

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 19. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 15. März 2013 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) und seine Gattin sind seit 7. Februar 1983 in PLZ Ort, StrE 3 (in der Folge **Ehewohnung**), als Hauptwohnsitz gemeldet.

Mit **E-Mail** vom **10. Juli 2012** richtete der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) sinngemäß im Wesentlichen folgende **Anfrage** betreffend die **Hauptwohnsitzbefreiung** bei den Einkünften aus **privater Grundstücksveräußerung** nach **§ 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012** an das Finanzamt:

Der Bf sei durch Übergabsvertrag vom 25.9.2008 Eigentümer des Elternhauses in PLZ Ort, StrV (in der Folge **Elternhaus**), geworden und habe dieses bereits verkauft (Kaufpreiseingang 6.7. 2012). Der letzte entgeltliche Erwerb sei zwischen 1940 und 1960 erfolgt.

Für die Beurteilung der 3,5% Immobilienertragsteuer sei laut EStR 2000 ua der sogenannte „Hauptwohnsitz“ von Bedeutung. Laut EStR 2000 könne ein Hauptwohnsitz aber auch unabhängig von der polizeilichen Meldung vorliegen;

- o beispielsweise durch die Rund-um—die-Uhr—Betreuung (laut bmsk ab der Stufe 3 finanziert), die dem Vater des Bf bereits ab 9/07 zugesprochen worden sei.
- o Der Bf habe seinen 1924 geborenen Vater seit Mitte 2005 betreut, weil dieser (laut Bundessozialamt OÖ seit 6.2.2006) zu 80% behindert und von der zuständigen Pensionsversicherung folgende Einstufungen beim Pflegegeld erhielt:

- o Pflegestufe 2 ab Oktober 2005 (mehr als 75 h/M)
- o Pflegestufe 3 ab September 2007 (mehr als 120 h/M)
- o Pflegestufe 4 ab August 2008 (mehr als 160 h/M)
- o Pflegestufe 6 ab April 2009 (mehr als 180 h/M)
- o Pflegestufe 7 ab 12/2011

Der Bf habe also seinen Vater, der seit 1962 einen „Seitenausgang“ hatte, im Sinne einer 24 Stunden-Betreuung schon seit September 2007 — somit 4 Jahre und 4 Monate betreut.

Von Oktober 2005 bis August 2008 habe der Bf seinen Vater alleine gepflegt. Ab September 2008 habe man ("wir") eine (namentlich genannte) Slowakin als zusätzliche 24-Stunden-Betreuung engagiert. Diese habe der Bf, immer wenn sie in die Slowakei nach Hause fuhr, ersetzen müssen. Der Bf habe also im Haus seines Vaters Tag und Nacht verbringen müssen bzw. den Wohnsitz gehabt. Die Entfernung des oben genannten Hauptwohnsitzes (Ehewohnung) des Bf zum Hauptwohnsitz seines Vaters im Elternhaus betrage ca. 1,3km.

Im September 2011 sei der Vater des Bf nach einem Schlaganfall ins Krankenhaus und anschließend ins Altersheim gekommen, jedoch mit der Absicht, ihn wieder für eine 24-Stunden-Betreuung heim zu holen. Bis einschließlich November 2011 habe man ("wir") damit gerechnet, den Vater des Bf wieder im Hause pflegen zu können. Dieser habe dann jedoch einen zweiten Schlaganfall erlitten und habe dann nach dem Krankenhaus die letzten Tage des Jahres 2011 im Altersheim verbracht und sei dann dort am 31. Dezember 2011 verstorben.

Das **Finanzamt** beantwortete die Anfrage des Bf vom 10. Juli 2012 mit **Schreiben vom 12. Juli 2012** nach Wiedergabe des vom Bf dargestellten Sachverhaltes sinngemäß wie folgt:

Die Frage des Bf betreffe die Steuerpflicht gemäß § 30 EStG 1988 idG 1. StabG bzw. die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z.1 leg. cit.) unter Zugrundelegung des vom Bf dargestellten Sachverhaltes. Dazu werde Folgendes mitgeteilt:

§ 30 Abs.1 EStG idG : Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

§ 30 Abs.2 Z 1 EStG : Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

- a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
- b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Diese Befreiungsbestimmung ist wie folgt auszulegen:

Die Befreiung setze voraus, dass

das Eigenheim (die Eigentumswohnung) **von der Anschaffung (oder anderer Erwerb - Erlangung der Verfügungsgewalt) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) ununterbrochen** Hauptwohnsitz iSd obigen Absatzes gewesen

ist und

- nach Anschaffung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz zwischen Bezug des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) und Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen hat.
- Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist frühestens mit Beginn konkreter Verkaufshandlungen zulässig (zB Beauftragung eines Maklers). Wird das Haus zwischen der Beendigung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung anders als ein Hauptwohnsitz verwendet, wird die Begünstigung verwirkt.
- Liegt im Falle einer Schenkung kein gemeinsamer ununterbrochener Hauptwohnsitz (seit der Anschaffung) vor, so steht die Steuerbefreiung dem Rechtsnachfolger bei Erfüllen der sonstigen Bedingungen zu, wenn er seinen Hauptwohnsitz spätestens mit dem Erwerb (Schenkungsübernahme) in das Eigenheim (die Eigentumswohnung) verlegt.
- Ergänzend ist nunmehr ab 1.4.2012 die Veräußerung auch dann befreit, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

Nach Angaben des Bf sei dessen Vater im September 2011 ins Krankenhaus gekommen und die Veräußerung erst ab April 2012 erfolgt (Zufluss des Geldes am 6.7.2012, Datum des Vertrages unbekannt).

Da anzunehmen sei, dass der Bf daher im September 2011 den Wohnsitz im Elternhaus wieder aufgegeben hat, sei die Voraussetzung nicht erfüllt, dass von der Anschaffung bis zur Veräußerung der „Hauptwohnsitz“ ununterbrochen im verkauften Objekt (Elternhaus) sein muss (**selbst wenn man der Argumentation des Bf folgen würde, dass durch die Pflege des Vaters ein Hauptwohnsitz entstanden sei**).

