

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch at inn Wirtschaftsprüfungs GmbH, Anichstraße 6, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 7. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Abgabepflichtige machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 12.301,87 € geltend. Dabei handelt es sich einerseits um von der Abgabepflichtigen übernommene Pflegekosten für ihre erblindete Mutter in Höhe von € 7.666,87 € und andererseits um weitere nicht verfahrensgegenständliche außergewöhnliche Belastungen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 7. Jänner 2022 wurden die außergewöhnlichen Belastungen betreffend die übernommenen Pflegekosten von der Abgabenbehörde nicht anerkannt.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2022 wurde von der Abgabepflichtigen gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben und beantragt, die strittigen Kosten für die außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. Oktober 2022 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde ab, worauf mit Eingabe vom 20. Oktober 2022 von der steuerlichen Vertretung ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2012 wurde der Mutter der Abgabepflichtigen von der Großmutter der Abgabepflichtigen unentgeltlich das Eigentum an drei Wohnungen übertragen. Im Übergabsvertrag vom 29. Oktober 2012 wurde vereinbart, dass die Mutter in die bezüglich zwei dieser Wohnungen bestehenden Mietverhältnisse eintritt.

Mit weiterem Übergabsvertrag vom 17. Februar 2020 übertrug die Mutter der Beschwerdeführerin, die zu diesem Zeitpunkt bereits Pensionseinkünfte bezog und erblindet war, der Abgabepflichtigen das Wohnungseigentum an eben diesen drei Wohnungen sowie einem Garagenplatz in der Tiefgarage und einem Autoabstellplatz. Der Mutter der Abgabepflichtigen wurde in diesem Übergabsvertrag unentgeltlich das lebenslange Wohnungsgebrauchsrecht hinsichtlich einer der Wohnungen, einem Garagenabstellplatz und einem Autoabstellplatz (grundbücherlich) eingeräumt. Die Betriebskosten sind gemäß dem Übergabsvertrag von der Wohnungsgebrauchsberechtigten zu tragen (siehe Übergabsvertrag Pkt. 3 und 5).

Die Beschwerdeführerin trat in die bestehenden Mietverhältnisse der beiden anderen Wohnungen ein und erklärte im Streitjahr 2020 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 16.258,58 €, wovon 9.613,21 € auf die beiden mit Übergabsvertrag übertragenen Wohnungen entfielen.

Die pflegebedürftige Mutter der Abgabepflichtigen bezog im Streitjahr 2020 Pensionseinkünfte in Höhe von 14.691,60 €. Deren Kosten für die häusliche Pflege beliefen sich nach Abzug des Pflegegeldes sowie weiterer Zuschüsse auf 10.758,67 €.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Übergabsverträgen vom 29. Oktober 2012 sowie vom 17. Februar 2020; weiters aus den Angaben der Beschwerdeführerin in einer

Vorhaltsbeantwortung an die Abgabenbehörde vom 15. Dezember 2021 sowie dem Einkommensteuerbescheid 2020 der Mutter der Beschwerdeführerin. Im übrigen ist der Sachverhalt soweit verfahrensgegenständlich relevant unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. 2012/13/0012

2010/15/0130

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Abgabepflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Gemäß Abs. 3 der Bestimmung erwächst die Belastung dem Abgabepflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Gemäß Abs. 4 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen auf in diesem Absatz näher geregelte Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988 Tz 7).

Nach § 234 ABGB schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich

vernachlässigt hat. Gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist.

Unterhaltsleistungen sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 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 (VwGH 26. Mai 2010, 2007/13/0051).

Im Beschwerdefall liegen besondere Umstände, die die Pflegebedürftigkeit der Mutter bedingen, unstrittig vor. In Streit steht lediglich, ob zwischen der Vermögensübertragung auf die Beschwerdeführerin einerseits und ihrer Beteiligung an den Kosten der Pflege der Mutter andererseits ein Zusammenhang besteht, der die Berücksichtigung der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung bei der Beschwerdeführerin ausschließt.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen.

Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der/die Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. So können etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung oder der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen.

Gegenständlich war eine wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen der Beschwerdeführerin zum einen der Eintritt der Pflegebedürftigkeit ihrer Mutter. Eine weitere - nicht zu vernachlässigende - wesentliche Ursache für die von der Beschwerdeführerin übernommenen Pflegekosten war aber auch der Umstand, dass die Mutter nicht über ausreichende Mittel verfügte, um die notwendigen Kosten für ihre häusliche Pflege selbst zu tragen.

Ob das Verhalten eines Abgabepflichtigen (die Annahme der Schenkung) die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Zu diesen Umständen zählen insbesondere Alter und Gesundheitszustand des Übertragenden. Erfolgt die Vermögensübertragung zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Geschenkgeber bereits in Ruhestand befindet und bereits pflegebedürftig ist, und - von Rentenbezügen abgesehen - über keine weiteren Einkunftsquellen verfügt, 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). Sofern einem Abgabepflichtigen sohin derartige zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; BFG 25.02.2014, RV/5100019/2012).

Im Streitfall befand sich die Mutter der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Übertragung der Wohnungen bereits in Ruhestand, war erblindet und bezog lediglich eine Altersrente in Höhe von 14.691,60 €. Weiters stand die Pflegebedürftigkeit der Mutter zum Zeitpunkt der Schenkung der Wohnungen bereits fest und sind auch schon Pflegekosten angefallen. Durch die vorbehaltlose Annahme der Schenkung durch die Beschwerdeführerin und der geringen Einkünfte der Mutter sowie fehlendem Vermögen zur Bestreitung allfälliger Pflegekosten, ist insofern von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Übertragung des Eigentums an den Wohnungen und den durch die Beschwerdeführerin im selben Jahr getragenen Pflegekosten auszugehen (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012).

Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert der übertragenen Wohnungen nicht übersteigen, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Pflege der Mutter als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Soweit von der steuerlichen Vertretung dazu ins Treffen geführt wird, dass es für die Beurteilung, ob verwertbares Vermögen im Sinne des § 234 Abs 3 ABGB vorliegt, wohl auch darauf ankomme, ob eine Verwertung zumutbar und vor allem auch rechtzeitig umsetzbar gewesen wäre, was zu verneinen sei, da die dadurch entstehenden Kosten, Gebühren und sonstigen Nebenkosten den gegenständlichen Umfang an Unterhalt um ein Vielfaches überstiegen hätten und eine Verwertung auch aus familiärem Ehr- und Verpflichtungsgefühl gegenüber der eigenen Mutter nicht denkbar wäre, ist darauf hinzuweisen, dass in Fällen, in denen der Unterstützte selbst über ausreichendes Vermögen verfügt, aus dem er die außergewöhnlichen Aufwendungen bestreiten kann, die Tragung des Aufwandes durch den Unterstützenden keine steuerlich abzugsfähige außergewöhnliche Belastung ist. Dies gilt auch dann, wenn das Vermögen des Unterstützten nicht augenblicklich verwertbar ist. Denn in diesem Falle könnte er von dem Unterstützenden, wenn dieser unterhaltspflichtig ist, nur die vorschussweise Tragung des Aufwandes verlangen. Beim Unterstützenden liegt dann nur eine Vermögensumschichtung vor (VwGH 17.09.1974, 0975/73).

Für die Beschwerdeführerin gilt ohnehin wie bereits ausgeführt, dass solange die Aufwendungen den Wert der übertragenen Wohnungen nicht übersteigen, die

Berücksichtigung der Ausgaben für die Pflege der Mutter als außergewöhnliche Belastung ohnehin ausgeschlossen ist, unabhängig von einer Verwertung der Wohnungen durch Verkauf. Somit stellt sich auch die Frage, wie sie seitens der steuerlichen Vertretung aufgeworfen wurde, ob denn eine Veräußerung zumutbar sei, nicht.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da die Streitfrage insbesondere durch die angeführten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt ist, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 12. März 2025