



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Dr. Beatrix Hutter, Wolfgang Sauer und Mag. Johann Hakel über die Berufung des T, vertreten durch Dr. Ehgartner Steuerberatungs KEG, 8530 Deutschlandsberg, Untere Schmiedgasse 4-6, vom 22. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg, vertreten durch Josef Stadlhofer, vom 9. Februar 2005 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 3. Dezember 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 gemäß § 299 BAO wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ua. Aufwendungen in Höhe von 13.081,08 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend. Bei diesen Aufwendungen handelte es sich um Pflegeheimkosten für die Mutter des Bw. Mit Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2004 wurden die genannten Aufwendungen nach

Abzug eines Selbstbehaltes von 2.727,42 Euro vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Februar 2005 wurde den geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung versagt, weil die Verpflichtung des Bw., die Pflegeheimkosten für seine Mutter zu tragen mit der im Jahr 1983 erfolgten Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Bw. im Zusammenhang stehe.

In dem am 24. Oktober 1983 zwischen dem Bw. und seinen Eltern abgeschlossenen "Übergabs- und Verzichtsvertrag" war den Eltern des Bw. als Gegenleistung für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein Ausgedinge eingeräumt worden, wobei der Bw. sich ua. zur „sorgsamen Bedienung, Wartung und Pflege seiner Eltern in gesunden und kranken Tagen, wann immer die Eltern dessen bedürfen“, verpflichtete.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 9. Februar 2005 wurde vorgebracht, der Bw. habe als einziger Sohn seit April 2000 für die Unterbringung seiner Mutter in einem Pflegeheim einen Teil der Kosten getragen. Die restlichen Kosten seien aus der Mindestpension der Mutter und dem Pflegegeld (der Stufe 5) beglichen worden. Der Haushalt der Mutter sei aufrecht geblieben. Mit dem Übergabevertrag vom 24. Oktober 1983 habe der Bw. sich verpflichtet, seine Eltern in gesunden und kranken Tagen zu pflegen und die Krankheitskosten „insoweit zu tragen, als sie nicht von der gesetzlichen Krankenkasse oder sonstigen Sozialversicherung der Eltern abgedeckt werden“. Unter einer Pflege in gesunden und kranken Tagen sei jedenfalls die häusliche Pflege im Rahmen der familiären und menschlichen Fürsorge zu verstehen. Eine Pflege in einem Pflegeheim sei von dieser Formulierung nicht umfasst. Primär decke diese Formulierung den Krankheitsfall ab. Die Mutter des Bw. sei jedoch nicht krank, sondern pflegebedürftig in einem Ausmaß gewesen, welches eine häusliche Pflege unmöglich gemacht habe. Im Zeitpunkt der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes habe der aktuell für das Jahr 1983 festgestellte Einheitswert 12.427 Euro betragen. Die Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bw. im Übergabevertrag verpflichtet habe, seien mit 1.000 S pro Person und Monat bewertet worden. Der Vater des Bw. sei im Juli 1994 verstorben. Die an den Vater des Bw. erbrachten Leistungen haben daher insgesamt 9.447,47 Euro betragen. An seine Mutter habe der Bw. bis April 2000 insgesamt Leistungen im Wert von 14.389 Euro erbracht. Bereits ohne Berücksichtigung der Kosten für die Unterbringung seiner Mutter in einem Pflegeheim habe der Bw. daher fast das Doppelte des Einheitswertes als Gegenleistung für die Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bezahlt. Die Zahlungen des Bw. für die Unterbringung seiner Mutter in einem Pflegeheim stehen daher in keinem Zusammenhang mit

der Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sondern stellen außergewöhnliche Belastungen dar.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde ausgeführt, da die Übernahme der Pflegekosten für die Übergeber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (Eltern des Bw.) Teil der im Übergabevertrag vereinbarten Gegenleistung gewesen sei und die Verkehrswerte der übernommenen Wirtschaftsgüter offensichtlich höher als die bis einschließlich 2003 angefallenen Lasten aus dem Ausgedinge gewesen seien, könnten die Aufwendungen für das Pflegeheim nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Eine Einschränkung der Verpflichtung des Bw. auf Übernahme der Pflegekosten für seine Eltern nur für den Fall der häuslichen Pflege sei dem Übergabevertrag nicht zu entnehmen. Die im Zusammenhang mit der Pflege der Eltern gewählte Formulierung „wann immer die Eltern dessen bedürfen“ spreche vielmehr dafür, dass der Bw. sich verpflichtet habe, die Kosten für die Pflege seiner Eltern unabhängig davon zu übernehmen, wo die Pflegekosten anfallen. Es bestehe daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Kosten für das Pflegeheim der Mutter durch den Bw. und der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Pflegeheim wäre nur dann möglich gewesen, wenn diese Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. beeinträchtigt hätten. Das sei jedoch nicht der Fall gewesen, weil die bisher vom Bw. getragenen Kosten in den Verkehrswerten des von ihm übernommenen Vermögens Deckung gefunden haben. Unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 25.9.1984, 84/14/0040, wurde ausgeführt, dass bei der Gegenüberstellung der Werte weder der Einheitswert des Betriebsvermögens noch der Buchwert des übernommenen Betriebes, sondern der um die stillen Rücklagen und den Firmenwert erhöhte Wert heranzuziehen sei. Im gegenständlichen Berufungsverfahren sei für die vom Bw. übernommenen Wirtschaftsgüter vom Finanzamt ein Verkehrswert von rund 9,9 Mio. S ermittelt worden. Aufgrund der Einwendungen des Bw. bzw. seines steuerlichen Vertreters sei dieser Wert auf rund 5 Mio. S (363.000 Euro) reduziert worden. Der Wert der vom Bw. in der Zeit von 1983 bis 2003 an seine Eltern erbrachten Gegenleistungen sei mit 71.800 Euro ermittelt worden (an den Vater des Bw. erbrachte Leistungen bis zu dessen Tod: 9.447,47 Euro; an die Mutter des Bw. erbrachte Leistungen bis April 2000: 14.389 Euro; Pflegeheimkosten für die Mutter des Bw. von Mai 2000 bis Dezember 2003 insgesamt: 47.963,96 Euro). Auswirkungen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. ergeben sich erst, wenn die vom Bw. getätigten Aufwendungen den Wert der von ihm übernommenen Vermögenswerte übersteigen. Das sei im Streitjahr noch nicht der Fall gewesen, weshalb eine Berücksichtigung der vom Bw. im Streitjahr getragenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich sei.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, die vom Bw. übernommenen Kosten für die Unterbringung seiner Mutter in einem Pflegeheim seien nicht Teil seiner mit dem Übergabevertrag vom 24. Oktober 1983 eingegangenen Ausgedingspflichten, weil sich der Bw. nur im folgenden Umfang zur Leistung eines Ausgedinges verpflichtet habe:

- die Gestattung der Alleinbenützung der ordentlichen, vollständigen, mit den vorhandenen Einrichtungsgegenständen eingerichteten Wohnung bestehend aus Küche, Zimmer, Bad und Nebenräumen samt erforderlicher Beleuchtung, Beheizung, Instandhaltung und laufender Reinigung,
- das mit häuslichen Mitteln mögliche Reinigen und Ausbessern der Kleider, Schuhe und Wäsche,
- die sorgsame Bedienung, Wartung und Pflege in gesunden und kranken Tagen
- die Besorgung der erforderlichen Gänge, insbesondere zum Arzt, zur Apotheke, ...
- im Krankheitsfall die zeitgerechte Beistellung der Arzthilfe, der Heilmittel und einer ärztlich für notwendig erachteten Krankenhausbehandlung samt Krankentransport und Operation
- das Zubereiten der Mahlzeiten, erforderlichenfalls auch der verordneten Krankenkost aus beizustellenden Lebensmitteln
- die gebührende Rücksichtnahme auf Alter, Gesundheitszustand und die begründeten Wünsche bei der Erbringung der Naturalleistungen (die Eltern haben Anspruch auf eine liebevolle Behandlung)
- die Einräumung des Rechtes an die Eltern sich im ganzen Anwesen frei zu bewegen und aufzuhalten und alle für den gemeinsamen Gebrauch der Hausbewohner bestimmten Anlagen und Einrichtungen mitzubenützen
- und schließlich die Übernahme der Kosten für ein ortsbüliches und standesgemäßes Begräbnis.