Auch die 14-tägigen Unterbrechungen der Pflege vom Zeitpunkt der Anschaffung weg bis zum Krankenhausaufenthalt des Vaters sprechen gegen einen ununterbrochenen Wohnsitz des Bf.

Zum Thema **Hauptwohnsitz**:

Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze, ist Hauptwohnsitz jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen); ein Zweitwohnsitz fällt nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235, unter Hinweis auf Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 77; Hofstätter/Reichel, § 30, Tz 7 Punkt 1).

Diese Frage sei also nur dann von Relevanz, wenn tatsächlich mehr als ein Wohnsitz vorhanden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung den Begriff "Mittelpunkt der Lebensinteressen" dahin definiert, dass darunter der Ort zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 1, Tz 9). Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Wohnsitz den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehalt. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135 mwN).

Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall (nach den Erfahrungen des täglichen Lebens) zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt, zumindest wenn ein gemeinsamer Haushalt geführt wird (VwGH 22.03.1991, 90/13/0073).

Dass der Bf im Wohnhaus seines Vaters (Elternhaus) nicht behördlich gemeldet gewesen sei, sei zwar für sich allein nicht von entscheidender Bedeutung, aber doch auch ein Indiz. Es sei daher davon auszugehen, dass der **Hauptwohnsitz des Bf nicht in dem nunmehr verkauften Objekt (Elternhaus)** gewesen sei.

Auch wenn die Argumente des Bf eine Überlegung wert seien, so finden sie doch **weder im Gesetz noch in der Auslegung** der gesetzlichen Bestimmungen Deckung.

Zusammengefasst sei daher nach Ansicht des Finanzamtes davon auszugehen, dass für den Veräußerungsvorgang Steuerpflicht gemäß § 30 EStG 1988 in der ab 1.4.2012 geltenden Fassung besteht.

Die Ermittlung der Einkünfte hat nach Angaben des Bf unter Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG zu erfolgen: Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Auf diese Bemessungsgrundlage ist der Steuersatz von 25% anzuwenden.

In der beim Finanzamt am **2. Jänner 2013** eingebrachten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012** machte der Bf folgende außergewöhnliche Belastungen geltend:

Kennzahl 731 Begräbniskosten (soweit im Nachlass nicht gedeckt): Für den Vater 6.452,00 €

Kennzahl 735 (sonstige außergewöhnliche Belastungen: 242,65 €

Aus dem **Beschluss** des zuständigen **Bezirksgerichtes** vom **24. Mai 2012** ist ersichtlich, dass dem Bf in Abschlag auf die von ihm bezahlten bzw. übernommenen Begräbniskosten von derzeit 6.254,95 € für seinen am 31. Dezember 2011 verstorbenen Vater dessen Guthaben beim Finanzamt von 2.734,00 € überlassen worden ist.

Aus dem **Notariatsakt** vom **16. September 2008** geht hervor, dass der Vater des Bf diesem am genannten Tag das Elternhaus samt Grund im Gesamtausmaß von 1.390m² gegen Einräumung des lebenslänglichen persönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes übergeben hat.

Aus dem **Kaufvertrag** vom **11. Juni 2012** ist ersichtlich, dass der Bf mit diesem Tag das Elternhaus samt Grund im Gesamtausmaß von 1.390,00m² gegen Zahlung von 220.000,00 € binnen vierzehn Tagen veräußert hat.

Mit **E-Mail** an das Finanzamt vom **12. Februar 2013** nahm der **Bf** zur Anfragebeantwortung des Finanzamtes vom 12. Juli 2012 unter Hinweis auf ein angeschlossenes ärztliches Gutachten sinngemäß im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Aspekte der formellen gesetzlichen Betrachtung (EStR 2000 Hauptwohnsitz) versus selektive Schau in den Ablauf der täglichen Pflegepraxis relativiert "konträre" Standpunkte:

- Der Vater des Bf sei bereits seit Februar 2006 lt. Bundessozialamt zu 80% "bewegungsbehindert", d.h. permanent sturzgefährdet und damit in etwa 80% ab diesem Zeitpunkt betreuungsbedürftig gewesen.

— Pflegestufe 3 ab September 2007 (mehr als 120 Stunden/Monat > allerdings Durchschnittswerte lt. Sozialministerium); beim Vater des Bf habe es aufgrund seiner bisherigen Krankheitsgeschichte die Pflege erschwerende Faktoren physischer und psychischer Art (Hinweis auf das angeschlossene neurologisches Gutachten) gegeben, die arbeitsmäßig entsprechend ins Gewicht gefallen und schon ab diesem Zeitpunkt einer 24h-Betreuung gleichkommen seien (= Wohnerfordernis im elterlichen Haus). Dies ergebe zusammen betrachtet eine "rund um die Uhr Betreuung" von 4 Jahren, 4 Monaten.

— Der Bemerkung im Schreiben auf Seite 4 "auch die 14-tägigen Unterbrechungen ... sprechen gegen einen ununterbrochenen Wohnsitz" werde Folgendes entgegen gehalten:

Die Bestimmungen zur 24h-Betreuung besagten, dass die tägliche Arbeitszeit durch Ruhepausen von insgesamt mindestens 3 Stunden zu unterbrechen ist, was auch in der Praxis so erfolgt sei. Von diesen 3 Stunden seien mindestens 2 Ruhepausen von 30 Minuten ununterbrochen zu gewähren, was ebenfalls eingehalten worden sei.

Bei genauerer Betrachtung des Alltags liege also **betreffend den Bf** gesamthaft betrachtet nicht nur ein **komplexer**, sondern auch ein **permanenter Pflegeprozess** vor.

Dazu komme noch, dass die Pflegerin nicht für die Stufe 6, sondern bestenfalls für die Stufe 2 ausgebildet gewesen sei und nur schlecht deutsch gesprochen habe. Der Vater habe die Pflegerin aber aus Gründen der Sympathie und ihrer Kochkünste wegen behalten wollen.

