

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter*rr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 31. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 7. Juli 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 und die hierzu ergangene Beschwerdeverentscheidung werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Im Zuge der Arbeitnehmerinveranlagung für das Jahr 2013 erließ das Finanzamt einen mit 7. Juli 2014 datierten Einkommensteuerbescheid, in dem keine außergewöhnlichen Belastungen abzugsmindernd berücksichtigt wurden.

Zur Begründung führte die Behörde an: "Pflegekosten und Apothekenrechnungen können nur beim Pflegenden selbst berücksichtigt werden. Da die Aufwendungen die Mutter der Beschwerdeführerin (Bf.) betreffen, könnte diese eine Veranlagung beantragen." Die strittigen Aufwendungen wurden im Bescheid nicht näher dargestellt.

Mit Schreiben vom 31.7.2014 berief die Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, mit welchem die als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen in Höhe von Euro 8.074,93 nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Die Mutter sei in einem Pflegeheim in T untergebracht und würde von der Bf. als Sachwalterin vertreten.

Die Eigenmittel (Eigen-, Witwenpension und Pflegegeld) in Höhe von monatlich Euro 2.170,53

würden nicht zur Deckung der Heimkosten von Euro 3.500,00 langen. Der fehlende Restbetrag sei von der Bf. zu leisten, wobei auf ein der Berufung beigelegtes Protokoll des Bezirksgerichtes Neunkirchen vom 19.12.2013 verwiesen wurde.

Im Zusammenhang mit einem Antrag auf Befreiung von der Verpflichtung zur Rechnungslegung als Sachwalterin führt die Bf. darin an, Pflegekosten leisten zu müssen, weil die Eltern ihr die (nicht näher bezeichnete) Liegenschaft übertragen hätten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.4.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde ab, weil die Bezahlung der Pflegeheimkosten durch eine Unterhaltsverpflichtete wegen des bestehenden, konkreten (vertraglichen) Zusammenhanges zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB Übertragung eines Hauses) eine außergewöhnliche Belastung ausschlosse.

Im Jahr 2010 sei es zu einer Übergabe einer Liegenschaft gekommen.

Nähere Angaben betreffend den Wert der Liegenschaft, sowie eines aufgrund des Einkommens, Alters und Gesundheitszustandes der Eltern zu ermittelnden Zusammenhanges mit den Pflegekosten sind der Entscheidung nicht zu entnehmen.

Den mit 19.4.2015 datierten Vorlageantrag nahm das Finanzamt zum Anlass die Bf. zur Vorlage des Übergabevertrages mit Ergänzungsvorhalt vom 5.10.2015 aufzufordern.

Von der Behörde wurde eine Kontoübersicht (Aufstellung vom 11.12.2013) vorgelegt, aus der Eingänge der PVA und des Pflegegeldes, sowie Ausgänge („sonstige Zahlungen“, Sachwalterin) ersichtlich sind.

Dem Übergabevertrag aus dem Jahre 2010 ist zu entnehmen, dass der Familienbesitz in der T-Gasse unter Vorbehalt des Wohnrechtes, eines Belastungs- und Veräußerungsverbotess auf Lebenszeit der Eltern geb. ***1*** und ***2***, der Tochter übergeben wurde.

Für Zwecke der Gebührenbemessung wurde der Einheitswert zum 11.10.2010 mit Euro 47.746,02 und der Wert der kapitalisierten Belastungen von Euro 550 monatlich in Höhe von Euro 47.766,31 herangezogen.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 26.11.2015 legt das Finanzamt die Angaben der Bf. über die Höhe der monatlichen Heimkosten und das Einkommen der Gepflegten dem Sachverhalt zugrunde.

Wegen der zeitlichen Nähe der Vermögensübertragung zur Übersiedlung der Mutter ins Pflegeheim läge bis zum Überschreiten des Vermögenswertes der Liegenschaft zur Summe der Zahlungen an Pflegekosten keine außergewöhnliche Belastung vor.

Welcher Vermögenswert vom Finanzamt herangezogen wurde ist nicht nachvollziehbar. Belege über konkret von der Bf. geleistete Pflegekosten sind der Aktenlage nicht zu entnehmen. Ermittlungen zum Gesundheitszustand der Eltern im Zeitpunkt der Vermögensübertragung fehlen.

