

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch LBG Niederösterreich GmbH, Raiffeisenpromenade 2/1/6, 3830 Waidhofen an der Thaya, über die Beschwerde vom 05.11.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 03.10.2018, betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben, der bekämpfte Bescheid wird abgeändert und die Einkommensteuer 2016 mit 463,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Höhe der festgesetzten Abgabe entsprechen der Beschwerdeverentscheidung vom 16.11.2018 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Frau Bf (Beschwerdeführerin, Bf.) bezog im Jahr 2016 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Pensionistin). Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für 2016 beantragte sie neben hier unstrittigen Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastung für eigene Erkrankung auch die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen für Pflegekosten ihrer Mutter Frau Mutter in Höhe von 8.190,74 € sowie Aufwendungen für diverse Heilbehelfe im Betrag von 1.147,45 €.

Mit Bescheid vom 3.10.2018 versagte das Finanzamt die Anerkennung dieser Beträge und führte begründend aus, dass es sich bei den als Heilmittel bezeichneten Ausgaben um Nahrungsergänzungsmittel bzw. Vitaminpräparate aus dem Bereich der alternativen Naturmedizin handle weshalb eine Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung nicht gegeben sei. Hinsichtlich der Nichtabsetzbarkeit der Pflegekosten der Mutter verweist die Begründung des Bescheides auf das BFG-Erkenntnis vom 23.6.2016 (gemeint offenbar hg. GZ RV/7102962/2016 ergangen zur Einkommensteuer 2014 derselben Abgabepflichtigen).

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 2.11.2018 wendete die Bf. ein, dass mit dem genannten BFG-Urteil vom 23.6.2016 über die Nichtabzugsfähigkeit von Begräbniskosten abgesprochen worden wäre, denen eine entsprechende Liegenschaftsübertragung im Vorfeld vorausgegangen sei. Zudem werde im genannten Erkenntnis auch ausgeführt: „... *Ob damit beteiligte seine Verpflichtung zur Kostentragung durch freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hat Auch die Annahme einer Schenkung kann ein solches Verhalten darstellen...*“ Weiters werde im Erkenntnis noch auf *Jakom 2013 § 37 Rz 27* verwiesen, wonach ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein müsse. Diese Umstände lägen im gegenständlichen Fall nicht vor. Mit Notariatsakt vom 22.6.2007 mit welchem Eltern ihr Vermögen an ihren Sohn Bruder im Schenkungswege übergeben hätten sei als Gegenleistung (welche aufgrund der unbedingten Erbserklärung von Frau Bf weiterhin anzuwenden sei), folgendes vereinbart gewesen:

- " -Das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht am Haus XY vier mit entsprechenden Einschränkungen auf bestimmte Teile der Liegenschaft.
- Die Verpflichtung zur Verrichtung der notwendigen Wege und Botengänge und Ausführungen der Übergeber zu den notwendigen Anlässen, insbesondere Arzt, Apotheke und Spitals besuchen sowie zur Erledigung von Behördengängen, soweit Übergeber aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage sind, diese Erledigungen oder Ausgänge selbst bzw. selbst ständig vorzunehmen.
- Die Besorgung eines standesgemäßen, ordentlichen und ortsüblichen Begräbnisses."

Die Verpflichtung zur Übernahme von Pflegekosten sei im Übergabsvertrag nicht enthalten weshalb auch kein sachlicher Zusammenhang zwischen der Kostentragung und der Schenkung bzw. der Erbschaft der Liegenschaft bestehe. Vielmehr sei die Kostenübernahme aus einer moralisch sittlichen Verpflichtung erfolgt, da die Mutter der Bf. eine Eigenpension i.H.v. € 727 (pro Monat) beziehe. Die Finanzierung der Pflege sei neben den laufenden Lebenshaltungskosten daher undenkbar wodurch sich eine Verpflichtung des einzig verbliebenen Kindes - nämlich der Bf. - ergebe.