Dies und der Umstand, dass die Pflegerin in "kritischen" Situationen überfordert gewesen sei, haben zu einem beträchtlichen Mehraufwand für den Bf geführt.

Dem Argument, die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist frühestens mit Beginn konkreter Verkaufsverhandlungen zulässig, werde Folgendes entgegnet:

Es sei im Freundeskreis bekannt gewesen, dass der Bf sein Elternhaus verkaufen werde. Dies habe sich herum gesprochen, sodass erste Gespräche mit potentiellen Interessenten bereits im Sommer 2011 gelaufen seien. Letzten Endes sei es im Sommer 2012 zum Abschluss gekommen, nachdem eine Erstbesichtigung durch die heutigen Eigentümer schon im Jänner und März 2012 erfolgt und dabei die Kaufabsicht mündlich ausgesprochen worden sei.

Zum Hinweis, wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen, werde Folgendes ausgeführt:

Der Bf sei in diesem, seinem Elternhaus aufgewachsen und habe von 1975 bis 1983 dort mit seiner Familie gelebt. Sein Vater habe dem Bf 2008 das Elternhaus übergeben, habe aber darin bis zum Schluss wohnen wollen. Der Vater sei leider ein 'aufwändiger Pflegefall gewesen, was für den Bf eine persönliche Verpflichtung, "rund um die Uhr" da zu sein, bedeutet habe. Deshalb sei im Ergebnis zwar der formelle Wohnsitz in der Ehewohnung, der informelle Wohnsitz jedoch im Elternhaus gewesen.

Eine Meldebestätigung für das Elternhaus als Hauptwohnsitz wäre für den Bf von der Gemeinde in diesem Fall jederzeit unschwer zu erhalten gewesen und hätte ein relevantes Indiz für den Hauptwohnsitz dargestellt.

Die "Gesetzesschablone" EStR 2000 (Hauptwohnsitz) sei somit für gesellschaftliche Entwicklungen - Pflege der Eltern rund um die Uhr" nicht "aktuell" bzw. flexibel genug.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Bf als pflegender Angehöriger durch sieben Jahre dem Staat viel Geld erspart habe (im Fall des Bf bei einem Preis des Heimplatzes von monatlich 3.200,00 € weit über 100. 000 €), sollte im gegenständlichen Fall doch eine differenziertere Betrachtung seitens des Finanzamtes Platz greifen.

Auch lt. Broschüre zur Pflegeinfo des Sozialministeriums (Ausgabe Mai 2008) könnte sich der Staat die Pflege durch ausschließlich professionelle Kräfte nicht leisten.

Der Bf hoffe mit diesem Schreiben einen vertiefenden Einblick in die Alltagspraxis der gegenständlichen Pflege seines Vaters "rund um die Uhr" geliefert zu haben, wodurch nach Ansicht des Bf "quasi" ein Hauptwohnsitz entstanden sei und ersuchte den Fachvorstand des Finanzamtes, der die Anfrage des Bf schriftlich beantwortet hatte, um ein persönliches Gespräch.

In der (offensichtlich zur Einstufung in die Pflegestufe 6 ab April 2009 herangezogenen) angeschlossenen **Stellungnahme des Facharztes für Neurologie vom 27. März 2009** wurde zur sozialen Situation festgestellt, dass der Vater des Bf im Erdgeschoß eines Einfamilienhauses lebt und 14-tägig eine Krankenschwester zur 24h- Betreuung vor Ort ist, wobei die Inanspruchnahme in der Nacht mittels Babyphons erfolgt. Während der zweiten 14 Tage werde der Vater im Wechsel vom Sohn (Bf) bzw. dessen Gattin versorgt, die dann auch für diesen Zeitraum im 1. Stock des Hauses wohnen. Auf Grund der ausführlichen Befunde seien eine Betreuung rund um die Uhr erforderlich und auch in der Nacht 1-2 Pflegeeinheiten durchzuführen.

Am **27. Februar 2013** legte der Bf dem Finanzamt die **Einkommensteuererklärung für 2012** vor. Der Bf machte darin neuerlich unter Kennzahl 731 ("nicht im Nachlass gedeckte Begräbniskosten") in Höhe von 6.254,95 € als außergewöhnliche Belastung geltend, machte bei den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ab 1. April 2014 (Kennzahlen 572 bis 576) jedoch keine Eintragung.

Bei einer **persönlichen Vorsprache** des Bf am **28. Februar 2013** besprach der Fachvorstand des Finanzamtes mit dem Bf die E-Mail vom 12. Februar 2013 und die am 27. Februar 2013 eingebrachte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012.

Mit am 17. März 2013 zugestelltem **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15. März 2013** setzte das Finanzamt die Einkommensteuer unter Hinweis auf eine gesonderte Begründung mit 15.388,79 € fest. Dabei entfielen 7.414,77 € auf die progressive Besteuerung der Pension nach dem Tarif, 274,02 € auf die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit 6% und **7.700,00 €** als **Steuer** für Einkünfte aus **Grundstücksveräußerungen** mit dem besonderen **Steuersatz von 25%**.

In der mit 14. März 2013 datierten gesonderten **Bescheidbegründung** führte das Finanzamt sinngemäß Folgendes aus:

Die Erledigung weiche vom Begehren des Bf aus folgenden Gründen ab:

1. Immobilienertragssteuer

Die Rechtslage sei dem Bf mit Anfragenbeantwortung vom 12. Juli 2012 ausführlich dargelegt worden. Dem Finanzamt seien keine Sachverhalte bekannt geworden, die eine Abkehr von der mitgeteilten Rechtsansicht bewirken könnten.

Mit Kaufvertrag vom 11.6.2012 sei das Elternhaus um 220.000,00 € verkauft worden.