Mit Vorhalt des BFG vom 13.2.2017 wurde der Bf. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Zahl 2010/15/0130 zur Kenntnis gebracht und sofern nicht eine Zurücknahme der Beschwerde durch die Bf. erwogen werde, um Sachverhaltsklärung insbesondere betreffend der Zahlungsnachweise der Pflegekosten, des Nachweises des Verpflichtungsgrundes nach dem Sozialhilfegesetz und der Wertverhältnisse der Liegenschaft, ersucht.

Das Schreiben wurde am 17.2.2017 von der Bf. übernommen.

Eine Äußerung ist unterblieben.

Mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 2017, E 1063/2016 hat der Verfassungsgerichtshof trotz unterlassener Mitwirkung der Partei (Nichtbeantwortung eines Vorhaltes) Willkür des BFG erkannt, weil der Begründungs- und Beweispflicht nicht entsprochen wurde.

Nach Jakom/Vock EStG 2016, § 34 Tz 90 Altersheim, liegt für Kosten eines Alters- bzw. Pflegeheimes (in Übergabsverträgen, etc.) die als Gegenleistung für die Übertragung von Vermögen übernommen werden, insoweit keine Belastung vor (s. VwGH 21.10.99, 98/15/0201; UFS 3.10.06, RV/0528-I/04; LStR 823;...).

„Nach Ansicht des VwGH kommt es ggf auch darauf an, ob das Verhalten des Stpfl., zB die Annahme einer Schenkung (sRz 41), die spätere Unterstützungsbedürftigkeit des Zahlungsverpflichteten (zB des in einem Heim untergebrachten Elternteils) adäquat mitverursacht hat (VwGH 21.11.13, 2010/15/0130; 29.4.15, 2012/13/0012; ebenso BFG 21.7.15, RV/7104252/2014). „ Jakom/Vock EStG, 2016 § 34 Tz 27.

Das Finanzamt hat in seiner Bescheidbegründung eine nicht näher dargestellte Vermögensübertragung als im Zusammenhang mit der späteren Übernahme der Pflegekosten stehend, beurteilt.

Aufgrund welcher Umstände diese Schlussfolgerung gezogen wurde (etwa Alter, Gesundheitszustand, Einkommen der zuwendenden Personen) kann aus der Bescheidbegründung nicht nachvollzogen werden.

Da auch die Bf. diesbezüglich keine Angaben gemacht hat, liegt eine fragmentarische Sachverhaltsdarstellung vor (vgl. VwGH Ra 2016/13/0033).

„§ 34 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. 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 beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Ein Kind schuldet seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Dabei mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung eigenen Vermögens zumutbar ist (§ 234 ABGB).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen über die in den Ziffern 1 bis 3 festgelegten Unterhaltsleistungen hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundenen Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (vgl. VwGH 27.5.2003, 97/14/0102; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051).

Im Beschwerdefall lagen solche besonderen Gründe der Heimunterbringung unstrittig vor (an dieser Stelle sei darauf verwiesen, dass die Mutter des Bf. seit 11/2010 Pflegegeld bezieht).

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 nach Übersteigen des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken, zu mindern [vgl. dazu Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 90 unter "Altersheim (Pflegeheim)"; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 unter "Alters- und Pflegeheim"; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand 1.9.2013, rdb.at), Anm. 78 unter "Altersheim, Seniorenheim, Pflegeheim"].

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine "Belastung" im Sinne der oben zitierten Gesetzesnorm jedoch nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit, führen. Bloße Vermögensumschichtungen begründen hingegen keine außergewöhnliche Belastung (vgl. Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 19, und die dort angeführte VwGH-Judikatur; Doralt/Kirchmayr/Mar/Zorn, EStG¹⁹, § 34 Tz 19).

Eine außergewöhnliche Belastung liegt sohin nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenübersteht bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist. Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, wie etwa bei einer (uU auch länger zurückliegenden) vertraglichen Verpflichtung zur Pflegeleistung oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen [vgl. Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 27; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand 1.9.2013, rdb.at), Anm. 11; siehe auch VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012; VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038]. „ zitiert aus RV/1100212/2017.

Zahlungsnachweise betreffend der zu leistenden und von der Bf. übernommenen Pflegekosten liegen im gegenständlichen Fall ebensowenig vor, wie der die Bf. behauptetermaßen verpflichtende Beschluss des Sozialhilfeträgers. Feststellungen über die finanziellen, gesundheitlichen Verhältnisse der Eltern im Zeitpunkt der Vermögensübertragung fehlen.