Zur Nichtanerkennung der diversen Heilbehelfe wird in der Beschwerde ausgeführt, dass es sich bei diesen Produkten nicht um Nahrungsmittelzusätze handle, sondern um rezeptpflichtigen Heilmittel zur Linderung einer bestehenden und für die Behinderung maßgeblichen Arthritis und des postthrombotischen Zustandes im linken Oberarm. Die Apothekenausgaben im Betrag von 381,20 € stünden also im ursächlichen Zusammenhang mit der bestehenden Erkrankung. Gleiches gelte für die bei FirmaA und FirmaB angeschafften Heilmittel i.H.v. 281,50 bzw. 149,30 die ebenfalls mit der bestehenden Arthritis zusammenhängen würden. Die Nichtanerkennung von € 812 sei daher zu Unrecht erfolgt.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 16.11.2018 wurde der bekämpfte Bescheid abgeändert und Kosten für diverse Heilmittel im Betrag von € 812 als "nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche

Belastungen" ohne Selbstbehalt im nunmehrigen Gesamtbetrag von 1.935,59 (wie in der Beschwerde beantragt) berücksichtigt.

Die Anerkennung der Pflegekosten der Mutter wurde versagt und begründend ausgeführt, dass bereits in der BVE vom 3.5.2016 (Anm. des Gerichts: zur Veranlagung ESt 2014) ausgeführt worden sei, dass der Grund der Vermögenslosigkeit für die Mutter - und daraus folgend die Verpflichtung zur Tragung der Pflegekosten für die Mutter - in der aus freien Stücken erfolgten Annahme der Erbschaft nach dem am 29.8.2013 verstorbenen Bruder durch die Beschwerdeführerin gelegen sei. Im Fall der Nichtannahme der Erbschaft, wäre das ursprünglich von der Mutter zur Hälfte stammende Vermögen, wieder an die zu diesem Zeitpunkt 83 Jahre alte Mutter zurückgefallen. Die Mutter hätte diesfalls über ausreichend finanzielle Mittel zur Tragung ihrer Pflegekosten verfügt. Dem in der Beschwerde vorgebrachten Umstand, dass die Verpflichtung zur Tragung der Pflegekosten für die Mutter im seinerzeitigen Übergabevertrag mit dem Bruder der Bf. nicht enthalten gewesen sei, komme schon aufgrund der zeitlichen Nähe der Annahme der Erbschaft und den Anfall der Pflegekosten keine Bedeutung zu.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 12.12.2018 verweist die Bf. auf die Beschwerde und führt ergänzend aus, dass im genannten Erkenntnis auch ausgeführt sei, dass eine Vermögensumschichtung im Zusammenhang mit der Übernahme von Pflegekosten dann vorliege wenn ein konkreter Zusammenhang zwischen Vermögensübertragung und Belastung vorliege. Eine solche vertragliche Verpflichtung liege in diesem Fall aber nicht vor, da im Übergabsvertrag nur die Übernahme eines ortsüblichen Begräbnisses und die Verpflichtung zur Verrichtung notwendiger Wege und Botengänge enthalten sei nicht aber die Übernahme von Pflegekosten.

Folgender unstrittiger Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt bzw. aus dem Inhalt des Voraktes hg.GZ RV/7102962/2016 und wird der Entscheidung zugrundegelegt:

Im Juni 2007 übertrugen die Eltern der Bf. je zu gleichen Teilen ihren gesamten landwirtschaftlichen Betrieb samt allen Liegenschaften und Betriebsmitteln an ihren Sohn, den Bruder der Bf. Im Gegenzug dafür räumte der übernehmende Bruder beiden Eltern als Ausgedinge ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht ein. Zudem verpflichtete er sich zur Übernahme der Verrichtung notwendiger Wege und Botengänge insbesondere zu Arzt, Apotheken und Spitalsbesuchen sowie zur Erledigung von Behördenwegen soweit die Übergeber aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage sein sollten, die Erledigungen oder Ausgänge selbst bzw. selbstständig vorzunehmen und verpflichtete sich weiters zur Ausrichtung und Kostenübernahme eines standesgemäßen, ordentlichen und ortsüblichen Begräbnisses sofern die Kosten des Nachlasses hierfür nicht ausreichen sollten. Pflegeleistungen sind von der Ausgedingsvereinbarung im Übergabevertrag nicht enthalten.

Am Tag der Übergabe des elterlichen, landwirtschaftlichen Betriebes am 22.6.2007 errichtete der Bruder überdies ein Testament mit welchem er seine Schwester - die Beschwerdeführerin - zur Alleinerbin einsetzte.