Es handle sich um sogenanntes „Altvermögen“, d.h. der letzte entgeltliche Erwerb sei jedenfalls vor 1.4.2002 gewesen. '

Damit ermittle sich die Bemessungsgrundlage- für die „Immobilienertragsteuer“ wie folgt:

Verkaufspreis	220.000,00 €
abzüglich 86% Anschaffungskosten	189.200,00 €
Bemessungsgrundlage	30.800,00 €

Davon 25% Immo-EST	7.700,00 €
--------------------	------------

Die Anfragebeantwortung vom 12. Juli .2012 werde als Anlage zur Bescheidbegründung übermittelt und gelte als Bestandteil der Begründung.

2. Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung

Der Bf habe in der Erklärung unter KZ 731 € 6.254,95 Kosten für die Bestattung und die Errichtung des Grabmals seines am 31. Dezember 2011 verstorbenen Vaters beantragt.

Der Bf habe mit Übergabsvertrag vom 16. September 2008 jedoch das Elternhaus samt Grund unentgeltlich bekommen.

Wenn die Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (**VwGH 21.10.1999, 98/15/0201**). Begräbniskosten, einschließlich der Errichtung eines Grabmals, sind daher insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie aus dem zu Verkehrswerten angesetzten Nachlassvermögen gedeckt werden können (**VwGH 25.09.1984, 84/14/0040**).

Wurde eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben und übersteigt der Verkehrswert die Begräbniskosten, ist eine Absetzung nicht möglich, wenn ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang (höchstens sieben Jahre) zwischen der Übertragung der Liegenschaft und Übernahme der Begräbniskosten besteht.

Da die Übergabe der Liegenschaft ca. 3 Jahre vor dem Todesfall erfolgt sei, könne die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden.

Mit **Schriftsatz vom 19. März 2013** erhab der Bf **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15. März 2013 und beantragte sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung die Immobilienveräußerung steuerfrei zu belassen und die Begräbniskosten sowie weitere Nachzahlungen für seinen Vater von 2.937,38 € sowie des Pflichtteiles an seinen Bruder von 25.067,50 € als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen:

Immobilienertragssteuer

Als Begründung werde grundsätzlich auf den in der Anlage befindlichen Schriftverkehr mit dem Finanzamt verweisen, der die Kernpunkte seiner Argumentation beinhaltet.

Der Standpunkt des Bf: Durch die „24-5tunden-Betreuung“ (rund um die Uhr > 4 Jahre, 4 Monate, davon 2,5 Jahre in Stufe 6!) sei zumindest „informell“ ein Hauptwohnsitz entstanden.

Auf den Punkt gebracht vermöge eigentlich nur ein „gewollter“, „ernsthafter“ Blick seitens des Finanzamtes in den täglichen Pflegeprozessablauf (s. fachärztliches Gutachten) die „Hauptwohnsitzdefinition“ lt. Gesetz einerseits bzw. die „Pflegepraxisrealität“ des Bf

andererseits zu relativieren und damit den „informellen“ Hauptwohnsitz im Elternhaus anzuerkennen und damit „befreiungswirksam“ werden zu lassen.

Dies umso mehr, als die Aussage des Sozialministeriums „der Staat könnte sich eine ausschließlich durch professionelle Kräfte organisierte Pflege gar nicht leisten“ - bedingen würde, dass dieser aber gleichzeitig im Gegenzug die „elterliche Pflege“ (insbesondere in der Stufe 6) über bzw. durch das BMF adäquat zu berücksichtigen und anzuerkennen hätte - dies wäre nur konsequent!

Außergewöhnliche Belastungen

Im beigelegten Übergabsvertrag sei keine explizite Verpflichtung, **Begräbniskosten** übernehmen zu müssen – angeführt. Eine Verlassenschaftsabhandlung sei mangels Aktiva nicht durchgeführt worden. Außerdem habe der Bf die Immobilie nicht einfach nur unentgeltlich übertragen bekommen, sondern der Bf habe sich zu definierten Ausgedingeleistungen verpflichten müssen. Im Übergabsvertrag finde man keinen expressis verbis formulierten Schenkungswillen, vielmehr nehme er auf Leistung und Gegenleistung Bezug.

Für folgende **weitere außergewöhnliche Belastungen** aus dem Jahre 2012 beantrage der Bf ebenfalls die Anerkennung:

a.) Übernahme von **Nachzahlungen** für den Vater des Bf in der Höhe von € 2.937,38 (**Pflegeheim 242,65 €** und **Kontoschließung Bank 2.694,73 €** am 16.11.12).

b) **Auszahlung** (Auslandsüberweisung) **Pflichtteil Bruder 25.067,50 €** am 18.12.12 aus einem anhängigen Verfahren mit einem (namentlich genannten) Rechtsanwalt (s. beigelegter Schriftverkehr)

Im Übrigen, auch wenn es sich um „weiche“ Faktoren handle, sei zu erwähnen, dass der Bf 1975 das Dachgeschoss im Elternhaus ausgebaut habe (Wert zum Zeitpunkt des Verkaufes lt. Immobiliensachverständigem 63.000,00 €) und bis 1983 mit seiner Familie dort gelebt habe. In dieser Zeit (1975 bis 1983) habe der Bf seinen Eltern mit 6.000,00 € geholfen, einen Kredit zurückzuzahlen.

Dokumentierbar sei seitens des Bf auch noch, dass der Bf seit der Übernahme der elterlichen Immobilie vom September 2008 bis zum Verkauf ca. 10.000,00 € investiert habe.

In dem auch dem Bf übermittelten **Vorlagebericht** vom **8. April 2013** beantragte das Finanzamt nach sinngemäß folgender Beschreibung der Streitpunkte die Abweisung der Berufung "auf Grund der eindeutigen Sach- und Rechtslage":

Der Bf habe seinen Hauptwohnsitz in der Ehewohnung. Durch Übergabsvertrag vom 16. September 2008 habe der Bf von seinem Vater das Elternhaus dazu erworben. Nach dem Ableben des Vaters habe der Bf das Elternhaus am 11. Juni 2012 veräußert. Dem entsprechend sei für das Jahr 2012 die Immo-ESt festgesetzt worden.

