wird ein Befund von der H. Internen, KH Neunkirchen, hier wird eine arterielle Hypertonie, vasculäre Demenz sowie obige Diagnosen beschrieben. Befund von der med. Abteilung, KH Neunkirchen, wo die Klägerin vom 29.11. bis 21.12.2012 weilte, mit der Diagnose: Vorhofflimmern de novo, Z.n. mehreren Herzinfarkten, arterielle Hypertonie sowie obigen Diagnosen. Befund I. Interne, KH Wr. Neustadt, wo die Klägerin am 7.1.2013 eine Schrittmacherimplantation erhielt. Befund von Dr. W\*\*\*\*\*, FA für Neurologie und Psychiatrie, datiert mit 5.2.2013, mit der Diagnose: gemischte Demenz mit einem nicht erhebbaren MMSE. Hier wird weiters festgehalten, dass infolge der Schwere des dementiellen Zustandsbildes eine antidementive Therapie bei bekannter Multimorbidität nicht sinnvoll erscheint. Eingesehen wird ein Befund von der med. Abteilung, KH Neunkirchen, wo die Klägerin vom 4.4. bis 15.4.2013 weilte, mit der Diagnose: persistierendes Vorhofflimmern sowie obigen Diagnosen. Befund von der med. Abteilung, KH Neunkirchen, wo die Klägerin vom 16.4. bis 18.4.2013 weilte, mit der Diagnose: Verdacht auf Harnwegsinfekt, parox. Vorhofflimmern, KHK sowie obigen Diagnosen.*

*Jetziges Beschwerdebild: auf meine Frage, wie es ihr geht, gibt die Klägerin an: Wie es eben so geht in diesem Alter. Den Sinn meiner Untersuchung versteht sie nicht.*

*MEDIKAMENTE: Sedacuron, Concor, Furon, Seroquel, Lendorm, Sortis, Euthyrox, Nexium, Cal-D-Vita, Augentropfen.*

*HILFSMITTEL: Lesebrille, Gehstock, Inkontinenzmaterial, Leibstuhl, Rollator (wird dzt. nicht verwendet), Rollstuhl.*

*OBJEKTIV:*

*AZ: herabgesetzt.*

*EZ: altersentsprechend.*

*Bewusstseinslage: klar, zeitlich und räumlich nicht zur Person teilweise orientiert.*

*Im Gedankengang praktisch nicht folgend, das Denkziel wird nicht erreicht. Die Stimmungslage praktisch nicht prüfbar.*

*Sehkraft: ausreichend.*

*Hörvermögen: altersentsprechend.*

*Thorax: symmetrisch.*

*Atmung: in Ruhe keine Dyspnoe.*

*Lunge: altersentsprechend .*

*OE: links Nacken- und Lendengriff, Faustschluss und Fingerspitzengriff gut durchführbar. Mit der linken Hand kann aus einem Schnabelhäferl sicher getrunken werden. Rechts kann die Hand bis zur Horizontalen gehoben werden, Faustschluss und Fingerspitzengriff möglich. Tremor ist nicht sichtbar.*

*UE: massive Bewegungseinschränkungen in den Hüft- und Kniegelenken.*

*Das Aufstehen und Niedersetzen gelingt der Klägerin nur sehr mühsam. Das Gehen ist unter einhängen bei einer Pflegeperson langsam und kleinschrittig möglich.*

*DIAGNOSE:*

*Z.n. wiederholten Schlaganfällen*

*Z.n. Wortfindungsstörungen*

*Demenz*

*Bluthochdruck*

*Herzgefäßverkalkung*

*Z.n. mehreren Herzinfarkten*

*Schrittmacherträgerin*

*Knochenentkalkung*

*Vorhofflimmern*

*Beginnendes Nierenversagen*

*Unwillkürlicher Harn- zum Teil auch Stuhlverlust*

*SOZIALANAMNESE:*

*Die Klägerin wohnt mit ihrer 24-Stunden-Pflegerin in einem Einfamilienhaus, dieses wird mit einer kombinierten Zentralheizung mit Gas und Holzstückgut beheizt. Eine Wasch- und Duschmöglichkeit sowie eine Spültoilette sind im Haus vorhanden.*

*LEISTUNGSKALKÜL: aus der Sicht des Allgemeinmediziners kann die Klägerin alleine: den Wohnraum beheizen.*