Am 21.8.2013 verstarb der Bruder der Bf. Mit Gerichtsbeschluss vom 26.3.2014 wurde der Bf. die Verlassenschaft aufgrund ihrer unbedingten Erbantrittserklärung zur Gänze eingewantwortet. Die Bf. trat daher als Gesamtrechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung ihres verstorbenen Bruders ein. Unstrittig ist dabei, dass jenes Vermögen, das der Bf. nunmehr im Erbwege zukam letztlich je zur Hälfte von jedem Elternteil stammte. Ihr wurde daher das elterliche - und damit auch das anteilige mütterliche - Vermögen im Jahr 2013 endgültig übertragen.

Die Mutter der Bf. Frau Mutter, geb. Datum***1929, bezog im Jahr 2016 Einkünfte aus der Sozialversicherung der Bauern im Betrag von 8.723,28 € (Pensionseinkünfte). An Kosten für die 24-Stunden Pflege fielen 2016 22.921,94 € an. Abzüglich Landeszuschuss von 6.600,00 € und Pflegegeld von 8.131,20 € verblieb ein Restbetrag von 8.190,74 €, den die Bf. übernahm. Dieser Betrag wurde gemeinsam mit eigenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt in die Steuererklärung 2016 eingetragen. Von den in der Beschwerde als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt begehrten 9.158,09 € entfielen daher auf eigene Krankheitskosten mit Selbstbehalt 967,35 €.

Hinsichtlich der Krankheitskosten ohne Selbstbehalt wurde dem Beschwerdebegehren in der BVE Rechnung getragen. Insoweit wird auf die Begründung und die Berechnungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.11.2018 verwiesen.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens 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 zudem weder den Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben zuzuordnen sein. Wären im Übergabevertrag als Teil des Ausgedinges Pflegeleistungen vereinbart gewesen, wären sie als Betriebsausgaben im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft zu erfassen gewesen. Wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt, war im Übergabevertrag keine derartige Verpflichtung zur Übernahme von Pflegeleistungen enthalten, weshalb nur die Abzugsfähigkeit nach § 34 EStG 1988 verbleibt.

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dazu zählen vor allem Krankheits- und Pflegekosten (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 9, Tz 33). Die vom Gesetzgeber in dieser Bestimmung gewählte Umschreibung schließt beispielsweise die Anerkennung laufender Unterhaltszahlungen von Kindern an mittellose Eltern und sonstige nahe Angehörige von einer Begünstigung nach § 34 EStG 1988 aus (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117).

Nach § 234 Abs. 1 ABGB schuldet ein Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit im Sinne dieser Bestimmung liegt auch bei unzureichender Altersversorgung oder bei Pflegebedürftigkeit vor.

Nach § 234 Abs. 3 ABGB muss ein Elternteil zur Deckung seines Lebensbedarfes grundsätzlich auch den Stamm seines Vermögens heranziehen. Dieser Bestimmung wohnt der Gedanke inne, dass eigene Ersparnisse des Elternteiles zur Abdeckung eines Pflegeaufwandes heranzuziehen sind bevor die Unterhaltungspflicht eines Kindes eintritt. Dieser Bestimmung ist aber auch zu entnehmen, dass im Fall die Ersparnisse/ das Vermögen bereits zu Lebzeiten an die Kinder übertragen wurden und daraus Vermögenslosigkeit resultiert, die Kinder verpflichtet sind den Elternunterhalt zu leisten, zumal sie bereits über das entsprechende Vermögen Verfügungsberechtigt sind.

Die geleisteten Zuzahlungen der Bf. zu den Pflegekosten für die 24-Stunden-Betreuung ihrer Mutter sind als Krankheitskosten grundsätzlich begünstigungsfähig. Allerdings sind nur jene Ausgaben, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führen, eine Belastung im Sinne des Gesetzes. Eine "Belastung" liegt im Allgemeinen nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen (Wanke, EStG, § 34 Rz 11). Dem sogenannten Belastungsprinzip entspricht es, dass Aufwendungen nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181). Dies bedeutet, dass von der an sich als außergewöhnlicher Belastung anzuerkennenden Aufwendung vorweg alle damit in kausalem Zusammenhang stehenden Einnahmen abgezogen werden müssen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen oder erleichtern, den Aufwand zu tragen (Kongruenzgrundsatz, VwGH 10.11.1987, 87/14/0126). Auch Beträge, die der Steuerpflichtige nur vorschussweise leistet, die ihm aber später ersetzt werden, können somit nicht als Belastung nach § 34 EStG 1988 angesehen werden (VwGH 24.4.1970, 1734/68) (Hofstätter/Reichel, w.o., § 34 Tz 4).