Begrenzt seien die Verpflichtungen des Übernehmers insoweit worden als sie von der gesetzlichen Krankenkasse oder einer sonstigen Sozialversicherung der Eltern abgedeckt werden. Mit der Pflege in gesunden und kranken Tagen sei die in bäuerlichen Übergabeverträgen meist vereinbarte häusliche Pflege im Rahmen der familiären und menschlichen Fürsorge gemeint. Die Mutter des Bw. habe im Streitjahr Pflegegeld der Stufe 5 erhalten, das bedeute, dass für ihre Pflege und Betreuung ein Pflegebedarf von durchschnittlich mehr als 180 Stunden im Monat habe aufgewendet werden müssen und zusätzlich ein so genannter außergewöhnlicher Pflegebedarf vorgelegen sei. Dieser sei dann gegeben, wenn zB der Kontakt zu einer Pflegeperson in regelmäßigen Abständen benötigt werde bzw. die Pflegeperson regelmäßig nach dem Pflegling sehen müsse, also Rufbereitschaft bestehet. Eine Pflege in diesem Umfang sei mit häuslichen Mitteln durch einen 60jährigen Mann, der selbst behindert sei (Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von

70%) nicht zu bewerkstelligen. Die Kosten für die Pflege im Pflegeheim seien vom vereinbarten Ausgedinge daher nicht umfasst gewesen. Damit habe eine Aufrechnung dieser Kosten mit dem Wert des gegen Leistung eines Ausgedinges übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht zu erfolgen. Die vom Bw. übernommenen Kosten für das Pflegeheim seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Doch selbst wenn man der Auffassung des Finanzamtes, die übernommenen Kosten für das Pflegeheim seien Teil des vereinbarten Ausgedinges, folge, bedeute das nicht, dass diese Aufwendungen des Bw. einkommensteuerlich unbeachtlich seien. Unter einem Ausgedinge sei die auf einem bäuerlichen Betrieb ruhende dingliche Verpflichtung zu Natural-, Geld- und Arbeitsleistungen zu Unterhaltszwecken zu verstehen. Die Bauern leben – wie seit Jahrtausenden – in einer Art betriebsinternem Generationenvertrag. Die Jungbauern haben ihre Eltern im Rahmen des Ausgedinges mit Wohnung, Brennholz, Lebensmitteln und Geld zu versorgen. Im Krankheits- oder Pflegefall seien sie stets verpflichtet gewesen, persönliche Dienstleistungen zu erbringen. Das österreichische Steuerrecht habe diesem Umstand dadurch Rechnung getragen, dass bei der unentgeltlichen Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Form einer Schenkung, einer gemischten Schenkung oder einer Betriebsübergabe gegen Versorgungsrente oder Ausgedinge, keine Betriebsaufgabe vorliege, sondern der Übernehmer die Buchwerte fortführen könne. Ausgedingslasten seien Betriebsausgaben im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Seien die Aufwendungen des Bw. für die Pflege seiner Mutter in einem Heim daher Teil der Ausgedingslasten – wie das Finanzamt meint –, dann seien sie als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen. Auch wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb mittlerweile schon an die nächste Generation übergeben worden sei, sei die höchstpersönliche Verpflichtung zur liebevollen Pflege der Mutter beim Bw. geblieben. Als nachträgliche Betriebsausgaben im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes seien im Streitjahr daher neben den nachgewiesenen Geldleistungen in Höhe von 13.081,08 Euro auch die Sachleistungen in Form des noch aufrechten Haushaltes in Höhe von 700 Euro sowie die Fahrtkosten für die Besuche im Pflegeheim anzusetzen. Sind die Aufwendungen des Bw. für die Heimunterbringung seiner Mutter Betriebsausgaben, dann ist der Wert des übernommenen Vermögens nicht entscheidend. Wäre der Wert dieses Vermögens dennoch zu berücksichtigen, dann müsste der Ertragswert des landwirtschaftlichen Betriebes, der durch den Einheitswert repräsentiert werde, herangezogen werden. Der Einheitswert entspreche dem 18-fachen Reinertrag eines Betriebes mit entlohten fremden Arbeitskräften bei ortsüblicher und nachhaltiger Bewirtschaftung, wobei unterstellt werde, dass der Betrieb ausgedinge-, pacht- und schuldenfrei sei. Sei der Übergabevertrag vom 24. Oktober 1983 hingegen nicht die Grundlage für die Zahlung der