*Die Klägerin bedarf der Hilfe:*

*Bei der täglichen und gründlichen Körperreinigung.*

*Bei der Zubereitung und Einnahme der Mahlzeiten.*

*Bei der Verrichtung der Notdurft*

*- verliert unwillkürlich Harn zum Teil auch Stuhl.*

*Beim An- und Auskleiden.*

*Bei der Vorbereitung und Einnahme der Medikamente.*

*Bei der Entleerung des Leibstuhles,*

*sie ist nicht mobil im engeren Sinn.*

*Die Klägerin kann nicht:*

*Nahrungsmittel und Medikamente herbei schaffen.*

*Die Wohnung reinigen.*

*Die Leib- und Bettwäsche pflegen, sie ist nicht mobil im weiteren Sinn.*

*Infolge ihres geistigen Abbaues sind deutliche Defizite in der Orientierung, in planerischen und pflegerischen Handlungen gegeben sodass von einer schweren psychischen Erkrankung auszugehen ist und der Erschwerniszuschlag zu veranschlagen ist.*

*Die Nachtruhe gestaltet sich so, dass die Klägerin so gegen 19 Uhr 00 ins Bett gebracht wird und um 7 Uhr 00 wieder aus dem Bett gebracht wird. Laut Auskunft ihrer Pflegerin ist es so, dass die Klägerin in der Nacht immer wieder schreit, sie schreit dann "Hallo, Hallo" man muss sie dann beruhigen und nach ihr sehen, dies passiert mindestens 2 bis 3 x meist jedoch öfter pro Nacht. Die Klägerin schreit auch am Tag immer wieder und zum Teil auch versucht aufzustehen, mit ihrer Restaktivität schafft sie es teilweise auch noch, einige Meter zu gehen und dann kann sie nicht weiter.*

*Dieser von mir beschriebene Zustand besteht, laut Auskunft ihres Neffen, seit dem Schlaganfall im Oktober 2012.*

*Laut meiner Einschätzung und nach Einsicht in die vorgelegten Unterlagen und den erhobenen Auskünften besteht dieser Zustand seit Antragstellung...“*

Nach einem gerichtlichen Vergleich wurde der Tante von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft mit Bescheid vom 2. 7. 2013 ab dem 1. 1. 2013 Pflegegeld der Stufe 6 (1.260,00 €) zuerkannt.

Laut Notariatsakt vom 13. 2. 2013, aufgenommen im Haus der Tante in B\*\*\*\*\*, vor dem öffentlichen Notar Dr. Erhard C\*\*\*\*\*, in Wr. Neustadt, schenkte die Tante mit Wirkung von diesem Tag die Liegenschaft der Liegenschaft EZ 7\*\*\*\*\*, KG B\*\*\*\*\*, GSt-Nr. 426/17, ihren beiden Neffen zu 3/4 und zu 1/40 und diese nahmen die Schenkung an. Gesonderte Feststellungen zur Geschäftsfähigkeit der Tante lassen sich dem Notariatsakt nicht entnehmen.

Den Brüdern Peter F\*\*\*\*\* zu 3/4 und Georg F\*\*\*\*\* zu 1/4 wurde (Grundbuchsatz vom 2. 8. 2013, Bl. 136 des Finanzamtsaktes) auf Grund des Schenkungsvertrages vom 13. 2. 2013 das Eigentumsrecht an der Liegenschaft EZ 7\*\*\*\*\* KG B\*\*\*\*\*, GSt-Nr. 426/17 (Baufläche 77 qm, Gärten 778 qm, zusammen 855 qm, A-Gasse) einverleibt.

Diese Liegenschaft war in einem verwahrlosten Zustand mit wild wuchernden Stauden und Sträuchern, das Haus war seit mehr als 25 Jahren nicht bewohnt und zugemüllt, die Heizung bestand nur aus einem defekten Küchenherd (Replik zum Vorlagebericht).

Nach der Grundstücksübertragung erfolgten Rodungs- und Entsorgungsarbeiten in Eigenregie, an Kosten für Instand- und Herstellungskosten fielen im Jahr 2013 jedenfalls brutto 128.249,44 € an (Replik zum Vorlagebericht).

Das Haus wurde generalsaniert, die Liegenschaft wird von den Brüdern seit 1. 2. 2014 zu einem monatlichen Mietzins von 660,00 € einschließlich 10% USt, zuzüglich Betriebskosten vermietet (Replik zum Vorlagebericht).