Nach herrschender Ansicht ist im Fall in dem der Aufwand in einem späteren Jahr ersetzt wird im Abflussjahr eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung vorzunehmen. Es besteht ein Vorrang des Belastungsprinzips und Durchbrechung des grundsätzlich auch im Bereich der außergewöhnlichen Belastung geltenden Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG (vgl. Hofstätter/Reichel, w.o. § 34 Tz 5). Als verfahrensrechtliche Maßnahme dient dazu - sollte die außergewöhnliche Belastung bereits bescheidmäßig anerkannt worden sein - die Bescheidänderung nach § 295a BAO (Ritz, BAO⁵, § 295a, Rz 14f).

Daraus ist ersichtlich, dass in Bezug auf die mit der außergewöhnlichen Belastung einhergehenden "endgültigen Entreichnung" - dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend - eine Beziehung zwischen Vermögensübertragungen und Übernahme von Krankheits-/Pflegekosten des Vermögensübernehmers zugunsten des

Übertragenden herzustellen ist. Nach Ansicht des Gerichts kann es dabei weder darauf ankommen, ob eine Kostenübernahme in einem Übergabevertrag vereinbart war oder nicht, noch ob die Übernahme von Pflegekosten vor oder nach der Vermögensübertragung stattfand.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130) ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht hat. Zu diesen Umständen zählen insbesondere Alter und Gesundheitszustand des Übertragenden. Erfolgt die Vermögensübertragung beispielsweise zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Geschenkgeber bereits in Ruhestand befindet, und verfügt er - von Rentenbezügen abgesehen - über keine weiteren Einkunftsquellen, liegen Umstände vor, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige durch die vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte des Angehörigen dessen spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht hat (in diesem Sinne bei vergleichbarer Rechtslage auch das Urteil des BFH vom 12. November 1996, III R 38/95, und darauf verweisend der Beschluss des BFH vom 1. Dezember 2009, VI B 146/08). Im Beschwerdefall war die Mutter der Bf. im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebes an den Bruder der Bf. bereits 79 Jahre alt, im Zeitpunkt des Ablebens des Bruders und der Abgabe der unbedingten Erbantrittserklärung der Bf. 83 Jahre alt. In diesem Alter muss - auch wenn keine Anzeichen erkennbar sind - stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Da die Mutter der Bf. - vom Hälfteanteil des übergebenen Betriebes abgesehen - über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügte, stellt sich die spätere Unterhaltsverpflichtung der Bf. als adäquate Folge der Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebes in Verbindung mit der Einantwortung nach unbedingter Erbantrittserklärung dar. Wie im zitierten VwGH-Erkenntnis ist dieser Fall im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen, als jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen (- zahlungen) für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt. Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Zwischen der Übernahme der Pflegekosten und der Übertragung des anteiligen mütterlichen Vermögens ist daher jedenfalls ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, muss dieser Zusammenhang nicht über eine vertragliche Verpflichtung hergestellt werden. Eine derartige Einschränkung würde der Intention der Bestimmung - nämlich die Erfassung einer endgültigen Entreichung - zuwider laufen. Da ein offensichtlicher wirtschaftlicher Zusammenhang des streitgegenständlichen Aufwandes mit dem unentgeltlichen Vermögenserwerb bestand und der Aufwand der Pflegekosten den Wert des übernommenen Vermögens ebenso offensichtlich nicht überstieg, wurde die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. nicht endgültig beeinträchtigt. Eine Anerkennung der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung kann daher mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 nicht erfolgen.

Zu den verbleibenden außergewöhnlichen Belastungen von 967,35 € ist festzustellen, dass gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ein einkommensabhängiger Selbstbehalt zu berücksichtigen ist. Dieser beträgt bei Einkommen über 14.600 € 10% sohin mindestens 1.460 €. Die verbleibende außergewöhnliche Belastung von 967,35 € liegt unter dem Selbstbehalt und kann daher keine Berücksichtigung finden.

Zu den übrigen geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt wird auf die Beschwerdeentscheidung vom 16.11.2018 verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Hinsichtlich eines Vermögenserwerbes vor Eintritt einer Unterhaltsverpflichtung für pflegebedürftige Eltern besteht Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Die gegenständliche Entscheidung folgt dieser Judikatur, weshalb eine Revision nicht zuzulassen ist.

Wien, am 29. Mai 2019