



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Wohnortadresse, vom 23. April 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 25. März 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Arbeitnehmerveranlagung 2011

Der Berufungswerber, im folgenden „der Bw.“, machte im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung 2011 außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt mit dem Vermerk „Zuzahlung Altersheim Mutter“ iHv EUR 4.509,48 geltend. In Antwort auf ein Ergänzungssuchen vom 10.1.2013 legte der Bw. den Übergabsvertrag zwischen ihm und seiner Mutter vor und gab bekannt, dass er deshalb eine Zuzahlung zu den Pflegeheimkosten seiner Mutter geleistet habe, weil deren Pension zu gering sei.

Einkommensteuerbescheid 2011

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25.3.2013 wurden diese Kosten nicht berücksichtigt, weil diese Kosten keine außergewöhnliche Belastung iSd des EStG darstellen.

Mit gesonderter Bescheidbegründung vom 4.4.2013 wurde die Nichtanerkennung ausführlicher begründet. Nach Darstellung der drei Voraussetzungen für das Vorliegen von

außergewöhnlichen Belastungen und deren Definition durch die Rechtsprechung wird ausgeführt, dass die Übernahme der Kosten für die Unterbringung eines über kein ausreichendes Vermögen verfügenden Elternteiles in einem Pflegeheim auf Grund der rechtlichen Unterhaltsverpflichtung grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung nach Kürzung um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse, wie Pflegegeld, darstellt. Im vorliegenden Fall sei allerdings zu berücksichtigen, dass die Pflegekosten – wie sich aus dem vorgelegten Übergabsvertrag vom 00.00.2006 ergibt – als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes, nämlich des Hälftenanteiles der Liegenschaft in B, übernommen worden sei. Es liege daher bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor. Nach dem VwGH (VwGH vom 21.10.1999, 98/15/0201) sei eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen, wenn dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei. Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach könne erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteige (VwGH 9.6.1982, 3814/13/80; 25.9.1984, 84/14/0040). Für Zwecke der Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung seien nach der Rechtsprechung Grundstücke mit dem Verkehrswert anzusetzen (VwGH 25.9.1994, 84/14/0040). Die vom Bw. für die Pflege seiner Mutter getragenen Aufwendungen seien außergewöhnlich und ihm zwangsläufig erwachsen. Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeute das betreffend den Punkt Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Zahlungen des Bw. für die Pflege seiner Mutter erst insoweit zu einer Beeinträchtigung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach führen, als sie den mit dem Verkehrswert zu bewertenden Wert des ihm im Jahr 2006 übergebenen Hälfteliegenschaftsanteiles übersteigen. Der Einheitswert der Liegenschaft betrage EUR 26.525,58, der Hälftenanteil daher EUR 13.262,79. Der Verkehrswert der Liegenschaft könne mit mindestens dem zehnfachen Einheitswert geschätzt werden, sodass der dem Bw. übertragene Liegenschaftsanteil EUR 132.627,90 betragen habe. Daher erwachse dem Bw. bis zum Wert der ihm übertragenen Liegenschaft keine außergewöhnliche Belastung, diese sei jedoch zu berücksichtigen, sobald dieser Wert überschritten werde. Die anteiligen Kosten für die Mutter des Bw, welche sich seit 7. Juli 2010 im Pflegeheim befindet, können daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, da sie im Verkehrswert der mit der Auflage der Pflegekosten übernommenen Liegenschaft Deckung finden.

Berufung vom 23.4.2013

Mit Berufung vom 23.4.2013 beantragte der Bw. die Erlassung eines neuen Bescheides unter Berücksichtigung seiner Zuzahlungen zu den Pflegeheimkosten seiner Mutter. Er begründet

sein Berufungsbegehren zusammengefasst damit, dass kein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen seinem Vermögenserwerb und seiner Belastung durch die Pflegeheimkosten gegeben sei. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wäre nach der Judikatur jedenfalls bei gleichzeitiger Übernahme einer Verpflichtung zur Pflege anzunehmen.

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde, welche in der Begründung ausführt, dass „die Pflegekosten – wie sich aus dem Übergabsvertrag vom 00.00.2006 ergibt – als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes übernommen wurden, sei anzuführen, dass sich im gegenständlichen Übergabsvertrag vom 00.00.2006 eine derartige Übernahmeverpflichtung nicht finden lasse. Seine Mutter habe nur ein Wohnrecht erhalten. Die Einräumung eines Pflegerechtes sei im Vertrag nicht enthalten.“

Er habe mit Übergabsvertrag vom 00.00.2006 den Hälftenanteil an der Liegenschaft in B von seiner Mutter erhalten. Die andere Hälfte habe er im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens seines Vaters, welcher leider im selben Jahr verstorben sei, erhalten. Das Verlassenschaftsverfahren sei zum Anlass genommen worden, ihm auch die andere Hälfte der Liegenschaft, welche er als einziger Sohn und Alleinerbe ohnedies bei Ableben seiner Mutter erhalten hätte, nun endgültig zu übergeben. Er selbst bewohne das Haus seit 1955 und habe seine Eltern bei der Instandhaltung der Liegenschaft auch vor der Übergabe stets unterstützt.

Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Übergabe der Hälfte der Liegenschaft und den Aufwendungen für die Pflegekosten, die Jahre später entstanden seien, sei aus oben angeführten Gründen nicht gegeben, weswegen der Anspruch auf die Absetzbarkeit der Kosten als außergewöhnliche Belastung zu Recht bestehe.

Abweisende Berufungsvorentscheidung vom 2.5.2013

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.5.2013 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 3.5.2013 wird ausgeführt, dass bloße Vermögensumschichtungen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen (VwGH 25.9.1985, 84/13/0113). Finden gegen eine Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, so liege insoweit keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG vor. Dabei sei es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkt maßgeblich seien (VwGH vom 27.10.1980, 2953/78 und vom 21.10.1999, 98/15/0201). Das gelte auch dann, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen erwachsen, weil ihm das ansonsten zur Deckung dienende Vermögen

zugekommen ist (VwGH 17.2.1982, 13/1696/80). Daher kommt dem Einwand des Bw. in seiner Berufung, der Übergabsvertrag aus dem Jahr 2006 sei hinsichtlich der Übernahme der Pflege unrichtig ausgelegt worden, keine entscheidende Bedeutung zu, weil bereits durch die Übergabe das zur Finanzierung der Pflegeleistung seiner Mutter zur Verfügung stehende Vermögen geschmälert worden sei. Im Übrigen werden Argumente vorgebracht, die bereits in der Bescheidbegründung vom 4.4.2013 enthalten sind.

