

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Resultatio Steuerberatung GmbH, Gratweiner Straße 8, 8111 Gratwein-Straßengel, über die Beschwerde vom 3. April 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 13. März 2014 betreffend Einkommensteuer für 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I.

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der **Einkommensteuererklärung 2012 vom 03.02.2014** unter KZ 735 eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 22.061,28 Euro geltend.

II.

Laut einer vom steuerlichen Vertreter nachgereichten „**Finanzamtsbestätigung**“ vom **04.02.2014** (G) (in der Folge: G) sei die Mutter des Bf. dort seit 11.05.2011 untergebracht. Dafür sei ein Kostenbeitrag in Höhe von 22.061,28 Euro geleistet worden.

III.

Nach **Mitteilung des steuerlichen Vertreters vom 07.02.2014** habe die Mutter im Jahr 2011 einen Schlaganfall erlitten. Seit dieser Zeit müsse sie künstlich ernährt werden, sei ohne Wahrnehmungsvermögen und benötige zwingend permanente medizinische

Betreuung. Sie befinde sich in der Pflegestufe 7. Da ihre Pension nicht ausreiche, die Kosten zu begleichen, müsse der Bf. als ihr Sohn für den Differenzbetrag laut übermittelter Bestätigung zwingend aufkommen.

IV.

Laut **Aktenvermerk des Finanzamts vom 10.02.2014** habe ein Anruf in der zuständigen Magistratsabteilung ergeben, dass im vorliegenden Fall keine Verpflichtung des Bf. zur Übernahme der o.a. Kosten bestünde.

V.

Aus einem vom Bf. übermittelten **ärztlichen Bericht vom 13.02.2014** geht hervor, dass die Mutter auf Grund ihres hochgradig eingeschränkten und labilen Gesundheitszustandes zu 100% Fremdhilfe und ständige ärztlich-medizinische Bereitschaft benötige.

VI.

Im (hier angefochtenen) **Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 13.03.2014** wurde die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt, weil die Mutter über verwertbares Vermögen verfüge.

VII.

Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 03.04.2014** mit dem Hinweis auf UFS RV/0762-S/07. Verwertbares Vermögen, wie vom Finanzamt eingewendet, stamme letztlich aus der Einkunftsverwendung und sei hier daher nicht zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber habe nicht normiert, dass außergewöhnliche Belastungen erst dann zu berücksichtigen seien, wenn alles verwertbare Vermögen „versilbert“ worden sei.

Eine mündliche Verhandlung wurde beantragt.

VIII.

Aus einer in den Akten befindlichen **Info des Landes Steiermark zum Pflegeregress (25.04.2014)** geht ua. hervor, dass Regress die teilweise Rückforderung von Kosten für einen Pflegeheimplatz bedeutet, die von Land und Gemeinden zwischenzeitig übernommen werden, wenn der Kostenaufwand der Pflege im Heim höher ist als die Einkünfte der dort gepflegten Person. Regresspflicht (zB der Kinder gegenüber den Eltern) besteht demnach nur bei Unterbringung im Heim und zivilrechtlicher Unterhaltspflicht.

IX.

Laut **Aktenvermerk des Finanzamts vom 06.05.2016** habe der steuerliche Vertreter mitgeteilt, dass er mit zwei bekannten Richtern des BFG gesprochen habe, die seine Annahme einer sittlichen Verpflichtung des Bf. zur Kostenübernahme bestätigt hätten.

X.

In der (abweisenden) **Beschwerdevorentscheidung vom 10.05.2016** wurde das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 verneint:

Tatsächliche Gründe seien nur solche, die den Bf. unmittelbar betreffen. Eine rechtliche Verpflichtung liege hier nicht vor (laut Bestätigung der zuständigen Magistratsabteilung habe der Bf. die Pflegekosten freiwillig bezahlt). Eine sittliche Verpflichtung könne nur dann zum Tragen kommen, wenn keine rechtliche Verpflichtung begründet werden könne, komme hier aber deshalb nicht in Betracht, weil die Mutter über ausreichende finanzielle Mittel (Pension, Pflegegeld, verwertbares Wohnungseigentum) verfüge. Eine Kostenübernahme durch eine dritte Person erscheine somit als nicht notwendig.

Die beantragte außergewöhnliche Belastung sei schließlich auch noch aus folgendem Grund nicht zu berücksichtigen: Wenn ein Pflegebedürftiger sein Vermögen noch nicht übertragen habe, gingen die Pflegekosten zunächst zu Lasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil komme bei den Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Im konkreten Fall liege lediglich eine Vermögensumschichtung vor, zumal die Mutter über Vermögen (ua. verwertbares Wohnungseigentum) verfüge und davon auszugehen sei, dass dieses nach dem Ableben der Mutter dem Bf. zuwachsen werde.