Heimkosten der Mutter des Bw., dann bestehe überhaupt kein Zusammenhang mit dem laut Übergabevertrag übernommenen Vermögen und der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes habe keinen Einfluss auf die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Zahlungen. Darüber hinaus sei die vom Finanzamt ermittelte bisherige „Gegenleistung“ des Bw. unvollständig bzw. unrichtig. Als Wert der vom Bw. erbrachten Leistungen (einschließlich Wohnung, Heizung, Strom, Reinigung, häuslicher Pflege usw.) sei seit dem Jahr 1983 unverändert der Betrag von 1.000 S angesetzt worden. Dabei seien weder die seit dem Jahr 1983 eingetretene Wertentwicklung, noch die Kosten für die Aufrechterhaltung der Wohnung seit dem Jahr 2000, die Kosten für das Begräbnis des Vaters sowie andere Geldleistungen des Bw. berücksichtigt worden. Die in der Berufungsvereinstellung erfolgte Gegenüberstellung sei daher nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach unrichtig.

Der Bw. beantragte daher, die Festsetzung von (negativen) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 13.526,73 Euro bzw. alternativ dazu die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wie im Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2004.

Mit Vorhalt vom 4. Februar 2008 führte der Unabhängige Finanzsenat aus, wenn die Verpflichtung des Bw., die Kosten für die Heimunterbringung seiner Mutter zu übernehmen – wie vom Bw. bzw. dessen steuerlichem Vertreter ausgeführt - nicht mit der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Zusammenhang stehe, dann beruhe die Verpflichtung des Bw. auf der gesetzlichen Unterhaltpflicht seiner Mutter gegenüber. Die Höhe des vom Kind zu leistenden Unterhaltes richte sich nach den Lebensverhältnissen sowohl des verpflichteten Kindes als auch des berechtigten Vorfahren. Nach Auskunft des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung 11A (Soziales), sei die Höhe der Ersatzpflicht eines Kindes im Fall der Heimunterbringung eines Elternteiles in Anlehnung an die Bemessung des Unterhaltes durch die Zivilgerichte im Streitjahr in der Weise ermittelt worden, dass von der Bemessungsgrundlage (das ist das Nettoeinkommen des Kindes abzüglich der Wohnungskosten, weiterer Unterhaltpflichten sowie eigener Krankheitskosten des Kindes) höchstens 16% als Unterhaltszahlung an die Eltern festgesetzt worden seien. Beim Nettoeinkommen des Bw. im Streitjahr von rund 22.658 Euro (inklusive Sonderzahlungen) seien das rund 3.624 Euro. Nur dieser Teil der Zahlungen sei als zwangsläufig erwachsen anzusehen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 21. Juli 2008 wiederholte der steuerliche Vertreter des Bw. zunächst, dass er die Ansicht vertrete, der Bw. habe die Kosten für die Heimunterbringung seiner Mutter nicht aufgrund des Übergabevertrages vom 24. Oktober 1983 zu tragen. Sollte die Abgabenbehörde jedoch die Ansicht vertreten, Grundlage der Zahlungen sei der Übergabevertrag, dann wären die Zahlungen des Bw. als nachträgliche Betriebsausgaben (ohne Kürzung durch einen Selbstbehalt) zu berücksichtigen. Zur Frage des gesetzlichen