Vorlageantrag vom 27.5.2013

Mit Anbringen vom 27.5.2013 stellte der Bw. den Antrag, seine Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und führte ergänzend aus, dass die Übergabe des Liegenschaftsanteiles stets geplant gewesen sei, da der Bw. mit seiner Familie bereits jahrzehntelang einen Teil des Hauses auf der Liegenschaft bewohne. Auch habe er sich stets an den Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen der Liegenschaft finanziell und manuell beteiligt (z.B. Erneuerung Fenster im ganzen Haus). Die Übernahme der Pflegeheimkosten stehe in keinem Zusammenhang mit der Liegenschaftsübernahme. Durch die Übergabe des Hälftenanteiles an der Liegenschaft sei kein Vorteilsausgleich erfolgt.

Verfahren vor dem UFS:

Die Berufung wurde am 10.6.2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

In der Folge telefonierte die Referentin des UFS mit dem Sozialhilfeverband A, um zu erfahren, aus welchem Rechtsgrund der Bw. Zuzahlungen an das Altenheim B geleistet hat und wie lange. In diesem Telefonat wurde die Auskunft gegeben, dass die Mutter des Bw. seit XX.XX.2010 im Altenheim B ist und dort zunächst bis Ende Juni 2011 als Selbstzahlerin geführt wurde. Am 5. Juli 2011 wurde vom Bw. ein Antrag auf Übernahme der Heimkosten durch den Sozialhilfeverband gestellt. Dieser wurde auch bewilligt, sodass der Bw. ab 5.Juli 2011 keine Zuzahlungen zur den Altenheimkosten mehr zu leisten hatte. Im Zeitpunkt der Antragstellung war die Mutter des Bw. in der Pflegegeldstufe 7 eingestuft.

Laut Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt bezog die Mutter des Bw. im Juli 2006 Pflegegeld der Stufe 3, dieses wurde mit 1.11.2006 auf Stufe 4, mit 1.4.2010 auf Stufe 5 und mit 1.7.2010 auf Stufe 7 erhöht.

Dem Bw. wurde mit Vorhalt vom 2.9.2013 der sich aufgrund der Aktenlage und der geführten Telefonate für die Referentin des UFS ergebende Sachverhalt vorgehalten mit der Bitte, dazu Stellung zu nehmen. Im Vorhalt wurde das Wohnrecht der Mutter des Bw. bewertet.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.9.2013 führt der Bw. aus:

„Wie bereits in der Berufung angeführt wurde die Liegenschaft am 00.00.2006 übergeben. Hintergrund der Übergabe war der Tod meines Vaters, welcher leider kurz zuvor verstorben war. Zu diesem Zeitpunkt befand sich meine Mutter in der Pflegestufe 3, also in keinem bedenklichen Zustand. Von der Unterbringung in einem Pflegeheim war zu diesem Zeitpunkt keine Rede. Dies ist auch aus dem damals vereinbarten Wohnungsgebrauchsrecht ersichtlich, dessen Vereinbarung ansonsten überflüssig gewesen wäre.

Die Übergabe erfolgte somit alleine aus rein privatrechtlichen und formalen Motiven, da ich die Liegenschaft bzw. fragliches Haus selbst mit meiner Familie seit über 50 Jahre bewohne und es klar war, dass ich als Einzelkind die Liegenschaft einmal erben würde. Da ich im Jahr 2006 nun einen Teil der Liegenschaft geerbt hatte, haben wir beschlossen auch die zweite Hälfte aus formellen Gründen auf mich übertragen zu lassen. Die Unterstellung die Übergabe sei aus anderen Motiven erfolgt, entbehrt aus oben angeführten Gründen, jeglicher Grundlage, da niemand in die Zukunft sehen kann und auch nicht davon auszugehen war, dass sich der Gesundheitszustand meiner Mutter innerhalb der nächsten Jahre derart verschlechtern würde.

Die Einstufung in die Pflegestufe 7 erfolgte erst im Juli 2010, also 4 Jahre (!) später. Zu diesem Zeitpunkt war es uns leider nicht möglich, die Pflege selbst zu übernehmen, weswegen die Betreuung und Unterbringung meiner Mutter in einem Pflegeheim erforderlich war.

Anzuführen ist ebenfalls, dass, wenn wir die Pflege zu Hause durchführen hätten lassen z.B. durch eine Pflegerin, die dafür erforderlichen Kosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung steuerlich absetzbar sind, ohne dass dabei der Wert des (bewohnten) Liegenschaftsanteiles in irgendeiner Art und Weise gegengerechnet wird. **Es wäre daher eine Ungleichbehandlung und SchlechtersteIlung all jener Personen, die sich dafür entscheiden, die Pflege in einem Heim durchführen zu lassen, wenn diese Kosten nicht absetzbar wären!**

Mit der AntragsteIlung der Kosten wurde nicht, wie in Ihrem Schreiben angeführt bis Ende Juni 2011 zugewartet, sondern vielmehr wurden wir von Seiten einer Mitarbeiterin des Pflegeheims darauf hingewiesen, dass eine AntragsteIlung erst zu diesem Zeitpunkt möglich sei.

Hinsichtlich des Wertes der Liegenschaft ist anzumerken, dass die Liegenschaft mit einem Wohnungsgebrauchsrecht belastet ist. Eine mit einem Wohnungsgebrauchsrecht belastete Liegenschaft ist am Markt realistischer Weise nicht veräußerbar. Weiters besteht ein in Ihrer Wertermittlung unberücksichtigt gelassener Sanierungsbedarf, welcher eine erhebliche

Wertminderung des Liegenschaftsanteiles zur Folge hat (ua. Nässe und Schimmel im Keller und Erdgeschoss des Hauses, Erneuerung der Heizungsanlagen, aufgrund der Nässe und des Schimmels sind die Fenster zu erneuern, erforderliche Isolierungsmaßnahmen im Dachgeschoss, Erneuerung der Fassade und des Daches, Nässe in der Garage). Die anteiligen Kosten für die baulichen Maßnahmen übersteigen den von Ihnen angesetzten Wert von T€ 73,9 bei weitem.

*Wie Sie daraus ersehen können, hat sich auf Grund der Übergabe kein Vorteil für mich ergeben, sondern eine **erhebliche** Belastung. Die von mir geleisteten Zahlungen mussten ausschließlich von meiner Pension getätigt werden. Somit wären die im Gesetz geforderten Voraussetzungen, nämlich, dass die Aufwendungen **außergewöhnlich** sind, **zwangsläufig** entstanden sind und dass sie die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** wesentlich beeinträchtigen, voll erfüllt.*

Ich ersuche daher, den Bescheid der Erstbehörde aufzuheben und mir die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zuzuerkennen."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist ausschließlich, ob die Zuzahlungen des Bw. zu den Pflegeheimkosten seiner Mutter iHv EUR 4.509,48 für den Zeitraum 01.01.2011 bis 04.07.2011 außergewöhnliche Belastungen (im Berufungsfall mit Selbstbehalt) darstellen, obwohl seine Mutter dem Bw. am 00.00.2006 ihren Hälftenanteil am gemeinsam bewohnten Haus geschenkt hat.