XI.

Dagegen vertrat der Bf. im **Vorlageantrag vom 08.06.2016** die Ansicht, dass hier sehr wohl ein Anwendungsfall des § 34 EStG 1988 vorliege:

Die Mutter befinde sich seit ihrem Schlaganfall im Jahr 2011 in einem bedauernswerten Zustand. Ihr gesamtes Einkommen (abgesehen von geringen Kosten für die Wohnung) samt Pflegegeld gehe an das Spital. Da diese Zahlungen nicht ausgereicht hätten, die Mutter medizinisch zu versorgen, habe der Bf. die streitgegenständlichen 22.061,28 Euro zusätzlich an das Spital gezahlt; dies nicht freiwillig, vielmehr unter gesetzlicher Regresspflicht und sittlicher Verpflichtung.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 sei eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Dies treffe auf den streitgegenständlichen Betrag in Höhe von 22.061,28 Euro zu.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachse die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen **oder** sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Im vorliegenden Fall erwachse dem Bf. diese Belastung tatsächlich, schließlich habe er sie entrichtet. Auch sei der Bf. letztlich dazu rechtlich verpflichtet (gesetzliche Regresspflicht), weshalb Freiwilligkeit ausscheide. Er müsse nicht auf ein entsprechendes Urteil oder einen entsprechenden Bescheid warten, wenn er ohnedies von Gesetzes wegen als Sohn zur Zahlung herangezogen würde. Die sittliche Verpflichtung sei im vorliegenden Fall schließlich zu offensichtlich, als dass sie noch erläutert werden müsste, schließlich gehe es hier um die medizinische Versorgung der Mutter. Der Sohn helfe seiner Mutter aus einer finanziellen und medizinischen Notlage, welche die Mutter nicht leichtfertig herbeigeführt habe. Somit sei hier auch eine Zwangsläufigkeit im o.a. Sinne gegeben.

Im vorliegenden Fall werde aber auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt.

Da hier somit alle drei geforderten Merkmale erfüllt seien, sei die außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen – und zwar gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988, letzter Teilstrich, ohne Selbstbehalt.

Außerdem sei das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung von mehreren falschen Annahmen ausgegangen:

Tatsächlich liege die Mutter des Bf. nicht in einem Pflegeheim, sondern in einem Spital/ Krankenhaus, um die zwingend erforderliche medizinische Versorgung zu erhalten.

Der Hinweis des Finanzamts auf verwertbares Vermögen der Mutter sei widersinnig. § 34 EStG 1988 normiere nicht, dass verwertbares Vermögen zu veräußern sei. Müsse jeder, der im Spital ist, gleich seine Wohnung verkaufen? Hätte der Gesetzgeber das gewollt, hätte er es auch so geregelt. Abgesehen davon solle die Wohnung zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Mutter dienen, sofern sie aus dem Spital wieder entlassen wird und dann eventuell einen Pflegedienst in Anspruch nimmt. Wie gesagt befinde sich die Mutter im Spital und nicht in einem selbst gewählten Pflegeheim unter Aufgabe der Wohnung. Im Übrigen gehe es im vorliegenden Fall um die „Einkommensteuerveranlagung“ des Bf., und nicht um eine „Vermögensbesteuerung“, in welcher eine Wohnung zu berücksichtigen wäre.

Der Bf. habe für die an das Spital gezahlten Beträge keine Gegenleistung erhalten, und es sei eine solche auch nicht vereinbart worden. Dies habe bei ihm also zu einer bleibenden Vermögensminderung geführt. Die Wohnung gehöre nach wie vor der Mutter, welche sie gegebenenfalls bei Besserung ihres Zustandes wieder als solche benutzen werde. Die Mutter sei nicht verstorben. Etwaige Erben stünden nicht fest. Ob der Bf. überhaupt einen Erbanteil erhält oder diesen ausschlägt, liege in der Zukunft und könne aus heutiger Sicht nicht beantwortet werden. Abgesehen davon sei der Wert des durch eine Verwertung der Wohnung erzielbaren Verkaufserlöses bzw. eines etwaigen Erbes wesentlich geringer als es die für die Mutter aufgewendeten Zahlungen seien.