Der Bf hat im Jahr 2012 folgende Krankheits- und Pflegekosten getragen:

	Peter F*****	Josefa P*****	Gesamt
Betreuungskosten 11-12/2012 (abzüglich Pflegegeld und Zuschüsse)		3.969,79	3.969,79
Medikamente	435,34	644,95	1.080,29
Zahnersatz, Brillen (abzüglich Vergütung)	1.651,00	-	
Heilbehelfe (abzüglich Vergütung)	-	2.626,79	2.626,79
Spitalskosten (abzüglich Haushaltsersparnis)	-	270,00	270,00
Fahrtkosten zu Ärzten, Fachärzten und Spitätern	207,06	525,84	732,90
	2.293,40	8.037,37	10.330,77

Die Tante selbst darf nicht wissen, dass für ihre Pflege kosten anfallen, da sie sonst eine Betreuung ablehnen würde. Daher veräußert oder belehnt sie auch ihre Grundstücke nicht.

Der Bf erzielte im Jahr 2012 endbesteuerungsfähige Kapitalerträge von 7.512,06 € (Zeitraum bis 31. 3. 2012) und solche von 69,05 € (ab 1. 4. 2012), hierauf entfallend Kapitalertragsteuer von 1.895,27 €, wobei der Bf in der Steuererklärung zur Regelbesteuerung optierte, im Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren aber bedingt – „*sollten, aus welchem Grund auch immer, meine krankheits- und pflegebedingten Ausgaben für meine Tante als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden*“ – auf die Regelbesteuerung verzichtete und sich auf die Endbesteuerung beruft.

Im Jahr 2012 leistete der Bf eine Geldspende von 61,05 € an den WWF (Überweisung vom 24. 10. 2012, Bl. 129 des Finanzamtsaktes).

Der WWF ist laut Liste der begünstigten Spendenempfänger des BMF seit 1. 1. 2012 spendenbegünstigt (Umweltverband WWF Österreich (WORLD WIDE FUND FOR NATURE) – NT 2248).

Die vorstehenden Sachverhaltsfeststellungen, die sich auf die Aktenlage, insbesondere die vom Bf selbst vorgelegten Urkunden gründen, sind unstrittig.

Ebenfalls unstrittig ist, dass die Tante im Jahr 2012 über folgendes Grundvermögen verfügte:

Dieses besteht zunächst aus dem Wohnhaus der Tante in der S-Straße in B\*\*\*\*\* samt Garten, welches sich auf den nebeneinander gelegenen Grundstücken Nrn. 28/1, .29/1, .29/2 und 112/1 befindet (Gesamtgrundfläche 841 qm).

GSt.-Nr. 239/2 Wald mit 8.359 qm.

GSt.-Nr. 247/2, 969 qm, unbebautes Grundstück, im Flächenwidmungsplan als „BW-a“ (Bauland Wohngebiet, § 8 Abs. 1 Z 1 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

GSt.-Nr. 312, 6.075 qm, im Flächenwidmungsplan als „BW-a“ bzw. „BW-b“ (Bauland Wohngebiet, § 8 Abs. 1 Z 1 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

GSt.-Nr. 316/1, 5.081 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

GSt.-Nr. 317, 9.229 qm, im Flächenwidmungsplan teilweise als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2), teilweise als „Glf“ (Land- und Forstwirtschaft im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 1a NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

GSt.-Nr. 542/11, 3.874 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

GSt.-Nr. 542/23, 1.888 qm, im Flächenwidmungsplan als „Gfrei“ (Freihalteflächen im Grünland, § 10 Abs. 1 Z 18 NÖ Planzeichenverordnung LBGI 8000/2) ausgewiesen.

Freihalteflächen sind „Flächen, die aufgrund öffentlicher Interessen (Hochwasserschutz, Umfahrungsstraßen, besonders landschaftsbildprägende Freiräume, u.dgl.) von jeglicher Bebauung freigehalten werden sollen“ (§ 19 Abs 2 Z 18 NÖ Raumordnungsgesetz 1976 LBGL 8000).

Hinzu kommen Miteigentumsanteile an Grundstücken in B\*\*\*\*\* und N\*\*\*\*\* sowie das im Jahr 2013 den Neffen geschenkte Grundstück, über dessen Wert unterschiedliche Auffassungen bestehen.

Das Gericht hält es für erwiesen, dass allein der Wert der nicht Wohnzwecken der Tante dienenden unbebauten Grundstücke im Bauland mit einer Gesamtfläche von 7.044 qm die

im Jahr 2012 angefallenen Pflegeaufwendungen – streitgegenständlich sind 8.037,37 € - bei Weitem übersteigt.