2. Sachverhalt:

Der Berufung wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt zugrunde gelegt:

Im Jahr 2006 hat der Bw. einen Hälftenanteil an der berufungsrelevanten Liegenschaft (Haus mit Garten im Ausmaß von ... m²) in B aufgrund des Todes seines Vaters erblasserisch erhalten. Am 00.00.2007 hat ihm seine Mutter durch Übergabsvertrag den anderen, lastenfreien, Hälftenanteil übergeben, sodass der Bw. durch den Übergangsvertrag zum Alleineigentümer der Liegenschaft wurde. Als Gegenleistung (der Übergabsvertrag spricht von Entgelt) für die Übereignung des Hälften-eigentums hat sich die Übergeberin (=Mutter) auf Lebensdauer vor allem das ausschließliche, höchstpersönliche und uneingeschränkte Wohnungsgebrauchsrecht der im ersten Stock der Liegenschaft gelegenen Wohnung im Ausmaß von 94,74 m² ausbedungen. Sämtliche Betriebskosten dafür, insbesondere jene für

Strom, Heizung, Wasser, Kanal, Rauchfangkehrer und Müllabfuhr, sind von der Mutter des Bw., die Hausversicherung und die Grundsteuer vom Bw. zu tragen.

Auf die Einräumung von Pflegerechten wurde von den Vertragsparteien ausdrücklich verzichtet (Punkt Zweitens lit. C des Übergabsvertrages). Im Fall des dauernden Auszuges der Übergeberseite aus dem Übergabsobjekt wurde vereinbart, dass das Wohnungsgebrauchsrecht und die Pflicht zur Tragung der zuvor beschriebenen Betriebskosten ruht. Im Übrigen hat sich der Bw. verpflichtet, zu Lebzeiten der Übergeberin die gesamte Liegenschaft ohne deren ausdrückliche Zustimmung weder zu belasten noch zu veräußern, um die Liegenschaft möglichst lange im Familienbesitz zu erhalten.

Sowohl das Wohnungsgebrauchsrecht wie das Belastungs- und Veräußerungsverbot wurden im Grundbuch eingetragen.

Der Bw. hat bereits zum Übergabezeitpunkt die sich im Erdgeschoss befindliche Wohnung der berufungsrelevanten Liegenschaft bewohnt.

Die vom Bw. geleisteten Zuzahlungen iHv EUR 4.509,48 finden im Verkehrswert des übergebenen Liegenschaftsanteils Deckung.

Die Mutter des Bw. ist am 00.00.1925 geboren und hat im Zeitpunkt der Übergabe Pflegegeld der Stufe 3, ab 1.11.2006 der Stufe 4, ab 1.4.2010 der Stufe 5 und ab 1.7.2010 der Stufe 7. Bezogen. Der Bw. ist ihr einziges Kind.

Mit XX.XX.2010 wurde die Mutter des Bw. in das Bezirksaltenheim B aufgenommen. Sie war dort bis 4.7.2011 zunächst als Selbstzahlerin aufhältig. Das bedeutet, dass jener Teil der Heimkosten, der nicht durch ihre Pension und das Pflegegeld gedeckt ist, von ihr selbst oder, wie im Berufungsfall, von Angehörigen, konkret ihrem Sohn, gezahlt wird. Mit 5.7.2011 wurde ein Antrag auf Übernahme der Kosten des Pflegeheimes durch den Sozialhilfeverband gestellt, der sodann auch bewilligt wurde. Ab 5.7.2011 waren daher durch den Bw. keine Zuzahlungen mehr zu leisten. Die Bewilligung erfolgt nur, wenn die hilfsbedürftige Person über keine eigenen Mittel verfügt.

Die Antragstellung erfolgte 5 Jahre nach der Übergabe vom 00.00.2006. Das hat zur Folge, dass die in § 48 Oö. Sozialhilfegesetz 1998 vorgesehene Ersatzpflicht nicht zur Anwendung kommt. § 48 Oö. Sozialhilfegesetz 1998 idF vor LGBI.Nr. 74/2011 (in Kraft ab 31.8.2011) sieht eine Kostenersatzpflicht für soziale Hilfe für Personen vor, denen der Empfänger sozialer Hilfe in den letzten fünf Jahren vor Beginn der Leistung sozialer Hilfe, während oder drei Jahre nach deren Leistung Vermögen verschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen hat, soweit der Wert des Vermögens das Zehnfache des Richtsatzes für

Alleinstehende (§ 16 Abs. 3 Z 1 lit. a) übersteigt; dies gilt auch für Schenkungen auf den Todesfall. Absatz 2 von § 48 Oö. Sozialhilfegesetz 1988 begrenzt die Ersatzpflicht mit der Höhe des Geschenkwertes (Wert des ohne entsprechende Gegenleistung übernommenen Vermögens). Ohne Vermögensübertragung ist eine Regresspflicht volljähriger Kinder für soziale Hilfe, die ihren Eltern (einem Elternteil) in einer stationären Einrichtung geleistet wurde, somit allein aus der Unterhaltsverpflichtung nach ABGB, in Oberösterreich ausgeschlossen (§ 47 Abs. 3 Oö. Sozialhilfegesetz).

Der Bw. hat offensichtlich bei der Bezahlung der nicht gedeckten Pflegeheimkosten seiner Mutter von der Variante Gebrauch gemacht, bis zum Ablauf der im Oö. Sozialhilfegesetz festgelegten 5-jährigen Regressfrist die ungedeckten Pflegeheimkosten seiner Mutter selbst zu zahlen, damit keine Regresspflicht bis zum Wert des geschenkten Hälfteneigentums der Mutter entsteht.

3. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist bis auf die Frage des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaftshälfte unstrittig. Zur strittigen Feststellung, dass die Zuzahlung des Bw. iHv EUR 4509,48 im Verkehrswert des übertragenen Vermögens Deckung findet, wird unter Punkt 4 eingegangen.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1. Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die außergewöhnliche Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllen.

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 übersteigt.

Unterhaltsleistungen sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 leg. cit. nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

4.2. Die Mutter des Bw. machte im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2011, unterstützt durch den Bw., jene Krankheits- und Pflegekosten geltend, die sie aus ihrem verfügbaren Einkommen (Eigenpension und Pflegegeld) zu tragen hatte. Diese Kosten wurden ihr auch als außergewöhnliche Belastung zuerkannt.

4.3.

4.3.1. Der Bw. macht jenen weiteren Teil der Altersheimkosten geltend, der weder durch die Eigenpension der Mutter noch durch das ihr zuerkannte Pflegegeld gedeckt war und von ihm getragen wurde. Die grundsätzliche Eignung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung und ihre Höhe ist nicht strittig.