Der Bf beantrage die Befreiung von der Immo-ESt mit der Begründung, durch die intensive Betreuung seines Vaters im Elternhaus habe er dort einen "Hauptwohnsitz" begründet.

Weiters habe der Bf die Berücksichtigung der Begräbniskosten für den Vater, die Auszahlung des Pflichtteils an seinen Bruder und die Übernahme der Nachzahlungen für das Pflegeheim und die Kontoschließung als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

Mit **E-Mail vom 17- November 2014** übermittelte der Bf dem erkennenden Gericht einen Zeitungsartikel (Die Presse vom 10. November 2014) zum Thema "Ist die Immobiliensteuer verfassungswidrig?" und führte in einer zweiten E-Mail vom selben Tag sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Die bisherigen Gespräche des Bf mit verschiedenen Steuerexperten, auch des Bundesministeriums für Finanzen, seit März 2013 haben Folgendes ergeben: Es sei nicht auszuschließen, dass die Betreuungstätigkeit, insbesondere im Rahmen der 24-Stunden-Betreuung, für die pflegende Person, einen Hauptwohnsitz begründen kann. Dies stelle eine Sachverhaltsfrage dar, die nur durch selektive Einschau in das vom Sozialministerium definierte Pflegestufensystem, ärztliche Atteste (z.B. Zeitausmaß Tag/Nacht) etc. beurteilt werden könne.

Da der gegenständliche Fall beim erkennenden Gericht umfassend dokumentiert aufliege, gehe der Bf davon aus, dass das erkennende Gericht eine hinreichende solide Basis für die Beurteilung der Beschwerde des Bf habe.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf und seine Gattin wohnen seit 1983 in der gemeinsamen Ehewohnung, einem Wohnhaus, in PLZ Ort, StrE 3 (Ehewohnung), wo sie seit 7. Februar 1983 mit Hauptwohnsitz gemeldet sind. Der Bf und seine Gattin waren bis zur Übergabe im Jahr 2013 an die gemeinsamen Kinder je zur Hälfte Eigentümer des Grundstückes mit dem darauf befindlichen Wohnhaus. Ebenfalls bis 2013 war der Bf Eigentümer eines angrenzenden Grundstückes im Ausmaß von 951 m², das als Garten genutzt wird. Dieses Wohnhaus samt Garten stellt seit 1983 durchgehend den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf und seiner Ehegattin dar.

Von September 2007 bis zur Einlieferung in das Alten- und Pflegeheim am 21. Oktober 2011 betreuten der Bf und seine Gattin den Vater des Bf (Pflegestufe 3 bis Pflegestufe 6) im von der Ehewohnung ca. 1,8 km entfernten Elternhaus des Bf in PLZ Ort, StrV. Bei der Pflege wechselten sich der Bf samt Gattin in einem Turnus von 14 Tagen mit einer slowakischen Pflegerin ab, wobei der Bf und seine Gattin jeweils in den auf sie entfallenden 14 Tagen der Pflege (rund um die Uhr mit 1-2 Pflegeeinheiten in der Nacht) im 1. Stock des Elternhauses wohnten. Im Elternhaus waren lediglich der Vater des Bf (Hauptwohnsitz 31. September 1945 bis 21. Oktober 2011) und die slowakische Pflegerin (Nebenwohnsitz 16. September 2008 bis 3. Februar 2012) gemeldet.

Am 31. Dezember 2011 verstarb der Vater des Bf.

Mangels den Wert von 4.000,00 € übersteigenden Aktiven unterblieb eine Abhandlung der Verlassenschaft und wurde dem Bf vom zuständigen Bezirksgericht das Guthaben beim Finanzamt von 2.734,00 € unter Hinweis auf den Sollsaldo von 2.737,11 € auf dem Privatkonto überlassen.

Der Bf hat 2012 Begräbniskosten von 6.452,00 €, Kosten für das Pflegeheim von 242,65 € und für Kontenschließung von 2.694,73 € seines verstorbenen Vaters sowie an den Bruder für dessen Pflichtteil 25.067,50 € bezahlt. Die Schwester des Bf hat ihren Erbverzicht erklärt.

Mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2012 verkaufte der Bf das schon vor 1960 im Eigentum seines Vaters stehende Elternhaus, das der Bf durch Übergabsvertrag vom 6. September 2008 von seinem Vater erhalten hatte, um 220.000,00 €.

Beweiswürdigung

Die unbestrittenen Eigentumsverhältnisse und Meldedaten betreffend Ehewohnung und Elternhaus ergeben sich aus dem Grundbuch, den Übergabeverträgen vom 16. September 2008 und 19. September 2013, dem Kaufvertrag vom 11. Juni 2012 und den aktenkundigen Ausdrucken der Ergebnisse der Behördenanfragen aus dem Zentralen Melderegister.

Der Bf vermeint, er habe seinen Hauptwohnsitz zumindest informell von September 2007 bis zum Tod des Vaters am 31. Dezember 2011 im Elternhaus gehabt.

Bestehen berechtigte Zweifel an den Aussagen eines Steuerpflichtigen, hat die Abgabenbehörde nach **§ 167 Abs. 2 BAO** unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu von der Abgabenbehörde vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen nach **Abs. 1** dieser Bestimmung keines Beweises. Der darin aufgestellte **Grundsatz der freien Beweiswürdigung** bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.01.1995, 89/16/0186). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat gemäß **§ 26 Abs. 1** Bundesabgabenordnung, BGBI 1961/194 (**BAO**), jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nachstehende Ausführungen zur Feststellung eines **Hauptwohnsitzes** sind im Wesentlichen der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, **UFS 09.03.2005, RV/1563-L/02**, entnommen.