Unterhaltes führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Mutter des Bw. nicht in der Lage gewesen sei, die Unterbringungs- und Pflegekosten im Pflegeheim zu tragen, weshalb der Bw., ihr einziger Sohn, diese Aufwendungen im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung getragen habe. Der Bw. habe diese Aufwendungen nicht freiwillig übernommen, sondern sei dazu rechtlich bzw. sittlich verpflichtet und aufgrund seiner Einkommensverhältnisse und seiner persönlichen Lebensumstände auch in der Lage gewesen ohne seine eigene Existenz zu gefährden. Die Aufwendungen wären bei der Mutter des Bw. als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen gewesen, wenn sie diese hätte finanzieren können. Tatsächlich habe der Bw. die Pflegeheimkosten für seine Mutter getragen ohne öffentliche Zuschüsse in Anspruch zu nehmen. Werden von einem Steuerpflichtigen Aufwendungen getragen, die sonst der Allgemeinheit zur Last fallen, sei die Erfüllung einer sittlichen Verpflichtung zu bejahen. Die vom Bw. geleisteten Aufwendungen seien daher zur Gänze als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 28. August 2008 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht vertrete, dass die Verpflichtung des Bw., die Kosten für die Pflege seiner Mutter im Pflegeheim zu tragen, nicht Teil seiner Ausgedingslasten sei, sondern sich diese Verpflichtung als mittelbare Folge der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ergeben habe, weil erst die Übertragung dieses Vermögens dazu geführt habe, dass die Mutter des Bw. nicht mehr in der Lage gewesen sei, die Pflegeheimkosten aus ihrem eigenen Einkommen und Vermögen zu tragen. Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung sei nur möglich, wenn die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen beeinträchtigt sei. Erwachsen einem Abgabepflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erst gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteige. Das sei beim Bw. im Streitjahr noch nicht der Fall gewesen, weil das ihm im Jahr 1983 übertragene Vermögen (laut einvernehmlicher Feststellung des Bw. und des Finanzamtes) rund 5 Mio. S (363.000 Euro) betragen habe und die beim Bw. als Folge der Übertragung des Vermögens bis einschließlich Dezember 2003 angefallenen Kosten laut Finanzamt nur 71.800,43 Euro betragen haben. Da der Bw. im Vorlageantrag ausführte, das Finanzamt habe die von ihm als Gegenleistung erbrachten Kosten unvollständig ermittelt, wurde er nunmehr ersucht, die genaue Höhe aller von ihm als Folge der Vermögensübertragung erbrachten Gegenleistungen bekannt zu geben.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw damit, dass die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates für ihn unverständlich seien. Die Kosten für das Pflegeheim seiner Mutter seien aufgrund ihrer Pflegebedürftigkeit, nicht hingegen als Folge eines "freiwilligen" Vermögensverzichtes entstanden. Für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung

sei vorhandenes Grundvermögen nicht schädlich; insbesondere könne nicht dessen Veräußerung verlangt werden. Die Sachverhalte "Hofübergabe gegen Ausgedinge" im Rahmen der bäuerlichen Betriebsfortführung und Alterssicherung und "Erbanfall von Grundvermögen" mit damit im Zusammenhang stehende Belastungen seien nicht vergleichbar. Die Aussagen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, 98/15/0201, seien auf den vorliegenden Fall daher nicht anwendbar. Da ein Zusammenhang zwischen den vom Bw. übernommenen Vermögenswerten und den von ihm geleisteten Zahlungen nicht herzustellen sei, sei die Ermittlung einer für die Jahre 1983 bis 2003 erbrachten "Gegenleistung" nicht zumutbar. Die rechtliche Grundlage für die Zahlungen sei entweder der Übergabevertrag vom 24. Oktober 1983 oder die Unterhaltsverpflichtung gemäß § 143 ABGB. Der Bw. habe mit den Zahlungen für seine Mutter jedenfalls eine rechtliche Verpflichtung erfüllt und keine freiwillige Leistung erbracht. Sei der Übergabevertrag die rechtliche Grundlage, dann seien die Zahlungen als Teil der Ausgedingslasten nachträgliche Betriebsausgaben. Die Höhe des übernommenen Vermögens sei in diesem Fall nicht relevant. Ergebe sich die Verpflichtung zur Zahlung der Kosten für das Pflegeheim jedoch nicht aus dem Übergabevertrag, dann könne auch kein mittelbarer ursächlicher Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung im Jahr 1983 und den im Jahr 2003 geleisteten Zahlungen hergestellt werden.

In der am 3. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. ergänzend ausgeführt, dass bei der Ermittlung des Verkehrswertes der im Jahr 1983 an den Bw. übertragenen Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen sei, dass der genannte Betrieb nicht geeignet gewesen sei, eine Familie zu ernähren und der Bw. daher gezwungen gewesen sei, einer nichtselbständigen Tätigkeit nachzugehen. Nochmals darauf hingewiesen wurde, dass aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes der Mutter des Bw. deren Betreuung zu Hause im Streitjahr nicht mehr möglich gewesen sei. Weiters wurde vorgebracht, dass der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.10.1999, 98/15/0201, zugrunde liegende Sachverhalt mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar sei, weil im vorliegenden Fall keine liquiden Mittel zur Bezahlung der Pflegeheimkosten vorhanden gewesen seien, die Übertragung des Vermögens (in diesem Fall der Landwirtschaft) im Zeitpunkt der Notwendigkeit der Übersiedlung der Mutter des Bw. ins Pflegeheim bereits 17 Jahre zurückgelegen sei und die seinerzeitige Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Bw. zum Zweck der Erhaltung und Fortführung des Betriebes unbedingt notwendig gewesen sei. Die Mutter des Bw. habe sich somit keineswegs freiwillig ihres Vermögens begeben, weshalb man ihr auch nicht vorwerfen könne, dass sie aus diesem Grund nicht in der Lage gewesen sei, die Kosten für die Betreuung im Pflegeheim aus ihrem eigenen Einkommen und Vermögen zu bestreiten. Zu beachten sei in diesem Zusammenhang einerseits, dass die Übertragung von

land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Rahmen des Generationenvertrages der Erhaltung dieser Betriebe diene, andererseits, dass es erst seit dem Jahr 1971 ein bäuerliches Pensionssystem gäbe. Bei der Ermittlung der Ausgleichszulagen werde bei bäuerlichen Pensionen ein fiktives Ausgedinge abgezogen. Auch aus den pensionsrechtlichen Regelungen sei daher ersichtlich, dass die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit der Schenkung von anderen Vermögen nicht vergleichbar sei. Auch der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.1999, 94/14/0137 (das in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31.8.2006, RV/0392-S/06, zitiert worden sei) zugrunde liegende Fall sei mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Nicht jede Vermögensübertragung führe dazu, dass beim Erwerber des Vermögens das Entstehen einer außergewöhnlichen Belastung ausgeschlossen sei. Eine derartige Aussage könne auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entnommen werden. Auf die Höhe der für den Bw. entstandenen Kosten sei nicht mehr eingegangen worden, weil die Ansicht vertreten werde, dass die Höhe dieser Kosten für die Entscheidung des gegenständlichen Falles nicht relevant sei. Zum Einwand, der Bw. habe (in Anbetracht der Höhe seines Einkommens) einen Teil der Pflegeheimkosten seiner Mutter nicht aus rechtlichen, sondern lediglich aus sittlichen Gründen übernommen, wurde entgegnet, auch Kosten, die nur aus sittlichen Gründen übernommen werden, seien als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen, wenn diese Kosten andernfalls von der Allgemeinheit (in diesem Fall im Rahmen der Sozialhilfe) zu tragen gewesen wären.