Nach § 143 ABGB (idF vor BGBl. I Nr. 15/2013, vgl. nunmehr § 234 ABGB) schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, insoweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind nicht gröslich vernachlässigt hat. Gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten 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.

Voraussetzung der Unterhaltpflicht der Nachfahren ist der Mangel der Selbsterhaltungsfähigkeit des Vorfahren. Entscheidend für die Beurteilung dieser Frage ist, ob der Vorfahre in der Lage ist, die seinen Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse zu decken. Zu diesen gehören gerade bei altersbedingt betreuungsbedürftigen Menschen auch die erhöhten Kosten eines menschwürdigen Heimaufenthaltes und notwendiger Pflege. Vorfahren mit unzureichender Altersversorgung oder ungedeckten Pflegekosten sind daher nicht selbsterhaltungsfähig (Vgl. VwGH vom 16.10.2006, 2003/10/0057).

Überschreiten daher Krankheits- und Pflegekosten eines Elternteils dessen nach Abzug der angemessenen Lebenshaltungskosten verbleibendes wirtschaftliches Nettoeinkommen und ist die Verwertung von Vermögen des Elternteils entweder mangels eines solchen nicht möglich oder aber nicht zumutbar und kommen andere Unterhaltpflichtige, wie im Berufungsfall, nicht (ganz oder teilweise, siehe bei Stabentheiner in Rummel, 3. Auflage, § 143 Rz 7 ff) zur Leistung in Betracht, ist das Kind im Rahmen des § 143 ABGB zur Unterhaltsleistung verpflichtet, wobei derartige Unterhaltsleistungen jedenfalls soweit den nach § 34 Abs. 7 Z 4

EStG 1988 abzugsfähigen Unterhaltsleistungen zuzuordnen sind, als sie das nach Abzug der Lebenshaltungskosten und allfälliger sonstiger zwingender Aufwendungen zur Verfügung stehende Nettoeinkommen des Elternteils übersteigen. Dabei ist es ohne Belang, wie das Kind seinen Beitrag bezeichnetet (vgl. UFS 4. 7. 2011, RV/1455-W/11, unter Hinweis auf Doralt, EStG, § 34 Tz 26: "Geld hat kein Mascherl", UFS 2.2.2012, RV/3036-W/11).

4.3.2. Das im Vorabsatz Ausgeführte gilt nach ständiger Rechtsprechung nur dann, wenn den Steuerpflichtigen eine Belastung und damit eine Beeinträchtigung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trifft.

Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet.

Dabei ist es gleichgültig, ob die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb (etwa als übernommene Verbindlichkeit) oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Selbst wenn daher ein Aufwand des Steuerpflichtigen das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen steht, die auf die Übernahme des Vermögens zurück zu führen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Ist ein derartiger Zusammenhang gegeben, liegt eine außergewöhnliche Belastung erst dann vor, wenn die Zahlungen den Wert des übertragenen Vermögens übersteigen.

4.3.2.1. Konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang

Der konkrete wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung kann sich aus einer vertraglichen Verpflichtung ergeben, wenn das Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege des Geschenkgebers übertragen wird. Dieser Fall ist im Berufungsfall nicht gegeben.

Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang kann nach ständiger UFS-Rechtsprechung und Finanzverwaltungspraxis auch aufgrund einer zeitlichen Nahebeziehung zwischen der

unentgeltlichen Vermögensübertragung und dem Anfall von Pflegeheimkosten vorliegen (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 27 iVm 90 „Altenheim“; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 52 (Stand 1.4.2012, rdb.at)). Der Grund liegt darin, dass nach den Sozialhilfegesetzen sowie dem ABGB der Sozialhilfeträger sowie das unterhaltsverpflichtete Kind nur dann, also subsidiär, einzuspringen haben, wenn der Pflegling selbst nicht über ausreichende eigene Mittel verfügt. Im Berufungsfall kann die Mutter des Bw. nur deshalb für ihre eigene Pflege nicht aufkommen, weil sie zuvor Vermögen an den Bw. übertragen hat. Durch die freiwillige Übernahme der Liegenschaftshälfte durch den Bw. hat er letztlich dazu beigetragen, dass seiner Mutter keine ausreichenden Mittel mehr zur Verfügung standen, um ihren infolge der Pflegebedürftigkeit entstandenen erhöhten Bedarf abzudecken (Vgl. UFS 3.10.2006, RV/0528-I/04).

Wie lange von einer solch zeitlichen Nähe auszugehen ist, wird unterschiedlich beantwortet. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 823 und 890, siehe auch LSt-Protokoll 2013 zu „Pflegebedingte Kosten – Kostenübernahme durch (Ehe-)Partner bzw. nahe Angehörige“) begrenzen die zeitliche Nähe der Vermögensübertragung mit sieben Jahren vor Übersiedlung in das Pflegeheim.

Die UFS-Entscheidung vom 1.6.2010, RV/0507-G/09 (dagegen ist eine Amtsbeschwerde beim VwGH unter der Zahl 2010/15/0130 anhängig) hat zur Bestimmung des zeitlichen Zusammenhangs einige Sozialhilfegesetze der Länder verglichen. Die Sozialhilfegesetze der Länder sehen eine Kostenersatzpflicht für Geschenknehmerinnen/Geschenknehmer vor, denen die Heimbewohnerin/der Heimbewohner - je nach Bundesland, drei bis fünf Jahre vor, während und drei Jahre nach der Hilfestellung - Vermögen geschenkt oder sonst wie ohne Gegenleistung übertragen hat (Quelle: www.help.gv.at: Kosten für Alten- und Pflegeheime). Der UFS erachtete die höchste dieser Fristen, demnach fünf Jahre, mit der Begründung als Grenze für das Vorliegen eines zeitlichen Zusammenhangs, weil selbst nach den Sozialhilfegesetzen bei einem Abstand von mehr als fünf Jahren kein ursächlicher Zusammenhang mehr zwischen der unentgeltlichen Vermögensübertragung und der späteren Übersiedlung in das Pflegeheim und den daraus resultierenden Pflegekosten herzustellen ist. Darüber hinaus führt die zitierte UFS-Entscheidung aus, dass die Übergabe der Wohnung an den Bw. nicht kausal für die Unterhaltpflicht gemäß § 143 ABGB ist. Selbst bei einer unentgeltlichen Übergabe der Wohnung an einen Dritten wäre nämlich der Bw. zu Unterhaltszahlungen nach ABGB verpflichtet gewesen, die aber mit Ausnahme der Steiermark von allen anderen Bundesländern nicht von den Sozialhilfeträgern eingefordert werden.