Gemäß Art. VIII Z. 1 und 5 des **Hauptwohnsitzgesetzes**, BGBI. Nr. 505/1994, wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1995 der Begriff "ordentlicher Wohnsitz" in Bundesgesetzen und somit auch im Kraftfahrzeugsteuergesetz – hier Einkommensteuergesetz 1988 – durch den Begriff "Hauptwohnsitz" ersetzt. Das ebenfalls durch dieses Gesetz geänderte **Meldegesetz 1991** enthält in **§ 1 Abs. 6 und 7** Begriffsbestimmungen sowohl des "Wohnsitzes" als auch des "Hauptwohnsitzes".

Ein **Wohnsitz** eines Menschen ist an einer Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, dort bis auf weiteres einen **Anknüpfungspunkt von Lebensbeziehungen** zu haben (§ 1 Abs. 6 Meldegesetz).

Der **Hauptwohnsitz** einer Person ist an jener Unterkunft begründet, an der sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum **Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen** zu machen. Trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehung eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat (§ 1 Abs. 7 Meldegesetz). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH spielen auch Grund- und Hausbesitz eine Rolle. Bei mehreren Wohnsitzen – wie im vorliegenden Fall – vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (**VwGH 16.05.1974, 946/73**).

Im gegenständlichen Fall hatten der Bf und dessen Gattin unbestritten vor und nach der 24-h Pflege des Vaters des Bf – also vor September 2007 und ab November 2011 – ihren ausschließlichen Wohnsitz und damit ihren Hauptwohnsitz und den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in der Ehewohnung.

Der Bf und seine Gattin waren auch während ihrer 24-h Pflege im Zeitraum September 2007 bis Oktober 2011 im Elternhaus gar nicht, geschweige denn mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Ein Hauptwohnsitz kann jedoch auch trotz fehlender polizeilicher Meldung vorliegen (vgl. BFG 12.10.2015, RV/6100374/2015). Im gegenständlichen ist jedoch zu bedenken, dass der Bf nach eigenen Angaben, die auch in die Stellungnahme des Facharztes für Neurologie vom 27. März 2009 auf Grund der Begutachtung am Vortag als zutreffend übernommen worden sind, auch in diesem Zeitraum im Elternhaus nur alle zweiten 14-

Tage, während der Pflege durch die Slowakin hingegen in der nur ca. 1,8 km entfernten Ehewohnung gewohnt haben.

Der Bf und seine Gattin haben das Elternhaus bei Ablöse durch die slowakische Pflegerin aus verständlichen Gründen (psychische und physische Belastung durch die 24-h Pflege) verlassen und offensichtlich, um sich auch wieder zu regenerieren gerne die Ehewohnung aufgesucht.

Der Bf hat gar nicht behauptet, dass im Zeitraum September 2007 bis Oktober 2011 die an den Bf und seine Gattin gerichtete Post (vgl. **BFG 12.10.2015, RV/6100374/2015**) an die Anschrift des Elternhauses adressiert worden wäre. Auf den Einkommensteuerbescheiden (wie Lohnzetteln) des Bf betreffend die Jahre 2007 bis 2010 vom 10. April 2008 bis 10. März 2011 scheint auch die Anschrift der Ehewohnung auf. Dies gilt auch für den Übergabsvertrag vom 16. September 2008 und den Beschluss des Bezirksgerichts vom 3. November 2008.

Es liegt auf der Hand, dass einer der Ehegatten auch während der 24-h Pflege regelmäßig auch die unweit entfernte Ehewohnung und den zugehörigen Garten aufgesucht hat, um nach dem Rechten und der Post zu sehen.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts hat sich bei Betrachtung aller Umstände des gegenständlichen Falles der Mittelpunkt der Lebensinteressen und Hauptwohnsitz des Bf auch während des Zeitraumes der 24h-Pflege durch den Bf vom September 2007 bis Oktober 2011 weiter in der Ehewohnung und nicht im Elternhaus befunden.

Der Todestag des Vaters des Bf und die Vermögenslage des Nachlasses sind aus dem vom Bf vorgelegten Beschluss des Bezirksgerichtes vom 24. Mai 2012 ersichtlich. Die vom Bf geltend gemachten Begräbniskosten sind unbestritten und in Anbetracht deren Höhe glaubwürdig. Die Zahlung der nach dem Tod seines Vaters geltend gemachten Kosten des Pflegeheimes, der Kontenschließung und für die Tilgung des Pflichtteilsanspruches seines Bruders hat der Bf durch die vorgelegten Kopien der Überweisungsbelege nachgewiesen. Die Geltendmachung des Pflichtteiles des Bruders und der Erbverzicht der Schwester ergeben sich aus den vorgelegten Kopien der Korrespondenz des Rechtsanwaltes des Bruders, insbesondere dessen Schreiben vom 29. Mai 2012.

Der Eigentumserwerb des Bf am Elternhaus und dessen Verkauf durch den Bf und die Höhe des vom Bf unbestritten erzielten Kaufpreises sind durch die vorliegenden Kopien des Übergabsvertrages vom 16. September 2008 und des Kaufvertrages vom 11. Juni 2012 belegt. Das unbestrittene Vorbringen des Bf, dass sein Vater schon vor 1960 Eigentümer des Elternhauses gewesen ist, findet im vom erkennenden Gericht eingesehenen Bewertungsakt Deckung.

Veräußerung des Elternhauses - Immobilienetragssteuer

Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBI I 22, wurde die Veräußerung von privaten Grundstücken nach dem 31. März 2012 (§ 124b Z 233 EStG 1988) in

§ 30 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988 (**EStG 1988**) wie folgt der Einkommensteuer unterworfen (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). **Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.** Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) **Von der Besteuerung ausgenommen** sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer
 - a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, **BGBl. Nr. 103/1951**, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingeggebenen Grundstückes.

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

Das gegenständliche Grundstück (Elternhaus) war zum 31. März 2012 nicht (mehr) steuerverfangen, weil es unbestritten schon seit 1960 Eigentum des Vaters des Bf gewesen ist, der es dem Bf am 16. September 2008 unentgeltlich iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 übergeben hat. Da die Spekulationsfristen längst abgelaufen waren, handelt es sich hier um sogenanntes "Altvermögen" iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988.