Für den Standpunkt des Bf. spräche aber auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.11.1987, 85/14/0128, betreffend aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsene Kosten für den Besuch des in einem auswärtigen Krankenhaus untergebrachten Ehegatten; VwGH 12.04.1994, 94/14/0011, betreffend die Kosten einer Ersatzwohnung als außergewöhnliche Belastung; VwGH 11.06.1991, 91/14/0052, betreffend die sittliche Pflicht, Angehörige aus einer Notlage zu befreien besteht, die nicht leichtfertig herbeigeführt wurde).

Aus einer dem Vorlageantrag beigelegten ärztlichen Stellungnahme der G vom 07.06.2016 geht hervor, dass die Mutter im Mai 2011 nach einem ausgedehnten Insult zur weiteren Stabilisierung des Gesundheitszustandes und Intensivpflege übernommen worden sei.

Im Jahr 2012 habe noch die berechtigte Hoffnung der Familie, v.a. allem der Söhne, bestanden, dass nach einer weiteren Verbesserung der Insultsymptomatik eine weitere Betreuung zu Hause möglich sein würde. Auf Grund des nach wie vor intensiven Pflege- und Kontrollaufwands sei eine Entlassung in die häusliche Pflege bzw. in ein Pflegeheim aber bis dato als nicht sinnvoll erschienen.

XII.

In der **Stellungnahme des Finanzamts zum Vorlageantrag vom 24.06.2016** wurde zunächst klargestellt, dass im vorliegenden Fall keine gesetzliche Verpflichtung/ Regresspflicht des Bf. bestünde. Der Bf. stütze seine Ausführungen lediglich auf Behauptungen. Das Finanzamt gehe davon aus, dass sich die vom Bf. behauptete vermeintliche rechtliche Verpflichtung zur Kostendeckung/Regresspflicht auf § 28 Steiermärkisches Sozialhilfegesetz (SHG) beziehe (dies könne lediglich vermutet werden, weil der Bf. keine Aussage treffe, woraus er die angeblich bestehende gesetzliche Verpflichtung ableite). Dazu sei aber auszuführen, dass gemäß § 28 SHG Eltern und Kinder nur zum Ersatz des Aufwandes gegenüber dem Sozialversicherungsträger verpflichtet sind (waren), soweit diese nach bürgerlichem Recht dazu verpflichtet sind (waren). § 143 Abs. 1 ABGB sehe eine Unterhaltspflicht der Kinder gegenüber den Eltern und Großeltern allerdings nur insoweit vor, als der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten. Gemäß Abs. 3 mindere sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Im vorliegenden Fall verfüge die Mutter über Einkommen (Pflegegeld und Pension). Dieses Geld werde unbestrittenermaßen größtenteils für die Kostendeckung bzgl. der Pflegekosten verwendet. Ferner verfüge die Mutter über verwertbares Wohnungseigentum (Eigentumswohnung im Alleineigentum der Mutter; keine dbzgl. Verbindlichkeiten im Lastenblatt C).

Richtig sei, dass die Mutter in einem Spital untergebracht ist. Dies ändere jedoch nichts an der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes. Richtig sei auch, dass der Gesetzgeber bei einem Krankenhaus[aufenthalt] nicht gleich den Wohnungsverkauf fordert, um die anfallenden (Pflege)kosten ersetzt zu bekommen. Dies habe das Finanzamt auch nicht verlangt. Vielmehr bestünde die Möglichkeit, die Eigentumswohnung der Mutter mit einem Pfandrecht zu belasten, um die Kosten für die Krankenpflege zu bezahlen. Es sei der Mutter zumutbar, den Stamm ihres Vermögens, im konkreten Fall die Eigentumswohnung, durch die Aufnahme einer Hypothek heranzuziehen. Dadurch ändere sich an den Eigentumsverhältnissen an der Wohnung nichts. Eine Rückkehr der Mutter aus dem Spital in die Wohnung, wie vom Bf. dargelegt, sei somit jederzeit möglich. Auch entspreche diese Vorgehensweise den Anforderungen des Gesetzes. § 28 SHG iVm § 143 ABGB sehe eine gesetzliche Verpflichtung zur Kostenübernahme/ Regresspflicht lediglich vor, sofern kein Vermögen vorhanden bzw. die Selbsterhaltung des Unterhaltspflichtigen nicht gegeben ist.

Die vom Bf. zitierten VwGH-Entscheidungen seien im Wesentlichen nicht einschlägig.

XIII.

Mit **Vorlagebericht vom 13.07.2016** legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

XIV.

Mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 02.05.2017** wurde der Bf. um eine - allällige - Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamts zum Vorlageantrag ersucht.

XV.

Der Bf. nahm dazu in der **Vorhaltsbeantwortung vom 01.06.2017** im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Das Finanzamt habe für die Erlassung der Beschwerdeentscheidung über zwei Jahre gebraucht und trotzdem das Parteiengehör verletzt. Ohne dem Gericht vorgreifen zu wollen, sei nach Ansicht des Bf. der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Dies könne auch die weitere „akademische“ Diskussion in diesem Fall nicht sanieren.

Zur gesetzlichen Verpflichtung: Eine Verwertung des Wohnungseigentums sei nicht möglich (zum Zeitpunkt der Kostenentrichtung nicht rechtsgeschäftsfähige Mutter) und auch nicht zumutbar. Die Nicht-Zumutbarkeit bestünde darin, dass die Wohnung „in Folge zur Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse dienen“ solle. Die Krankheitskosten der Mutter überschreiten, nach Abzug der angemessenen Lebenshaltungskosten, das verbleibende wirtschaftliche Nettoeinkommen. Daher seien dem Bf. nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 jedenfalls jene abzugsfähigen Unterhaltsleistungen zuzuordnen, die er geleistet und in seiner Steuererklärung beantragt hat. Dieser Betrag habe seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unbestrittenermaßen beeinträchtigt.

Zur sittlichen Verpflichtung: Das Finanzamt schweige sich zur sittlichen Verpflichtung im Wesentlichen aus. Im vorliegenden Fall bestünde aber jedenfalls eine sittliche Verpflichtung des Sohnes gegenüber seiner Mutter, diese in einer wirtschaftlichen und gesundheitlichen Notlage zu unterstützen. Eine „akademische“ Diskussion über eine gesetzliche Verpflichtung sei hier völlig entbehrlich, weil § 34 Abs. 3 EStG 1988 eindeutig normiere, dass eine Belastung den Steuerpflichtigen zwangsläufig trifft, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen **oder** sittlichen Gründen nicht entziehen kann, und im vorliegenden Fall der sittliche Grund nicht negiert werden könne. Der Gesundheitszustand der Mutter sei auf einem Tiefststand angelangt. Für den Bf. habe aus seiner sittlichen Verpflichtung heraus selbstverständlich Handlungsbedarf bestanden.

Wenn das Finanzamt nun zwar von einem Verkauf der Wohnung abrücke, jedoch die Kreditaufnahme fordere, übersehe es, dass die Mutter zum Zeitpunkt der Kostenentstehung nicht rechtsgeschäftsfähig und die Kostenübernahme durch den Sohn aus sittlichen Gründen ohnedies gegeben gewesen sei.

Weiters verweise der Bf. auf VwGH 19.03.2013, 2009/15/0176, wobei es seiner Ansicht nach keinen Unterschied machen könne, ob er für die Aufbringung der Krankheitskosten

seiner Mutter einen Kredit aufnimmt oder diese aus seinem Einkommen bestreitet. Aus VwGH 10.11.1987, 85/14/0128, schließe der Bf., dass, wenn bereits der bloße Kostenanfall im Zusammenhang mit einem Krankenhausbesuch als sittlicher Grund gesehen wird, dies für die Übernahme der Spitalskosten für die notleidende Mutter durch den Sohn jedenfalls auch gilt. Bezüglich VwGH 12.04.1994, 94/14/0011, verkenne das Finanzamt, dass laut dieser Entscheidung, angewandt auf den vorliegenden Fall, die Mutter die Wohnung nicht veräußern müsse. Im Zusammenhang mit VwGH 11.06.1991, 91/14/0052, verkenne das Finanzamt schließlich, dass für den Verwaltungsgerichtshof auch ausschlaggebend gewesen sei, ob die finanzielle Notlage leichtfertig herbeigeführt worden sei. Dies sei aber im vorliegenden Fall wohl eindeutig zu verneinen.

XVI.

Mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 08.06.2017** wurde dem Finanzamt die o.a. Stellungnahme vorgehalten.

XVII.