Anzumerken ist, dass die Sozialhilfegesetze der Länder, die die Kostenübernahme und den Kostenersatz bei Hilfe in stationären Einrichtungen wegen Pflegebedürftigkeit regeln, einer

ständigen Änderung unterworfen sind. Dies betrifft auch die zeitliche Dimension eines Rückgriffs auf übertragenes Vermögen. Das Land Tirol machte beispielsweise im Jahr 2009 das Ausmaß des zeitlichen Rückgriffs auf Vermögen davon abhängig, welche Pflegegeldstufe der Heimbewohner anlässlich der Vermögensübertragung bezogen hat. Je höher die Pflegegeldstufe bei Vermögensübertragung war, umso länger war der Rückgriffszeitraum (bei Pflegestufe 3 und mehr rückwirkend mehr als 7 Jahre) (Informationsblatt Seniorenheim St. Raphael – Stand Oktober 2009). Aus diesen älteren Sozialhilfebestimmungen könnte sich auch die in den Lohnsteuerrichtlinien genannte Frist von 7 Jahren ableiten, da die zeitliche Nähe bundeseinheitlich festzulegen und zu administrieren war/ist, unabhängig von den im Einzelfall anwendbaren Sozialhilferegelungen eines Bundeslandes.

Aus noch älteren Vergleichstabellen der Sozialhilferegelungen aller Bundesländer (Vgl. Projektbericht „Finanzierungsalternativen für die Pflegeausgaben zur Entlastung von Länder- und Gemeindebudgets“ vom Oktober 2006 (korrigierte Version April 2007) von Univ.-Prof. DDr. Johann K. Brunner und Vanessa Mühlböck, Institut für Volkswirtschaftslehre der Johannes Kepler Universität Linz, Seite 18) ist ersichtlich, dass zum Projektzeitpunkt, also 2006 oder vorher, in Tirol und Vorarlberg ein 30-jähriger Rückgriffszeitraum auf geschenktes Vermögen bestanden hat. Die beiden Beispiele machen deutlich, dass die momentan in den Sozialhilfegesetzen festgelegten Fristen nur eine Richtschnur für die Festlegung der zeitlichen Nähe sein können.

In seinem Urteil vom 12.11.1996, III R 38/95, BStBl. 1997 II S. 387 stellte der BFH für die Frage des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Vermögensübergabe und dem Entstehen der Aufwendungen beim Übernehmer auf das Alters der Übergebers im Zeitpunkt der Übergabe eines Hausgrundstücks unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und dem 7 Jahre später erfolgenden Verzicht auf das Nießbrauchrecht ab. Der Übergeber war im Zeitpunkt der Übergabe des Hausgrundstücks 65 Jahre und beim Verzicht auf das Nießbrauchrecht 71 Jahre alt. Er führte wörtlich aus: „*In diesem Alter muss – auch in einem Fall, in dem, wie möglicherweise hier, insoweit noch keinerlei Anzeichen erkennbar sind – stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Es ist deshalb keine ungewöhnliche, außerhalb der Lebenserfahrung liegende und mithin nicht adäquate Folge der bürgerlich-rechtlichen vorbehaltlosen Übertragung aller sicheren Vermögenswerte an einen nahen Angehörigen, dass dieser bei späterer Bedürftigkeit des Betreffenden für ihn eintreten muss; das gilt jedenfalls, wenn der Betreffend bei der Übertragung bereits das Rentenalter erreicht hatte – und folglich mit dem Aufbau einer ausreichenden Alterssicherung nicht mehr gerechnet werden könne – und seine Renten- oder sonstigen Versorgungsansprüche zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit offenkundig unzureichend waren.*“

Festzuhalten ist, dass die Mutter des Bw. im Zeitpunkt der Übergabe bereits 80 Jahre alt war und zu diesem Zeitpunkt Pflegegeld der Stufe 3 bezogen hat.

Im Berufungszeitraum 2011 hat der Bw. 6 Monate und 4 Tage der nicht gedeckten Pflegeheimkosten für seine Mutter getragen. Die Zeit von 1.1. bis 4.7.2011 fällt in die 5-Jahresfrist der Übertragung des Vermögens an den Bw. vor Übersiedlung der Mutter in das Pflegeheim. Nach Ansicht des UFS ist daher ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Vermögensübertragung und nicht gedeckten Pflegeheimkosten jedenfalls gegeben. Dafür spricht weiters das Alter der Übergeberin im Zeitpunkt der Übergabe – sie war 80 Jahre alt. Zudem war, wie der Bezug von Pflegegeld der Stufe 3 zeigt, zu diesem Zeitpunkt bereits Pflegebedarf gegeben.

4.3.2.2. Wert des übernommenen Vermögens

Weiters ist jedoch der Frage nachzugehen, ob der Bw. überhaupt einen Vermögenswert, dieser setzt einen positiven Verkehrswert voraus, erhalten hat. Der Bw. wendet ein, dass die Liegenschaft wegen des Wohnungsgebrauchsrechtes der Mutter realistisch nicht veräußerbar wäre.

a.

Bei der Frage, ob die Zahlungen den Wert des übernommenen Vermögens übersteigen, ist der Verkehrswert des übernommenen Vermögens maßgeblich (Vgl. VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 11 (Stand 1.4.2012, rdb.at)). Es ist das Nettovermögen heranzuziehen, dh. der Wert der aktiven Vermögensgegenstände, vermindert um die dabei übernommenen Schulden und Lasten.

Der Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann (= Definition beispielsweise in § 2 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz).

b.

Der Mutter des Bw. wurde anlässlich der Übergabe des Liegenschaftshälfeigentums ein Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung im ersten Stock sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu ihren Gunsten eingeräumt. Beim Wohnungsgebrauchsrecht handelt es sich um eine persönliche Dienstbarkeit, die, so wie das Belastungs- und Veräußerungsverbot, mit dem Tod der Berechtigten endet.

c.

Das auf der Liegenschaft lastende Wohngebrauchsrecht mindert den Verkehrswert des übergebenen Hälfteeigentums. Diese Last muss daher bewertet und in die Ermittlung des Verkehrswertes des übernommenen Vermögens einbezogen werden (Vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage (2010), Seite 118). Die Bewertung dieses Wohngebrauchsrechtes erfolgt analog zum Barwert einer Leibrente (Kranewitter, aaO, Seite 124). Zu diesem Zweck ist ein fiktiver Jahresmiettertrag zu ermitteln und dieser auf die statistische Lebenserwartung des Berechtigten, die sich aus den Sterbetafeln – derzeit aktuell Sterbetafeln 2010/2012 (Vgl. www.statistik.at) - ergibt, zu kapitalisieren. Kranewitter, aao, empfiehlt eine etwas höhere Miete anzusetzen, da das Wohnungsrecht dem Berechtigten einen höheren Schutz als ein Mietvertrag bietet, weil es Kündigungen und künftige Mieterhöhungen ausschließt.