Die Ausdehnung der Ertragssteuerpflicht auch auf die am 31. März 2012 nicht (mehr) steuerverfangenen privaten Grundstücke (Altvermögen) hat der Verfassungsgerichtshof als verfassungsmäßig zulässige Gestaltung des einfachen Gesetzgebers anerkannt (**VfGH 25.09.2015, G111/2015**).

Im gegenständlichen Fall können die Befreiungen des **§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b EStG 1988** schon deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil auf Grund der vom erkennenden Gericht in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Sachverhaltsfeststellung der Hauptwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Bf seit 1983 durchgehend bis dato in der Ehewohnung und nicht im vom Bf am 11. Juni 2012 verkauften Elternhaus gelegen ist. Auf den Umstand, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 30 EStG 1988 ein Nebenwohnsitz zur Befreiung nicht genügt (**VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235**), hat das Finanzamt schon zutreffend in der Anfragebeantwortung vom 12. Juli 2012 hingewiesen.

Doch selbst wenn man hier das Elternhaus als Hauptwohnsitz des Bf qualifizieren würde, was das erkennende Gericht nach obigen Ausführungen entschieden in Abrede stellt, steht der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 (mangels selbst hergestelltem Gebäude kommt die Z 2 nicht in Frage) die mangelnde Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Fristen entgegen:

Für die Befreiung nach **lit. a** leg. cit. ist ua Voraussetzung, dass dieses Eigenheim (Elternhaus) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Bei Aufgabe des Hauptwohnsitzes schon vor der unmittelbaren Vorbereitung dessen Veräußerung kann die Befreiung derselben nicht zur Anwendung kommen (**VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118**).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf schon ab Aufnahme seines Vaters im Alten- und Pflegeheim am 21. Oktober 2011 nicht mehr im Elternhaus gewohnt. Der Verkauf des Elternhauses ist jedoch erst mit Kaufbetrag vom 11. Juni 2012 und damit mehr als sieben Monate später erfolgt. Auch die vom Bf im E-Mail vom 12. Februar 2013 ins Treffen geführte erstmalige Besichtigung durch die späteren Käufer im Jänner und März 2012 samt der von diesen angeblich mündlich geäußerten Kaufabsicht erscheinen nicht hinreichend, um eine dem Gesetz entsprechende Befreiung zu tragen. Vom Auszug bis zur ersten Besichtigung sind schon mehr als zwei Monate verstrichen. Außerdem stellt auch die Absichtserklärung des Käufers keinen beider Vertragsparteien bindenden Vorvertrag dar (vgl. **VwGH 20.11.1997, 96/15/0256**). Der Bf behauptet ja gar nicht, diese Absichtserklärung der künftigen Käufer schon damals angenommen zu haben.

Auch die Voraussetzung für eine Befreiung nach **lit. b** leg. cit. ist nicht erfüllt.

Das Gesetz verlangt nämlich, dass das Eigenheim in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben muss.

Der Bf hat jedoch nur von September 2007 bis Ende Oktober 2011 im Elternhaus gewohnt. Dies sind lediglich 4 Jahre und 2 Monate. Der Bf rechnet dem gegenüber offensichtlich bis zum Tod des Vaters am 31.12.2011 und deshalb mit 4 Jahren und 4 Monaten.

Da auch dieser Zeitraum weit unter fünf Jahren liegt, kommt diese Befreiung ebenfalls mangels Erfüllung der gesetzlich vorgesehenen Mindestfrist nicht in Betracht.

Die vom Bf geforderte Berücksichtigung des Umstandes, dass durch die häusliche Pflege des Vaters durch den Bf dem Staat höhere Kosten im Heim- und Pflegebereich erspart worden sind, findet im Gesetz – hier § 30 EStG 1988 - keine Deckung.

Intention des Stabilitätsgesetzes 2012 war es hingegen schlicht und einfach ein zusätzliches Steueraufkommen zur Budgetsanierung zu generieren. Das Herzstück der ertragsteuerlichen Änderungen war dabei die neue Besteuerung von Liegenschaften, woraus sich der Fiskus bereits 2013 ein zusätzliches Steueraufkommen von 350 Mio € erwartete, das bis 2016 auf jährlich 750 Mio. € ansteigen soll (Bruckner, in ÖStZ 2012, S 101).

Dieses Ziel wurde durch eine Einbeziehung des Altvermögens – mit jedoch moderater Besteuerung (3,5% des Verkaufspreises) – realisiert. Der Aufwand für die Pflege wird

hingegen im hiefür zuständigen Sozialwesen durch das dem Aufwand entsprechend abgestufte Pflegegeld und bei Beschäftigung von Pflegepersonal im Rahmen eines Werkvertrages durch einen Zuschuss von 550,00 € monatlich gefördert.

Der steuermindernde Ansatz der eigenen Arbeitsleistung (etwa auch eines Unternehmerlohnes) ist dem Einkommensteuerrecht fremd.

Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung ist es, den Erlös aus der Veräußerung des Hauptwohnsitzes dem Steuerpflichtigen ungeschrämt durch eine ertragsteuerliche Belastung für die Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes verfügbar zu machen (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 8). Im gegenständlichen Fall hat der Bf jedoch seinen in der Ehewohnung gelegenen Hauptwohnsitz gar nicht veräußert. Es besteht daher gar keine Notwendigkeit für die Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes.

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid den Erlös aus der Veräußerung des Elternhauses durch den Bf zu Recht der Immobilienertragssteuer des § 30 EStG 1988 unterworfen.