Laut **Stellungnahme des Finanzamts vom 14.07.2017** habe der Bf. keine neuen Sachverhaltselemente vorgebracht und obliege die rechtliche Würdigung ohnehin dem Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt möchte allerdings die Gelegenheit nutzen um sachverhaltserhellende Unterlagen vorzulegen:

Die Mutter sei nach den vorliegenden Unterlagen verwitwet. Ihre Eigentumswohnung sei nicht belastet und sollte derzeit leer stehen. Die Mutter besitze kein weiteres Grundvermögen. Der Wert der genannten Wohnung werde anhand der Verkäufe in diesem Objekt nach dem Vergleichswertverfahren geschätzt und sollte für das Jahr 2012 98.000 Euro betragen (vgl. beiliegende Berechnung). Aus einer vorliegenden Kontoinformation betreffend die Bf. gehe eine monatlich bezahlte Schließfachmiete (20 Euro) hervor, Angaben zu weiteren Vermögenswerten der Mutter würden vom Bf. allerdings nicht angeführt.

XVIII.

Mit **Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 26.07.2017** wurde dem Bf. die o.a. Stellungnahme vorgehalten.

XIX.

Aus der **Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs (§ 269 Abs. 3 BAO) vom 20.09.2017** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Der steuerliche Vertreter äußerte sich zur o.a. Stellungnahme des Finanzamts dahingehend, dass die Schätzung des Wertes der Eigentumswohnung laut Finanzamt in Höhe von 98.000 Euro nicht bestritten werde.

Die Vertreterin des Finanzamts stellte in diesem Zusammenhang klar, dass die Wohnung unbelastet sei. Aus dem Grundbuchsauszug sei ersichtlich, dass es sich bei den dort

aufscheinenden Pfandrechten um "Uraltdarlehen" (aus den Jahren 1963 und 1967) handle, die man offenbar vergessen habe zu löschen.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass die Mutter, abgesehen von der Wohnung, kein nennenswertes Vermögen besitze. Diese Aussage gelte auch für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum. Die Wohnung sei seit der schweren Erkrankung der Mutter im Jahr 2011 und jedenfalls auch noch im Jahr 2012 leer gestanden. Was sich in dem vom Finanzamt erwähnten Schließfach befindet, könne er nicht sagen. Klargestellt werde, dass der streitgegenständliche Betrag **im** Jahr 2012 bezahlt worden sei. Ähnlich hohe Beträge habe der Bf. auch in den Folgejahren bezahlt. Vom Jahr 2011 sei dem steuerlichen Vertreter nichts bekannt. Bei den von ihm seinerzeit erwähnten "zwei bekannten Richtern des BFG" handle es sich um Ri und einen anderen Richter, dessen Name ihm derzeit nicht ein falle, mit denen er anlässlich eines BFG-Tages in Wien Pausengespräche geführt habe. Zu der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht, dass im vorliegenden Fall keinesfalls ein Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 zu berücksichtigen wäre, wolle er keine Stellungnahme abgeben. Befragt zur Behauptung im Vorlageantrag, dass der Wert eines etwaigen Erbes wesentlich geringer sei als die für die Mutter aufgewendeten Zahlungen, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bf. auch einen Bruder habe. Seines Erachtens wäre dem Bf. wertmäßig daher nur die Hälfte der Wohnung zuzurechnen (= rund 49.000 Euro). Bis dato habe der Bf. jedenfalls bereits mehr als diese 49.000 Euro bezahlt. Der Bf. habe die verfahrensgegenständlichen Kosten deshalb zur Gänze übernommen, weil sein Bruder nicht in der Lage gewesen sei, einen Beitrag zu leisten. Der Bf. habe sich dazu sittlich verpflichtet gefühlt.

Die Vertreterin des Finanzamts entgegnete darauf, dass ihres Erachtens erbrechtliche Überlegungen hier nicht anzustellen seien. Entscheidend sei, dass die Mutter im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Alleineigentümerin einer unbelasteten Wohnung im Wert von 98.000 Euro gewesen sei.

Befragt zum Hinweis auf § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG im Schreiben vom 01.06.2017 gab der steuerliche Vertreter an, dass er in diesem Zusammenhang eigentlich nur zum Ausdruck bringen wollte, dass im vorliegenden Fall das Parteiengehör nicht ausreichend gewahrt worden sei. Zur mehrfach relevierten mangelnden Rechtsgeschäftsfähigkeit der Mutter im Schreiben vom 01.06.2017 äußerte sich der steuerliche Vertreter dahingehend, dass die Mutter aufgrund ihres komatösen Zustandes nicht in der Lage gewesen sei, Entscheidungen zu treffen. Dem Vorhalt der Möglichkeit einer Sachwalterbestellung entgegnete er, dass der Bf. diesen Weg nicht habe beschreiten wollen. Der Bf. habe sich sittlich verpflichtet gefühlt, die strittigen Zahlungen zu leisten.