Nach Kranewitter, aaO, Seite 125, ist, wenn Einfamilienhäuser und kleinere Mehrwohnungshäuser mit einem Wohnungsrecht belastet, zusätzlich ein Abschlag wegen erschwerter Veräußerbarkeit, insbesondere bei Nichtvorhandensein einer Eigentümerwohnung, vorzunehmen. Einfamilienhäuser können durch solche Rechte zur Gänze unverkäuflich werden.

d.

Bei einem Veräußerungs- und Belastungsverbot handelt es sich im Gegensatz zum Wohnungsgebrauchsrecht um eine rechtliche Verfügungsbeschränkung. Fraglich ist, ob dieses gesondert im Rahmen der Verkehrswertermittlung als verkehrswertmindernd zu bewerten ist. In der dem UFS zur Verfügung stehenden Literatur über Immobilienbewertung (der bereits erwähnte Kranewitter und Kothbauer/Reithofer, Liegenschaftsbewertungsgesetz, Linde, 2013) findet sich diesbezüglich nichts.

Die UFS-Rechtsprechung (Vgl. zum Stand Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 11(Stand 1.9.2013, rdb.at), aber auch Anm 78 Stichwort „Begräbniskosten“) ist diesbezüglich uneinheitlich. Ein lebenslängliches Wohnungsgebrauchsrecht wird zum Teil nicht unter dem Aspekt der Verkehrswertminderung, sondern unter dem Aspekt der mangelnden Verwertbarkeit behandelt. Im Grunde läuft dies jedoch auf dasselbe hinaus, weil es auch beim Verkehrswert um den erzielbaren Preis geht. Ebenso wird bei anderen Sachverhaltskonstellationen bei der Entscheidung, ob außergewöhnliche Belastungen trotz Übernahme von Vermögen beim Zahlenden vorliegen, auf die Möglichkeit und Zumutbarkeit der Realisierung eines Vermögenswertes beim Übernehmer abgestellt. Der UFS 7.12.2005, RV/0111-S/04 entschied, dass, wenn eine rechtliche Verfügungsbeschränkung in Bezug auf einen vorhandenen Nachlass vorliegt (zB ein lebenslängliches, grundbücherlich verankertes Wohnrecht, Veräußerungsverbot und dgl), die eine Verwertung des vorhandenen Nachlasses

nicht gestatten, die Begräbniskosten im Nachlassvermögen insofern keine Deckung finden und daher die Begräbniskosten abzugsfähig sind.

Im BFH Urteil vom 29.5.2008 (III R 48/05), BStBl. 2009 II S. 361, behandelte der BFH ein Veräußerungs- und Belastungsverbot iZm außergewöhnlichen Belastungen (Unterhaltsleistungen) unter dem Aspekt der Verkehrswertminderung. Grundbücherliche Verfügungsbeschränkungen seien als wertbeeinflussende Faktoren anerkannt. Ein „ewiges“ Veräußerungsverbot zusammen mit einem „ewigen“ Nießbrauchsvorbehalt hätte zur Folge, dass ein Grundstück für den Eigentümer und einen möglichen Erwerber wertlos wäre (Anmerkung der Referentin des UFS: Bereits ein ewiges Nießbrauchsrecht würde nach ihrer Ansicht zur Wertlosigkeit führen). Der BFH entschied, dass der Verkehrswert eines Mietwohngrundstückes nicht nur durch einen Nießbrauchsvorbehalt, sondern auch durch ein dinglich gesichertes Veräußerungs- und Belastungsverbot gemindert ist. Diese Auffassung vertrat im Übrigen auch der VwGH in VwGH vom 16.6.2011, 2011/10/0049 in einem Verfahren, in dem es um die Höhe des Geschenkwertes nach § 41 des Niederösterreichischen Sozialhilfegesetzes 2000, LGBI. 9200-0 idF LGBI. 9200-8, ging. Der VwGH kam zum Schluss, dass Regelungszweck des § 41 NÖ SHG ist, die in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Gewährung nach diesem Gesetz beim Beschenkten eingetretene Vermögensvermehrung – soweit diese einen bestimmten Sockelbetrag (das Fünffache des Richtsatzes für Alleinstehende) übersteigt – abzuschöpfen, wozu eine Ermittlung des Ausmaßes der eingetretenen Vermögensvermehrung unter Berücksichtigung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes unerlässlich ist.

Die Berücksichtigung der rechtlichen Verfügungsbeschränkungen als Verkehrswertminderung steht nach Ansicht des BFH nicht entgegen, dass Verfügungsbeschränkungen in anderen Bereichen steuerlich teilweise unberücksichtigt bleiben, weil diese anderen steuerlichen Bestimmungen unterschiedliche Zielsetzungen haben.

So ist bei Bewertungen nach dem Bewertungsgesetz (BewG) – die österreichische Rechtslage ist mit der deutschen identisch, nur dass sich die entsprechenden Regelungen im § 10 BewG finden - grundsätzlich der gemeine Wert --für den im allgemeinen Sprachgebrauch das Synonym Verkehrswert verwendet wird-- anzusetzen (§ 9 Abs. 1 dt BewG = § 10 Abs. 1 ö. BewG), der durch den bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis bestimmt wird (§ 9 Abs. 2 Satz 1 dt BewG = § 10 Abs. 2 Satz 1 ö.BewG). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse werden dabei jedoch ausgeblendet (§ 9 Abs. 2 Satz 3 dtBewG=§ 10 Abs. 2 Satz 3 ö. BewG); zu den persönlichen Verhältnissen gehören auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen begründet sind, und insbesondere Verfügungsbeschränkungen aufgrund letztwilliger Anordnungen (§ 9 Abs. 3 dt.

BewG= § 10 Abs. 3 ö.BewG). Bei § 9 BewG geht es nach Ansicht des BFH um die einmalige vollständige Erfassung des Wertes einer Sache bzw. den Ausschluss von Gestaltungsmodellen (Wertminderung durch ein Veräußerungsverbot, ohne dass dieser Betrag als Vermögensgegenstand dem Berechtigten/Begünstigten zugerechnet werden könnte).

Im Zusammenhang mit dem Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a dt. EStG kommt es nach Ansicht des BFH hingegen darauf an, ob der gesetzlich Unterhaltsberechtigte typisierend auf den Einsatz oder die Verwertung seines Vermögens verwiesen werden kann. An der Verwertbarkeit von Vermögen fehle es, wenn der Berechtigte nicht in der Lage ist, die Verwertung innerhalb einer bei Antragstellung feststehenden Zeitspanne durch eigenes Handeln herbeizuführen.