Das Gericht kann es in diesem Verfahren dahingestellt lassen, ob – wie von der belangten Behörde ins Treffen geführt – der Quadratmeterpreis für Bauland in B\*\*\*\*\* zwischen 70 € und 75 € liegt. Selbst bei einem niedrigeren Quadratmeterpreis übersteige ein möglicher Erlös aus der Verwertung der Baugrundstücke die Pflegeaufwendungen des Jahres 2012 (und voraussichtlich der Folgejahre), ohne dass auf den Wert des übrigen Grundvermögens der Tante in deren Allein- oder Miteigentum eingegangen werden muss.

Es kommt daher in diesem Verfahren auch nicht darauf an, welchen Wert das den Neffen geschenkte Grundstück tatsächlich hatte, wobei bemerkt wird, dass hierbei nicht die Höhe der in weiterer Folge vorgenommenen Investitionen maßgebend ist, sondern der Wert der Liegenschaft im Übertragungszeitpunkt, der bei einem abbruchreifen Gebäude (so ein solches vorliegt) im Wesentlichen im Wert eines unbebauten Grundstücks im Bauland abzüglich der Abbruch- und Entsorgungskosten entsprechen wird.

Die Tatsache, dass der Wert allein der gegenständlichen Baulandgrundstücke im Alleineigentum die im Jahr 2012 angefallenen Pflegeaufwendungen weitaus übersteigt, ist derart offenkundig und wurde dies vom Bf in der mündlichen Verhandlung auch eingeräumt, dass diesbezüglich keine weiteren Beweise aufzunehmen waren.

**Rechtlich folgt hieraus:**

§ 34 EStG 1988 lautet:

*„Außergewöhnliche Belastung“*

*§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:*

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

*Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

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

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

*(4) 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).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
  - 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.

*Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.*

*(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:*

*1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*

*2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*

*3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)*

*4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*

*5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.*

*(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.*

*(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:*

*1. Die Betreuung betrifft*

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder*
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.*

*2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

*3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen*

*Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltzugehörige Angehörige.*

*4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.*

*Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.“*

Der Bf ist gegenüber seiner Tante zivilrechtlich nicht unterhaltpflichtig, daher scheidet eine außergewöhnliche Belastung infolge rechtlicher Verpflichtung aus.

§ 95 StGB ist auf die Unterstützung der Tante durch den Bf nicht anzuwenden, da es sich bei ihrer Pflegebedürftigkeit weder um einen Unglücksfall im Rechtssinn dieser Bestimmung noch um eine Gemeingefahr handelt.

Freilich ist im gegenständlichen Fall von einer sittlichen Verpflichtung des Bf auszugehen, seiner kranken Tante beizustehen.

Dem Bf ist auch zu folgen, dass die übrigen Angehörigen der Tante aus den festgestellten Gründen in Bezug auf ihr eigenes Einkommen und ihren eigenen Gesundheitszustand keine sittliche Verpflichtung zur Betreuung der Tante trifft.

Ferner teilt das Gericht die Ansicht des Bf, dass der Tante eine Finanzierung der Pflegekosten in dem vom Bf im Jahr 2012 getragenen Umfang aus ihren laufenden Einkünften und ihren Ersparnissen nicht möglich war, wobei es das Gericht dahingestellt lassen kann, ob die Tante neben ihrer Pension (§ 25 EStG 1988) auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) oder Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erzielt hat.

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).

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002) stellen keine für das BFG beachtliche Rechtsquelle dar.

Die vom Bf zitierte Entscheidung UFS 27. 11 .2012, RV/3175-W/09 betrifft einen anders gelagerten Sachverhalt. Dort handelt es sich um eine als Wohnsitz genutzte Eigentumswohnung, die der Ehegattin vom Ehemann geschenkt und zuvor von diesem finanziert wurde:

*„... Die Eigentumswohnung der Ehegattin fällt bei ihrem Ableben auf Grund Schenkung auf den Todesfall an den Bw. Nach den - vom FA unwidersprochenen - Angaben des Bw. wurde die Wohnung zur Gänze vom Bw. finanziert und wurde auch deshalb bereits im Jahr 1969 die Schenkung auf den Todesfall mit der Ehefrau vereinbart. Auf Grund des langen in der Zwischenzeit vergangenen Zeitraumes (beinahe 40 Jahre) und der Tatsache, dass die Schenkung auf den Todesfall wegen der 1969 erfolgten Finanzierung der Wohnung durch den Bw. und nicht wegen Übernahme der Pflegeheimkosten 2008 stattfand und daher der Bw. die Wohnung im Fall des Todes der Ehefrau auch erhalten hätte, wenn er die Pflegeheimkosten nicht übernommen hätte, liegt kein Vorteilsausgleich vor und bleibt es daher bei einer Belastung des Bw. durch Übernahme der Pflegeheimkosten...“*

Vergleichbares liegt hier nicht vor, das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundvermögen macht nur einen Teil des gesamten Grundvermögens der Tante aus.