Daraufhin teilte die Vertreterin des Finanzamts mit, dass laut den von ihr angestellten Erkundigungen im Bereich der G kein anderer Fall bekannt sei, wo ein Angehöriger freiwillig derartige Zahlungen leiste. Der Bf. sei dort offenbar der einzige Fall, wo sich ein Kind sittlich verpflichtet gefühlt habe, in dieser Form "einzuspringen".

Der Vertreter des Finanzamts erklärte, dass nach seinen Praxiserfahrungen (Notariat) der Sozialhilfeverband, wenn der Bf. nicht gezahlt hätte, die Kosten für die Pflege übernommen und gegebenenfalls ein Pfandrecht im Grundbuch eingetragen hätte. Im Zuge der Verlassenschaft hätte der Sozialhilfeverband diese Forderungen dann angemeldet, welche gegebenenfalls aus dem Nachlassvermögen befriedigt würden.

Die Vertreterin des Finanzamts stellte klar, dass die Mutter im Falle einer etwaigen Nicht-Kostenübernahme durch den Sohn jedenfalls nicht aus dem Krankenhaus der G verwiesen worden wäre. Nach Ansicht des Finanzamts müsse daher im vorliegenden Fall eine vermögenserhaltende Motivation des Bf. ausschlaggebend gewesen sein. Wenn der Sozialhilfeverband "ins Grundbuch gegangen" wäre, hätte das auch nie bedeutet, dass die Wohnung sofort versteigert wird.

Der Vertreter des Finanzamts schloss daran an, dass nach seinen Praxiserfahrungen die Mutter im Falle der Rückkehr in ihre Wohnung jedenfalls bis zu ihrem Ableben dort hätte bleiben können. Der Sozialhilfeverband melde die Forderungen üblicherweise erst im Verlassenschaftsverfahren an.

Der steuerliche Vertreter erklärte daraufhin, dass seines Erachtens im vorliegenden Fall die sittliche Verpflichtung des Bf. zur Leistung der strittigen Zahlungen ausschlaggebend sei.

Der Vertreter des Finanzamts führte in der Folge VwGH 02.05.1991, 90/13/0294, an, wonach eine sittliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 voraussetzt, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen einem Aufwand nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen sei entscheidend.

Der steuerliche Vertreter verwies auf VwGH 19.01.1988, 87/14/0021, wonach die Sittenordnung u.a. Hilfeleistung an in Not geratene Menschen, zu denen eine besondere Nahebeziehung besteht, verlange. Aus VwGH 24.09.1986, 85/13/0007, gehe hervor, dass zur Annahme einer sittlichen Verpflichtung zwischen Familienangehörigen erforderlich sei, dass sich der Angehörige in einer akuten Notlage befindet. Weiters bedeute es laut VwGH 07.09.1993, 90/14/0063, eine existenzgefährdende Notlage des Angehörigen, wenn ihm ohne Bürgschaftsübernahme Konkurs und damit vollkommener Vermögensverlust drohen - daher sittliche Verpflichtung.

Die Vertreterin des Finanzamts stellte schließlich aus ihrer Sicht klar, dass die Sittenordnung eine Kostenübernahme wie durch den Bf. im vorliegenden Fall jedenfalls nicht gebiete, was schon der Umstand beweise, dass der Bf. im Bereich der G ein absoluter Einzelfall, was die freiwillige Kostenübernahme anlangt, sei.

Der steuerliche Vertreter antwortete darauf, dass dies nur beweise, dass hier besondere Umstände vorliegen.

Abschließend erklärte der steuerliche Vertreter, dass auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werde.

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss 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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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 (...)

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988, 6. TS, können 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind darüber hinaus 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.

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der

Unterhaltsberechtigter nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht groblich vernachlässigt hat.

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

Gemäß § 143 Abs. 3 ABGB mindert sich der Unterhaltsanspruch eines Eltern- oder Großelternteils insoweit, als ihm die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist. Überdies hat ein Kind nur insoweit Unterhalt zu leisten, als es dadurch bei Berücksichtigung seiner sonstigen Sorgepflichten den eigenen angemessenen Unterhalt nicht gefährdet.

Gemäß § 28 SHG sind zum Ersatz des Aufwandes gegenüber dem Sozialhilfeträger verpflichtet:

1. der Hilfeempfänger aus seinem Vermögen, soweit hierdurch das Ausmaß des Lebensbedarfes (§ 7) nicht unterschritten wird;
2. a) Eltern und Kinder, soweit diese nach Bürgerlichem Recht verpflichtet sind, für den Hilfeempfänger Unterhalt zu leisten, in der von der Landesregierung durch Verordnung kundzumachenden Höhe (...)
3. die Erben des Hilfeempfängers bis zur Höhe des Wertes des Nachlasses (...)