Der Vertreter des Finanzamtes gab an, dass er weder zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. noch zu dem ihm bekannt gegebenen Schriftverkehr des Unabhängigen Finanzsenates mit dem Bw. weitere Ausführungen machen wolle. Auf die Frage der Referentin, ob er zu dem im Berufungsverfahren erhobenen Einwand, dass die Kosten für das Pflegeheim der Mutter des Bw. als (nachträgliche) Betriebsausgaben im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen wären, wenn man die Ansicht vertrete, die Verpflichtung zur Übernahme der Pflegeheimkosten ergäbe sich aus der Vereinbarung des Ausgedinges, Stellung nehmen wolle, erwiderte der Vertreter des Finanzamtes, dass er auch dazu keine weiteren Ausführungen mache.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass der Bw. im Streitjahr 13.081,08 Euro an Pflegeheimkosten für seine Mutter bezahlte. Fest steht weiters, dass dem Bw. mit "Übergabs- und Verzichtsvertrag" vom 24. Oktober 1983 ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb von seinen Eltern übertragen wurde und der Bw. sich im Gegenzug verpflichtete, seinen Eltern ein Ausgedinge einzuräumen, das ua. "die sorgsame Bedienung, Wartung und Pflege in gesunden und

kranken Tagen" umfasste. Der Vater des Bw. verstarb am 11. Juli 1994. Die Mutter des Bw. befand sich seit Mai 2000 in einem Pflegeheim.

Strittig ist, ob die vom Bw. getragenen Aufwendungen für das Pflegeheim seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen sind, ob diese Aufwendungen für den Fall, dass der Bw. aufgrund der Ausgedingsvereinbarung zu deren Tragung verpflichtet war, (nachträgliche) Betriebsausgaben im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft darstellen oder ob sie steuerlich überhaupt nicht zu berücksichtigen sind.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. Oktober 2004 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 299 BAO auf. Als Begründung wurde dem Bw. gegenüber angeführt, er habe sich im "Übergabs- und Verzichtsvertrag" vom 24. Oktober 1983 ua. zur "sorgsamen Bedienung, Wartung und Pflege seiner Eltern in gesunden und kranken Tagen, wann immer die Eltern dessen bedürfen" verpflichtet. Diese Verpflichtung schließe – nach Ansicht des Finanzamtes - die Verpflichtung des Bw., die Pflegeheimkosten seiner Mutter zu tragen, mit ein. Es bestehe daher ein konkreter vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Kosten für das Pflegeheim der Mutter und der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Dieser Rechtsansicht kann sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anschließen. Zutreffend ist zwar, dass die Übernahme von Pflegeheimkosten für die Übergeber im gegenständlichen Übergabevertrag aus dem Jahr 1983 nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde (eine solche Formulierung findet sich zuweilen in Übergabeverträgen für den land- und forstwirtschaftlichen Bereich). Die Pflegeheimkosten wurden im vorliegenden Vertrag überhaupt nicht erwähnt. Die Formulierung "die sorgsamen Bedienung, Wartung und Pflege seiner Eltern in gesunden und kranken Tagen, wann immer die Eltern dessen bedürfen" schließt die Verpflichtung zur Übernahme dieser Pflegeheimkosten weder eindeutig ein noch aus. Bei der Auslegung dieser Formulierung ist zu beachten, dass für den vorliegenden Übergabevertrag ein zum Zeitpunkt seines Abschlusses üblicher Mustervertrag verwendet wurde. Das Ausgedinge im bäuerlichen Bereich umfasste im Wesentlichen stets Leistungen, die mit der Land- und Forstwirtschaft in einem Zusammenhang standen, wie die Beibehaltung des Wohnrechtes im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, die Versorgung mit Nahrung, mit Heizmaterial und dergleichen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie die persönliche Betreuung durch die Betriebsnachfolger. Die Unterbringung der Übergeber im Pflegefall in einem Heim war vor 25 Jahren (im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Übergabevertrages) im bäuerlichen Bereich noch kaum üblich. Der Einwand des Bw., an eine Verpflichtung zur Übernahme der Kosten für eine Heimunterbringung seiner Eltern sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages überhaupt noch nicht gedacht worden, ist daher überzeugend. Aus diesem Grund ist auch verständlich, warum die