Da der Bf keinen Antrag auf Ermittlung unter Berücksichtigung der konkreten Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 30 Abs. 5 EStG 1988 gestellt hat, entspricht auch die (oben wiedergegebene) in der gesonderten Begründung des bekämpften Bescheides dargelegte Ermittlung der Bemessungsgrundlage dem Gesetz (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988). Nach der zuletzt genannten Bestimmung werden nämlich beim Altvermögen pauschal Anschaffungskosten in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses unterstellt, woraus sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 14% des Verkaufspreises ergibt (14% von 220.000=30.800). Das Finanzamt hat daher die Veräußerung des Elternhauses zu Recht mit 7.000,00 € (25% gemäß § 30a Abs. 1 EStG von 30.800) besteuert, was lediglich 3,5% (s.o.) des Verkaufserlöses von 220.000,00 € entspricht. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unberechtigt.

Zahlungen für den verstorbenen Vater und Pflichtteil - Außergewöhnliche Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

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

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

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 (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Bei Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung müssen die gesetzlich normierten Voraussetzungen wie Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kumulativ erfüllt sein. Ist auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, ist bereits ein Abzug der betreffenden Aufwendungen zu versagen.

Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 90, führt zu "**Begräbniskosten**" (auszugsweise) aus:

Begräbniskosten gehören zu den bevorrechteten *Nachlassverbindlichkeiten* (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen *Nachlassaktiva* zu bestreiten.

Ist kein ausreichender *Nachlass* vorhanden, haften hierfür grundsätzlich die Unterhaltsverpflichteten des Verstorbenen. ... Begräbniskosten bilden somit insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie in den *Nachlassaktiva* (Verkehrswerten) Deckung finden (**VwGH 27.09.1995, 92/13/0261**). ... Begräbniskosten sind weiters nicht abzugsfähig, soweit sie mit einem sonstigen Vermögenserwerb (Auszahlungsbetrag aus einer Lebensversicherung, Grundstücksübertragung etc.) in rechtlicher (z.B. Übergabsvertrag: BFG 06.10.2014, RV/6100606/2014) oder ausreichendem zeitlichem (s. Rz 27) Zusammenhang stehen (**VwGH 21.10.1999, 98/15/0201**; s. LStR 890).

Unter dem Stichwort "**Nachlassverbindlichkeiten**" wird aaO zunächst darauf hingewiesen, dass diese grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, und auf die Ausführungen zu den "Begräbniskosten" verwiesen. Zu rückständigen Pflegeentgelten wird auf das Erkenntnis **VwGH 21.10.1999, 98/15/0201**, hingewiesen.

Unter der **Rz 27 "Vorteilsausgleich/Gegenleistung"** findet sich (auszugsweise) Folgendes:

Eine außergewöhnliche Belastung liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht (**VwGH 27.02.1990, 87/1470004**) bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist (**VwGH 21.10.1999, 98/15/0201**; LStR 823). Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei einer – ggf. auch lange zurückliegenden vertraglichen Verpflichtung oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen, der nach LStR 823 und 890 bis zu sieben Jahren gehen soll. Nach Ansicht des VwGH kommt es ggf. auch darauf an, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen, z.B. die Annahme einer Schenkung (s Rz 41) die spätere Unterstützungsbedürftigkeit des Zahlungsverpflichteten (z.B. des in einem Heim untergebrachten Elternteils) adäquat mitverursacht hat (**VwGH**

21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012 ; ebenso BFG 21.07.2015, RV/7104252/2014).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf durch Übergabsvertrag am 16. September 2008 das Elternhaus lediglich gegen Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes und Übernahme der Verpflichtung, Haus und Garten in ordentlichem Zustand zu erhalten und den Übergeber bei Arbeiten, zu denen er nicht mehr in der Lage ist, zu unterstützen.

Der Bf hat nach Tod seines Vaters (31.12.2011) seinem Bruder nach Einschaltung eines Rechtsanwaltes durch diesen zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches am 18. Dezember 2012 25.067,50 € überwiesen, nachdem er das Elternhaus am 11. Juni 2012 um 220.000,00 € verkauft hatte. Es ist davon auszugehen, dass der Bf gegenüber seinem Bruder die Einrechnung der vom Bf gezahlten Kosten für Begräbnis (6.452,00 €), Kontoschließung (2.694,73 €) und Pflegeheim (242,65 €) und der in der Berufung vom 19. März 2013 angeführten weiteren Umstände ("weiche Faktoren") Ausbau des Dachgeschoßes des Elternhauses durch den Bf im Jahr 1975, Rückzahlung von 6.000,00 € eines Kredites der Eltern, Investition von ca. 10.000,00 € durch den Bf ins Elternhaus nach dessen Übernahme im September 2008 – bei Bemessung des Pflichtteilsanspruches geltend gemacht hat.

Dem Bf müssen deshalb nach Abrechnung der Kosten für Begräbnis, Kontoschließung und Heim von insgesamt 9.389,38 € mindestens so viel Reinvermögen vom verstorbenen Vater wie seinem Bruder (25.067,50 €) verblieben sein. Dieser Betrag dürfte in Ansehung des Umstandes, dass der Pflichtteil nur die Hälfte des gesetzlichen Erbes beträgt, auf jeden Fall auf über 50.000,00 € zu verdoppeln sein.

Den vom Bf als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Zahlen mangelt es schon an der Zwangsläufigkeit, weil der Bf die (gemischte) Schenkung des Elternhauses nicht annehmen musste, wodurch beim Tod des Vaters die Verwertung des Elternhauses zur Tilgung (auch) der gegenständlichen Verbindlichkeiten herangezogen hätte werden können (vgl. **VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130**).

Auch stehen die im Jahr 2012 erfolgten gegenständlichen Zahlungen, wie bereits das Finanzamt in der gesonderten Begründung des bekämpften Bescheides zutreffend ausgeführt hat, nicht nur wirtschaftlich, sondern auch zeitlich in hinreichend nahem Zusammenhang mit der Übernahme des Elternhauses durch den Bf im September 2008 (vgl. **VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012**).

Der Beschwerde kommt deshalb auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall liegt keine derartige Rechtsfrage vor:

Die Frage, wo der Hauptwohnsitz im maßgeblichen Zeitraum gewesen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Ansonsten wird auf die oben zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen.

Linz, am 23. Dezember 2016