Das Finanzamt hat zwar auf einen Rechtsatz des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach die Tragung von Pflegekosten welchen ein Vermögensübergang gegenübersteht der diese Kosten übersteigt, keine Belastung darstellt, jedoch keine den konkreten Sachverhalt betreffenden Feststellungen getroffen (vgl. VwGH 2010/15/0130; 2009/15/0176 und die Entscheidungspraxis des BFG RV/7100547/2012, RV 7100268/2019; RV/0340-F/11; RV/3359-W/08; RV/3717-W/02; RV/0527-I/08; RV/7102848/2011; RV/7102158/2018; RV/7104252/2014 und RV/1100212/2017).

Vor dem BFG hat sich die Bf. zu Annahmen über den Verkehrswert der Liegenschaft verschwiegen und keine weiteren Angaben zum Verpflichtungsgrund der Übernahme der Pflegekosten gemacht.

Einer Entscheidung steht daher der fehlende, konkrete Sachverhalt im Einzelfall entgegen (vgl. VwGH Ro 2018/15/0024; VwGH 2012/13/0012).

Hinzukommt, dass der oa Rechtsatz auf den vorliegenden Fall möglicherweise gar nicht anwendbar ist, weil beide Elternteile eine hinreichende Pension erhalten haben und oder die Mutter bei Einzug ins Pflegeheim auch ohne vorherige Vermögensübertragung bedürftig gewesen wäre, weil die Liegenschaft nicht verwertbar gewesen wäre (vgl. BFG RV/7101124/2013). Zudem haben sich die (Wert-) Verhältnisse im Zeitpunkt der Übergabe des Vermögens und im Zeitpunkt der Übernahme der Pflegekosten durch Wegfall der Nutzung des

Wohnungsgebrauchsrechtes wegen Übersiedlung ins Pflegeheim möglicherweise geändert (vgl. BFG RV/2100836/2013).

Letztlich ist nicht auszuschließen, dass kein positiver Verkehrswert betreffend des übertragenen Vermögens vorliegt, weil von der Bf. Aufwendungen zur Erhaltung, Sanierung des Hauses getragen worden sein könnten und nicht feststeht, wie das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot, sowie das lebenslängliche Wohnrecht den Verkehrswert beeinflusst (vgl. zur Berechnung RV/0512-L/13).

Nach den Eintragungen im Zentralmelderegister hat die Bf. seit Geburt den Hauptwohnsitz an der übertragenen Liegenschaft. Beide Elternteile dürften pflegebedürftig geworden sein.

Nach Publikationen mehrerer Steuerberater im Internet wird bei im gleichen Haushalt lebenden Angehörigen kein verwertbares Vermögen vorliegen.

Inwieweit die Wohnsitznahme der Bf. einer Bereicherung oder der Annahme eines verwertbaren Vermögens entgegensteht, wird das Finanzamt unter Bedachtnahme auf Rz 869 der LStR 2002, erstmals zu beurteilen haben. (vgl. RV/2101241/2015; RV/3175-W/09 und RV/7102310/2013, wonach keine Steigerung der Leistungsfähigkeit eintritt, wenn der Angehörige seinen Wohnsitz im übertragenen Vermögen hat; anders VwGH Ro 2014/13/0038).

Seitens des BFG bestehen keine Bedenken die Anwendung der LStR 2002, Rz 869.

Damit könnten die unterbliebenen Ermittlungen zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen.

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht, sofern die Bescheidbeschwerde nicht mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) oder als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären ist, mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, eine solche Aufhebung ist unzulässig wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 278 Abs 2 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 276 Abs 3 BAO sind im weiteren Verfahren die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Bei der oben beschriebenen Ausgangssituation macht das BFG von der Möglichkeit der Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO Gebrauch, da Ermittlungen unterblieben sind, die zu einem anders lautenden Bescheid führen hätten können und der maßgebliche Sachverhalt erstmals festzustellen ist und die Ermittlungen durch das Finanzamt schneller und kostengünstiger durchgeführt werden können. Als Besonderheit in diesem Fall könnte die Wohltat der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 869 (an die das BFG nicht gebunden wäre) zu einem effizienten Verfahrensablauf und zu einem gerechten Verfahrensergebnis führen. Auch dieser Umstand spricht für die Befassung des Finanzamtes mit dieser Sache.

Mit der möglichen Anerkennung der beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, sollte eine rechtskonforme, einvernehmliche, rasche und für beide Seiten zufriedenstellende Lösung zu finden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Das Bundesfinanzgericht folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 26. August 2020