Übernahme von Heimunterbringungskosten beim Abschluss des Vertrages nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Die Auslegung der Formulierungen des aus dem Jahr 1983 stammenden Übergabevertrages aus heutiger Sicht, wobei seit dem Jahr 1983 sowohl die Zahl der pflegebedürftigen Personen als auch die Zahl der in Pflegeheimen betreuten Personen deutlich zugenommen hat, würde zu keinem dem Vertragswillen gerecht werdenden Ergebnis führen. Ein unmittelbarer vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übertragung der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 1983 und der Übernahme der Pflegeheimkosten durch den Bw. ab dem Jahr 2000 ergibt sich aus dem gegenständlichen Übergabevertrag daher nicht. Der Einwand des Bw., wenn die Verpflichtung, die Pflegeheimkosten für seine Mutter zu übernehmen, als Teil der Ausgedingslasten anzusehen sei, wären diese Kosten als (nachträgliche) Betriebsausgaben im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen, kann somit dahingestellt bleiben.

Aber auch ein mittelbarer Zusammenhang zwischen der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und der Übernahme der Pflegeheimkosten – wie er vom Verwaltungsgerichtshof in einigen Fällen für ausreichend erachtet wurde (vgl. zB VwGH 21.10.1999, 98/15/0201) – ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Davon, dass einem Abgabepflichtigen zwangsläufig Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (mittelbarer Zusammenhang), kann nur dann gesprochen werden, wenn zumindest ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Übertragung des Vermögens und der Übernahme der Aufwendungen besteht. Gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs spricht im vorliegenden Fall der Zeitraum von 17 Jahren zwischen der Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Unterbringung der Mutter des Bw. in einem Pflegeheim sowie die Tatsache, dass der Bw. im Streitjahr die Land- und Forstwirtschaft (aus Alters- und Gesundheitsgründen) nicht mehr selbst bewirtschaftete, sondern bereits an seinen Sohn übertragen hatte. Die Verpflichtung, für die Mutter zu sorgen, ist jedoch beim Bw. verblieben, obwohl ihm "das zur Deckung dienende Vermögen" nicht mehr zur Verfügung stand.

Da somit weder ein vertraglicher noch ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Übertragung des Vermögens und der Übernahme der Kosten durch den Bw. vorlag, sind die Aufwendungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Sie muss außergewöhnlich sein.
- Sie muss zwangsläufig erwachsen.

- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Unbestritten ist, dass die Unterbringung der Mutter des Bw. in einem Pflegeheim aufgrund ihres Gesundheitszustandes notwendig war. Die Übernahme der Kosten durch den Bw. erfolgte aufgrund seiner gesetzlichen Unterhaltpflicht. Da die Aufwendungen bei der Mutter des Bw. selbst eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten, gilt dies auch für die vom Bw. geleisteten Unterhaltszahlungen. Unbestritten ist weiters, dass der Bw. im Streitjahr Kosten in Höhe von 13.081,08 Euro übernommen hatte. Ob der Bw. den gesamten Betrag aufgrund seiner gesetzlichen Unterhaltpflicht zu tragen hatte oder einen Teil der Kosten lediglich aufgrund einer sittlichen Verpflichtung übernahm, kann dahingestellt bleiben, weil Krankheits- oder Pflegekosten selbst dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn deren Übernahme nur auf einer sittlichen Verpflichtung beruht (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 8, Tz 4).

Die vom Finanzamt als Grund für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 13. Oktober 2004 genannte inhaltliche Rechtswidrigkeit dieses Bescheides lag somit nicht vor.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. Dezember 2008