Der Berufungsfall ist mit dem dem zitierten BFH Erkenntnis insofern nicht vergleichbar, weil es im BFH-Erkenntnis um die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsverpflichteten geht, die nur dann zugelassen wird, wenn der Unterhaltsberechtigte kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Im Berufungsfall geht es jedoch darum, ob der Unterhaltsverpflichtete Unterhaltsleistungen abziehen kann, obwohl er vom Unterhaltsberechtigten Vermögen erhalten hat.

Die Aussagen des BFH-Erkenntnisse sind nach Ansicht des UFS dennoch auf den Berufungsfall übertragbar. Daher kann dem unterhaltsverpflichteten Sohn nur dann die Abzugsfähigkeit der Zuzahlungen zu den Pflegeheimkosten seiner Mutter verwehrt werden, wenn das übernommene Vermögen im Zeitpunkt seiner Zahlung auch einen entsprechenden Verkehrswert hat. Der Verkehrswert drückt die Veräußerbarkeit aus. Nur bei entsprechender Realisierungsmöglichkeit tritt keine Belastung seiner Leistungsfähigkeit ein.

e.

(1) Wie bereits in der Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4.4.2013, der Vorhaltscharakter zukommt, festgehalten wurde, hat die Abgabenbehörde den Verkehrswert der Liegenschaftshälfte mit dem Zehnfachen des Einheitswertes, das sind EUR 132.627,90, geschätzt, und zwar zum Zeitpunkt der Übertragung im Jahr 2006. Dagegen hat der Bw. weder in seiner Berufung noch im Vorlageantrag Einwendungen erhoben.

Immobilienseiten von Verkaufsobjekten mit etwa demselben Errichtungszeitraum (1955) wie das berufungsrelevante Haus in Traun haben den Schätzpreis als nicht unrealistisch erscheinen lassen. Diese Immobilienseiten wurden dem Bw. auch im Rahmen des Vorhaltes des UFS vorgelegt.

(2) Erst im Vorlageantrag wurde – zu Gunsten des Bw. – der Verkehrswert der Liegenschaft niedriger bewertet, weil nach Ansicht des UFS aus den genannten Gründen der Wert des

Wohnungsgebrauchsrecht der Mutter des Bw. den Verkehrswert der übergebenen Liegenschaft vermindert.

Nach Ansicht des UFS ist das Wohnungsgebrauchsrecht jedoch nicht anhand der statistischen Lebenserwartung der Berechtigten im Zeitpunkt der Übergabe zu bewerten, sondern – in Abkehr von der noch im Vorhalt vertretenen Rechtsansicht - anhand ihrer statistischen Lebenserwartung im Zeitpunkt der Geltendmachung der Zuzahlungen des Bw. zu ihren Pflegeheimkosten. Es ist zu bedenken, dass dem Steuerpflichtigen bei Wegfall der Veräußerungs- und Belastungssperre sowie des Wohnungsgebrauchsrechtes der gesamte Wert des übertragenen Vermögens zufließt. Bis dahin nehmen die zu bewertenden Lasten mit zunehmendem Alter durch Verringerung der statistischen Lebenserwartung der Berechtigten ab. Dh. mit zunehmenden Alter des Berechtigten wächst der übernommene Vermögenswert wegen Verminderung der Lasten beim Übernehmer an. Dies drückt sich auch im Verkehrswert der Liegenschaft aus, der laufend bis zum Wegfall der Beschränkungen steigt. Dieser im Vergleich zur Zahlung möglicherweise spätere Vermögenszugang wird für die davorgelegenen Veranlagungszeiträume ein Ereignis iSd § 295 a BAO darstellen (Vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 11 (Stand 1.9.2013, rdb.at) unter Zitierung von UFS vom 8.4.2013, RV/0248-W/13).

Die Berechnung des Wertes des Wohnungsgebrauchsrechtes wurde dem Bw. im Vorhalt des UFS vom 2.9.2013 mitgeteilt. Als Ausgangsbasis wurden Mietpreise für größtmäßig vergleichbare Wohnungen in B in der Immobilien Datenbank www.immowelt.at gesucht und aus Vorsichtsgründen - der UFS kennt das berufungsrelevante Haus und die Wohnung nicht - der höchste gefundene Mietpreis iHv EUR 900,00 pro Monat angesetzt, obwohl durchaus auch billigere Mietwohnungen zu finden waren. Dem Bw. wurden sowohl die entsprechenden Immobilienseiten als auch die Berechnung des Wohnungsgebrauchsrechtes bekannt gegeben.

Nach Kranewitter, aaO, Seite 94 wird man bei Zweifamilienhäusern mit einem Liegenschaftszinssatz (=Kapitalisierungszinssatz) von 3,5% bis 4% zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommen. Der Liegenschaftszinssatz drückt die Rendite aus, die ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwartet. Nach den Regeln der Rentenrechnung ist der Barwert des Wohnungsgebrauchsrechtes umso höher, je niedriger die Verzinsung ist.

Im Zeitpunkt der Leistung der Zuzahlungen des Bw. war seine Mutter 85 Jahre alt. Selbst wenn mit einem Kapitalisierungszinssatz von 0% gerechnet wird, weil keine Rendite erwartet wird, würde sich ein Barwert für das Wohnungsgebrauchsrecht iHv EUR 61.400,00 (Barwertfaktor 6,14 für eine lebenslange jährliche vorschüssige Rente iHv 10.800,00 (=EUR 900,00 monatlich x 12) nach der Sterbetafel 2010/2012 (www.

statistik.at/Lebenserwartung/action.do) für eine im Zeitpunkt der Anfalls der Aufwendungen (2011) 85-jährige Frau bei Kapitalisierungszinssatz von 0%) ergeben. Auch bei dieser Berechnung mit 0%, bei der der Barwert am höchsten ausfällt, übersteigt der Verkehrswert der Liegenschaft abzüglich des Barwertes für das Wohnungsgebrauchsrechtes – es ergibt sich ein Saldo von EUR 71.227,90 bei Weitem die Zuzahlungen iHv EUR 4.509,48.

Wie aus dem Übergabsvertrag hervorgeht, weist das Haus zwei separate Wohnungen mit eigenem Stiegenhaus auf. Die Wohnung im 1. Stock war der Mutter des Bw. zur alleinigen Nutzung vorbehalten. Dh eine Verwertung der einzelnen Wohnungen wäre bei Parifizierung des Wohnhauses in Wohnungseigentum möglich. Es ergibt sich daher im Berufungsfall nach Ansicht des UFS aus dem Wohnungsgebrauchsrecht weder die gänzliche Unverkäuflichkeit noch ein Abschlag vom Verkehrswert.

(3) Für das Ausmaß der Verkehrswertminderung durch das auf Lebzeiten der Mutter des Bw. bestehende Veräußerungs- und Belastungsverbot sind im Berufungsfall folgende Aspekte zu berücksichtigen.