Dass jegliches Vermögen des Pflegebedürftigen bei einer Kostenübernahme durch Dritte außer Ansatz zu bleiben habe, besagt die vom Bf zitierte Entscheidung des UFS keineswegs.

Entgegen der Ansicht des Bf kommt es daher sehr wohl darauf an, ob die Tante über Vermögen verfügt, deren Heranziehung ihr zur Finanzierung der Pflege zumutbar ist.

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.

Das Gericht kann es in diesem Verfahren dahingestellt lassen, ob – und unter welchen Voraussetzungen – dem Pflegebedürftigen eine Kreditaufnahme unter Aufnahme einer Hypothek unter Beibehaltung eines lebenslangen Wohnrechts auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzten Liegenschaft (etwa in Form einer sogenannten Umkehrhypothek bzw. reverse mortgage, auch als „Immobilienrente“ bezeichnet: Der Pensionist erhält monatliche Rentenzahlungen, bleibt Eigentümer des Hauses, das Grundeigentum wird zunehmend mit einer Grundschuld zugunsten der Bank belastet, wobei als Grenze der übliche Beleihungswert der Immobilie - 50 bis 80 Prozent des Verkehrswertes – dient, alternativ wird das Eigentum zu einem bestimmten Zeitpunkt an den Hypothekengeber übertragen, der Hypothekennehmer erhält im Gegenzug eine monatliche Rentenzahlung sowie lebenslanges Wohnrecht in der Immobilie) vor Heranziehung von Angehörigen zur Finanzierung seiner Pflege zumutbar ist, da die Tante über hinreichendes anderes Vermögen verfügt:

So handelt es bei der unter EZ 4\*\*\*\*\* der KG B\*\*\*\*\* ausgewiesenen Liegenschaft – wie sich schon aus der Gesamtfläche von über 3,6 ha ergibt – nicht nur um das von der Tante bewohnte Haus mit Garten.

Davon räumlich getrennt gehören der Tante ein Wald (über 8.000 qm) sowie mehrere Liegenschaften, teils im Bauland in B\*\*\*\*\*, teils im Grünland.

Wie festgestellt, übersteigt der potentiell erzielbare Veräußerungserlös dieser Liegenschaften – allein der im Bauland befindlichen – die im Jahr 2012 vom Bf getragenen Pflegekosten der Tante bei weitem.

Die Tante hätte dieses Vermögen im erforderlichen Umfang ablehnen, veräußern oder dem Bf zur Abgeltung der Pflegekosten übertragen können.

Der Umstand, dass die Tante eine Betreuung ablehnen würde, wenn sie erfährt, dass diese etwas kostet, steht einer Heranziehung ihres Vermögens nicht entgegen. Es mag zwar durchaus unangenehm sein und gegebenenfalls die Einschaltung des Pflegschaftsgerichtes erfordern, der Tante ihre Situation klar zu machen, aber zwangsläufig im Sinn des Gesetzes ist das Verschweigen der tatsächlichen Kosten und des Finanzierungserfordernisses nicht.

Der Bf war sittlich nicht verpflichtet, seiner vermögenden Tante ihre Pflege aus eigenem zu finanzieren.

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.

Der Betrag von 8.037,37 € stellt daher für den Bf keine außergewöhnliche Belastung dar.

Da der Bf die Option zur Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs 5 EStG 1988 widerrufen hat, sind die dem besonderen Steuersatz unterliegenden Kapitaleinkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 27a Abs 1 EStG 1988).

Die eigene außergewöhnliche Belastung des Bf i. H. v. 2.293,40 übersteigt daher – siehe die Abgabenberechnung – den Selbstbehalt von 1.502,66 € und ist daher insoweit - mit 790,74 € - steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Spende an den WWF – an einen begünstigten Spendenempfänger – ist gemäß § 18 Abs 1 EStG 1988 als Sonderausgabe abzugsfähig.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG) und ist wie ausgeführt gemäß § 279 BAO abzuändern.

Zur Berechnung ist auf das beigeschlossene Berechnungsblatt zu verweisen. Anstelle der festgesetzten Einkommensteuer von 438,00 € laut angefochtenem Bescheid ergibt sich eine Gutschrift von 820,00 €.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Erfordernis der Verwertung eigenen Vermögen durch Pflegebedürftige in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und die Feststellung der Höhe dieses Vermögens eine Tatfrage ist.