Gemäß § 5 Abs. 1 SHG ist Hilfe nur so weit zu gewähren, als das Einkommen und das verwertbare Vermögen des Hilfeempfängers nicht ausreichen, um den Lebensbedarf zu sichern (...).

Gemäß § 5 Abs. 4 SHG kann, wenn der Hilfeempfänger Vermögen hat, dessen Verwertung ihm vorerst nicht möglich oder zumutbar ist, im Zuerkennungsbescheid oder in einem getrennten Verfahren, die Sicherstellung des Ersatzanspruches verfügt werden.

2. Festgestellter Sachverhalt

Die nachfolgenden Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Angaben des Bf. bzw. des steuerlichen Vertreters, die vorgelegte „Finanzamtsbestätigung“, die vorgelegten ärztlichen Bestätigungen, die vorliegenden Lohnzettel-, Melde- und Grundbuchdaten, die Wertermittlung (Wohnung) laut Finanzamt und die laut Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs (§ 269 Abs. 3 BAO) getroffenen Klarstellungen zum Sachverhalt:

- Die Mutter des Bf. (geb. 1924, verwitwet) erlitt im Jahr 2011 einen Schlaganfall. Sie ist seither ohne Wahrnehmungsvermögen und muss künstlich ernährt werden (Pflegestufe 7).
- Auf Grund der Notwendigkeit permanenter medizinischer Betreuung und des intensiven Pflegeaufwandes befindet sich die Mutter seit 11.05.2011 in einer Klinik der G. Bis dato

war eine Entlassung der Mutter in die häusliche Pflege bzw. in ein Pflegeheim nicht möglich.

- Die Mutter bezog im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Pensionseinkünfte (KZ 245: 16.472,52 Euro) und Pflegegeld (19.869,60 Euro).
- Der Bf. (= einer der Söhne) leistete im verfahrensgegenständlichen Zeitraum im Zusammenhang mit der Unterbringung der Mutter im Bereich der G einen Kostenbeitrag in Höhe von 22.061,28 Euro.
- Die Mutter ist Eigentümerin einer (unbelasteten) Eigentumswohnung (= Hauptwohnsitz der Mutter) mit einem Wert von rd. 98.000 Euro.
- Der o.a. Wohnungswert übersteigt die bis inkl. 2012 angefallenen Kostenbeiträge des Bf. bei Weitem.
- Diese Wohnung ist seit der Einlieferung der Mutter in das Krankenhaus, jedenfalls auch noch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, leer gestanden.

3. Rechtliche Würdigung

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der o.a. Kostenbeitrag des Bf. eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 darstellt.

Das Bundesfinanzgericht ist jedoch zur Auffassung gelangt, dass hier keine Zwangsläufigkeit gegeben ist, weil weder tatsächliche, rechtliche noch sittliche Gründe iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 vorliegen; dies wird begründet wie folgt:

3.1. Tatsächliche Gründe

Nach herrschender Rechtsauffassung werden unter tatsächlichen Gründen iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 Ereignisse verstanden, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB *eigene* Krankheitskosten etc.) (vgl. zB Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (Stand 1.9.2013, rdb.at), § 34 Tz 27, mwN).

Tatsächliche Gründe iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 scheiden hier daher aus.

3.2. Rechtliche Gründe

Rechtliche Gründe (ebenso wie sittliche Gründe) entspringen dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Sie können sich grundsätzlich aus dem Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtliche Verpflichtung nicht auf einen freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein (vgl. zB Jakom/Vock EStG 2017, § 34 Rz 43, mwN).

Eine rechtliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 kann sich zB aus der (gesetzlichen) Unterhaltspflicht der Kinder gegenüber den Eltern ergeben. Nach der Wertung des § 143 ABGB stellen Unterhaltsansprüche gegen Nachkommen allerdings

eher einen Ausnahmefall dar; vordringlich muss der Unterhaltsberechtigte selbst für seinen Lebensbedarf aufkommen und auch eigenes Vermögen heranziehen.

Zuzahlungen eines Kindes zu den Kosten für die Unterbringung eines Elternteils in einer medizinischen Betreuungseinrichtung (wie im vorliegenden Fall) sind grundsätzlich als Unterhaltsleistung zu qualifizieren. Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit absetzbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden - was bei Krankheitskosten wie im vorliegenden Fall (Pflegestufe 7) zweifelsfrei der Fall ist.