Rechtlich ist der Bw. trotz Veräußerungs- und Belastungsverbot in seiner Dispositionsfähigkeit über das Grundstück nicht vollkommen eingeschränkt. Der Bw. könnte eine gewisse dingliche Sicherung eines Abnehmers der Liegenschaft bereits zu Lebzeiten der Übergeberin selbst ohne deren Zustimmung erreichen, weil einem verbücherteren Veräußerungs- und Belastungsverbot die Einverleibung eines Vorkaufsrechtes oder einer Ranganmerkung für die beabsichtigte Veräußerung oder Verpfändung nicht entgegensteht (Vgl. Rabl, Die Auswirkungen eines Fruchtgenussvorbehalts auf die Schenkungsanrechnung (Teil II), NZ 1999, 299 ff. (Punkt V)).

Weiters ist das hohe Alter der Berechtigten – im Zeitpunkt der berufungsrelevanten Zuzahlung 85 Jahre – zu berücksichtigen. Dieses wird auch bereits bei der Bewertung des Wohnungsgebrauchsrechtes berücksichtigt. Eine Doppelberücksichtigung ist zu vermeiden.

Gerade die letzten Jahre haben gezeigt, dass Wohnhäuser oder Wohnungen als reines Investment zur bloßen Anlage und Sicherung des Vermögens ohne die Absicht der Nutzung und auch bei Vorliegen von aleatorischen Elementen gekauft werden. Dafür spricht auch, dass in den letzten Jahren die Grundstückspreise in zentralen Lagen – B gehört dazu – stark angezogen haben (in B bewegen sich die Grundstückspreise bis zu EUR 200,00 pro m²), sodass allein aus diesem Grund ein Investor Interesse an einem Kauf einer Wohnung in einem Zweifamilienhaus hat, auch wenn er mit einer Liegenschaftsnutzung zuwarten muss.

D.h. selbst bei Berücksichtigung des Wohnungsgebrauchsrechts (siehe oben) und des Veräußerungs- und Belastungsverbotes ist es für den UFS nicht zweifelhaft, dass im Jahr 2011

ein Preis für die Liegenschaftshälfte zu erzielen gewesen wäre, der die vom Bw. gezahlten EUR 4.509,48 übersteigt.

Daher ist der UFS in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die strittigen Zuzahlungen zu den Pflegeheimkosten der Mutter des Bw. iHv EUR 4.509,48 im Verkehrswert der geschenkten Liegenschaftshälfte Deckung finden.

(4) Der Bw. bringt in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26.9.2013 zum einen vor, was ohnehin Gegenstand des Vorhalteverfahrens des UFS war, nämlich dass die Liegenschaft mit einem Wohnungsgebrauchsrecht der Mutter des Bw. belastet ist. Seine weitere Feststellung, dass eine mit einem Wohnungsgebrauchsrecht belastete Liegenschaft am Markt realistischer Weise nicht veräußerbar ist, kann in dieser Allgemeinheit, wie oben ausgeführt wird, nicht geteilt werden.

Zum anderen wendet der Bw. im Vorhalt nun erstmals Sanierungsbedarf seines Hauses ein, welcher eine erhebliche Wertminderung des Liegenschaftsanteiles zur Folge hätte. Er nennt aber keine konkreten Zahlen, sondern behauptet nur pauschal, dass der Sanierungsbedarf höher sei als der Wert des damals errechneten Wohnungsgebrauchswertes von TEUR 73,9 sei.

Mit diesem Vorbringen kann der Bw. nicht aufzeigen, dass die von ihm für das Pflegeheim der Mutter zu tragenden Kosten iHv TEUR 4,5 nicht im Verkehrswert des übergebenen Vermögen Deckung finden. Es ist zu bedenken, dass, wenn das Gebäude tatsächlich in so schlechtem Zustand ist, wie es der Bw. behauptet, sich entsprechend die für die Berechnung des Wertes des Wohnungsgebrauchsrechtes anzusetzende fiktive Miete verringern würde, weil ein Mieter aufgrund des schlechten Gebäudezustandes weniger an Miete zahlen würde. Das hat zur Folge, dass einem niedrigeren Verkehrswert der Liegenschaft auch ein niedrigerer Wert für das Wohnungsgebrauchsrecht gegenüber steht. Untergrenze für die Bewertung des übergebenen Liegenschaftshälftenanteils wird aber jedenfalls die Hälfte des Grundwertes abzüglich von Abbruchkosten sein.

Zudem erscheinen einige der angeführten Sanierungsaufwendungen als bloße Schutzbehauptung. In seiner Berufung vom 23.4.2013 bringt der Bw. vor, dass er seine Eltern bei der Instandhaltung der Liegenschaft stets unterstützt hat. In seinem Vorlageantrag vom 27.5.2013 wiederholt der Bw., dass er sich an den Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen finanziell und manuell beteiligt hat und führt als Beispiel die Erneuerung der Fenster im ganzen Haus an. In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 11.11.2013 gibt er nunmehr an, dass wieder die Fenster zu erneuern sind. Das berufungsgegenständlich Haus wurde im Jahr 1954 oder später errichtet. Die mittlere Lebensdauer von Fenstern wird

mit 30 - 40 Jahren angegeben (Quelle:

http://www.focus.de/immobilien/bauen/renovieren/altbau/checkliste_aid_25499.html). Es verwundert daher, dass seit der Errichtung des Hauses bereits zum zweiten Mal eine Fenstererneuerung ansteht, obwohl laufend in Stand gehalten wurde. Hinzukommt, dass bei laufender Instandhaltung und Instandsetzung in der Regel undichte Stellen abgedichtet werden, sodass es zu keiner Schimmelbildung kommen sollte.

Zum Sanierungsbedarf betreffend Isolierungsmaßnahmen im Dachgeschoss, Erneuerung der Fassade und des Daches sowie Erneuerung der Heizungsanlage ist anzuführen, dass diese Sanierungsmaßnahmen im Hinblick auf das Alter des Hauses und auch die neuen thermischen Erkenntnisse nicht ungewöhnlich erscheinen.

4.4.

Entgegen der Ansicht des Bw. sind die Aufwendungen bei der Betreuung von betreuungsbedürftigen Personen in deren Privathaushalten bei vorangehender Vermögensübertragung nach den gleichen Grundsätzen als außergewöhnliche Belastung zu behandeln wie sie für die Heimbetreuung gelten und in den Vorpunkten dargestellt wurden (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78 (Stand 1.4.2012, rdb.at), Stichwort: Häusliche Betreuung). Das bedeutet, dass auch bei der Pflege zu Hause erst dann eine außergewöhnliche Belastung beim unterhaltsverpflichteten Übernehmer vorliegt, wenn der Verkehrswert des übertragenen Vermögens überstiegen wird.

4.5.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. November 2013