Für das Bundesfinanzgericht ist im vorliegenden Fall aber entscheidend, ob der Bf. zur (teilweisen) Abdeckung der Kosten für die Unterbringung der Mutter in der medizinischen Betreuungseinrichtung der G verpflichtet war, weil diese nicht durch eigenes Vermögen der Mutter oder zB durch - ohne oder mit bloß eingeschränktem Regress gewährte - Landeszuschüsse abgedeckt werden konnten (vgl. VwGH 19.03.2013, 2009/15/0176).

Von einer derartigen Verpflichtung des Bf. kann jedoch offenbar keine Rede sein, verfügt die Mutter doch, neben ihrer Pension und dem Pflegegeld, über ausreichendes - verwertbares - Vermögen, nämlich eine Eigentumswohnung mit einem Wert, welcher die bis inkl. 2012 angefallenen Kostenbeiträge des Bf. bei Weitem übersteigt.

Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang auch noch klarzustellen, dass eine „Verwertung“ der Wohnung auch durch deren (bloße) Belastung erfolgen könnte. Damit stünde auch einer allfälligen Rückkehr der Mutter in ihre bisherige Wohnung nichts entgegen (vgl. Niederschrift vom 20.09.2017).

Im Übrigen haben die G, in deren Bereich die Mutter nach wie vor untergebracht ist, das Fehlen einer rechtlichen Verpflichtung des Bf. zur Kostentragung ausdrücklich bestätigt (vgl. Beschwerdeentscheidung; § 28 Z 1 lit. a SHG mit Verweis auf das Bürgerliche Recht).

Somit scheiden hier also auch rechtliche Gründe iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 aus.

3.3. Sittliche Gründe

Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche (ethische) Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen bzw. Lebensgefährten in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht (vgl. zB Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand: 01.09.2013. rdb-at), Rz 31). Sittliche Gründe ergeben sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw. der Sitte, wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich allgemein anerkannt sind. Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig

und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (vgl. zB Jakom/Vock EStG 2017, § 34 Rz 44, mwN).

In der Regel wird allerdings dort, wo im Falle einer Notlage eines nahen Angehörigen eine rechtliche Unterhaltsverpflichtung besteht, keine über das rechtliche Ausmaß hinaus gehende sittliche Verpflichtung bestehen (vgl. VwGH 19.03.2013, 2009/15/0176; BFG 12.10.2016, RV/2100836/2013, mwN).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist dieser Grundsatz auch im vorliegenden Fall zu beachten. Das führt aber zum Ergebnis, dass die Kostenübernahme durch den Bf., weil die Mutter über ausreichende finanzielle Mittel (Pension, Pflegegeld, verwertbares Wohnungseigentum) verfügt, als sittlich nicht geboten (und im Übrigen auch als nicht notwendig) anzusehen ist.

Diese Sicht der Dinge, dass die Sittenordnung die beschwerdegegenständliche Kostenübernahme durch den Bf. nicht geboten hat, wird übrigens auch durch die Feststellung des Finanzamts bestätigt, dass der Bf. mit seiner (entsprechend dem oben Gesagten: freiwilligen) Kostenübernahme als Kind zu Gunsten eines Elternteils im Bereich der G, einer größtmäßig nicht unbedeutenden Einrichtung, ein absoluter Einzelfall ist (vgl. Niederschrift vom 20.09.2017).

Somit scheiden hier auch sittliche Gründe iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 aus.

3.4. Weitere Argumente des Bf.

Die vom Bf. zur Stützung des Beschwerdestandpunktes angeführten div. VwGH-Entscheidungen sind nicht einschlägig.

Zur erwähnten Entscheidung VwGH 19.03.2013, 2009/ 15/0176, ist ergänzend noch zu bemerken, dass im dort abgehandelten Fall die Mutter über *kein* nennenswertes Vermögen verfügt hat.

Dem Beschwerdeargument der fehlenden Rechtsgeschäftsfähigkeit der Mutter wird schließlich noch mit dem Hinweis auf eine mögliche Sachwalterbestellung entgegnet.

3.5. Zusammenfassung

Im Ergebnis stellt sich die verfahrensgegenständliche Kostenübernahme des Bf. als das Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar. Sie ist daher als nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 anzusehen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Die in Streit stehenden Fragen waren auf einer klaren rechtlichen Grundlage zu entscheiden. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren dabei nicht zu klären. Daher ist eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Graz, am 3. Oktober 2017