

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache D.X., Straße, Ort, vertreten durch die Winkler & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Alpstraße 23, 6890 Lustenau, über die Beschwerde vom 07.03.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15.02.2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin bezog im Streitjahr 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung macht sie u.a. Kosten für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 6.300 Euro geltend. Diese Kosten resultierten aus einem in dieser Höhe bezahlten Zuschuss zu den Kosten, die im Jahr 2015 für den Aufenthalt der Mutter der Bf., E. A., im Seniorenhaus H. zu bezahlen waren. Laut einer Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 der Mutter der Bf. betrugen die Heimkosten insgesamt 52.422,77 Euro.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 versagte das Finanzamt diesen Kosten die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung. Eine außergewöhnliche Belastung liege nur vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führten. Würden daher Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (Schenkungsverträge) bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen sei, sei eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege insoweit daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. Habe der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolge die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur Übersiedlung in das

Pflegeheim, liege bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wandte die Bf. gegen Aberkennung der Kosten in Höhe von 6.300 Euro als außergewöhnliche Belastung ein, die Schenkung der E. A. an ihre Tochter sei ohne der Bedingung der Übernahme von Pflegekosten erfolgt. Zudem liege auch keine zeitliche Nähe zwischen der Vermögensübertragung und der Übersiedlung ins Pflegeheim vor. Der Zeitraum von sieben Jahren diene nur als Anhaltspunkt. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn die Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastung nur deshalb versagt werde, weil die Übertragung nur sechs und nicht sieben Jahre zurückliege.

Hätte E. A. die Pflegekosten aus eigenen Mitteln getragen, wären die Kosten bei ihr als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden. Die Pflege eines Menschen sei in jedem Fall eine finanzielle Belastung, gleichgültig, ob die zu pflegende Person selbst oder unterhaltpflichtige Angehörige diese Kosten trügen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.3.2017 ab. Aufwendungen für die Pflege eines nahen Angehörigen stellten dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn derjenige, der den Aufwand trage, die Bedürftigkeit des Angehörigen durch freiwillige Annahme einer Vermögensübertragung mitverursacht habe, insbesondere dann, wenn zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung im Hinblick auf das fortgeschrittene Alter des Angehörigen damit zu rechnen sei, dass in einem absehbaren Zeitraum eine Pflegebedarf eintreten werde (vgl. auch VwGH vom 21.11.2013, 2010/15/0130).

Im gegenständlichen Fall sei das Vermögen der Mutter der Beschwerdeführerin im Jahr 2009, als sie bereits 86 Jahre alt gewesen sei, u. a. auf die Bf. übertragen worden. Aufgrund des Umstandes, dass die Mutter im September 2014, somit fünf Jahre nach der Vermögensübertragung, pflegebedürftig geworden sei, stünden diese Ereignisse in einem zeitlichen Naheverhältnis, welches es gerechtfertigt erscheinen lasse, eine Mitverursachung der Bedürftigkeit als erwiesen anzunehmen. Unter diesen Umständen könnten diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Im Vorlageantrag vom 20.4.2017 wandte die Bf. gegen diese Ausführungen des Finanzamtes ein, die Schenkung im Jahr 2009 sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem sich E. A. noch bester Gesundheit erfreut habe. Die Schenkung sei daher nicht in Zusammenhang mit der Übernahme zukünftiger Pflegekosten erfolgt. Zudem sei diese Schenkung bereits Jahre zuvor geplant gewesen, bis zu ihrer tatsächlichen Durchführung hätten aber noch die Bauflächen parzelliert werden müssen.

II. Sachverhalt

Für die Beurteilung der in Streit stehenden Frage geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Mutter der Bf., E.G. A., Jahrgang 1923, war im Jahr 2015 im Seniorenhaus H. untergebracht. Die Heimkosten betragen für dieses Jahr 51.442,77 Euro. Zur Finanzierung dieser Kosten trug die Bf. mit der Zahlung eines Betrages in Höhe von 6.300,00 Euro bei. Weitere Beiträge zur Finanzierung dieser Kosten bestanden im Bundespflegegeld in Höhe von 10.827,60 Euro sowie in einem Zuschuss des Sohnes der Frau A., F. A., in Höhe von 11.700,00 Euro. Der nach Abzug der Haushaltsersparenis nicht gedeckte Teil der Heimkosten in Höhe von 20.731,65 Euro wurde von Frau A. im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2015 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht und von Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2015 auch berücksichtigt. Für diese Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die Angaben in der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 der E.G. A. sowie auf den an sie ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 17.11.2017.

Mit Teilungs- und Schenkungsvertrag vom 21.1.2009 schenkte und übertrug E.G. A. an die Bf. die Liegenschaften in EZ x., GSt-Nr. xx und 1/10-Anteil der Liegenschaft EZ y., GSt-Nr yy., ferner die Liegenschaft in EZ x., GSt-Nr xx und 1/10-Anteil der Liegenschaft EZ y., GSt-Nr yy. sowie zur Hälfte die Liegenschaft in EZ x., GSt-Nr w., alle GB z. H. Weitere Schenkungen erfolgten an den Sohn F. A. und die Enkelkinder I. A., J. A., K. A. und L. X..

Im Jahr 2015 betrug der noch vorhandene Geschenkwert der Schenkungen an die Bf. 212.100,00 Euro für die Liegenschaften in EZ x., GSt-Nr xx und den 1/10 Anteil an der Liegenschaft EZ y., GSt-Nr yy., 239.750,00 Euro für die Liegenschaften in EZ x., GSt-Nr xx und den 1/10 Anteil an der Liegenschaft EZ y., GSt-Nr yy. sowie 44.407,00 Euro für die Liegenschaft in EZ x., GSt-Nr w. (das die Bf. zur Hälfte erhalten hat), alle GB z. H. Diese Geschenkwerte entnimmt das Bundesfinanzgericht dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Dornbirn vom tt.mm. 2015, Zl. 123 , mit dem der Antrag der E. A. auf Übernahme der Unterkunfts- und Verpflegungskosten im Altersheim Au und im Seniorenhaus M. aus Mitteln der Mindestsicherung mangels finanzieller Hilfsbedürftigkeit abgewiesen wurde.

III. Rechtlage und rechtliche Würdigung

Der Abzug von Kosten als *außergewöhnlicher Belastung* ist in § 34 EStG 1988 geregelt. Er lautet:

§ 34

(1) Bei der Ermittlung der Einkommen (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen X.:

- 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 oder Sonderausgaben sein.

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

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

(4) Die Belastung berücksichtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

<i>höchstens 7.300 Euro</i>	<i>6%</i>
<i>mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro</i>	<i>8%</i>
<i>mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro</i>	<i>10%</i>
<i>mehr als 36.400 Euro</i>	<i>12%</i>

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

*- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag
zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der Ehe(Partner) Einkünfte im Sinne der § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).*

Außergewöhnliche Belastungen liegen vor, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084). Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundenen Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051). Diese Aufwendungen sind um die erhaltenen Zuschüsse wie Pflegegeld oder Zuschüsse zu den Betreuungskosten, zu kürzen.

Grundsätzlich können nur die von der pflegebedürftigen Person selbst getragenen Kosten als *außergewöhnliche Belastungen* berücksichtigt werden. Übernehmen Angehörige der pflegebedürftigen Person die Kosten oder einen Teil der Kosten im Rahmen ihrer Unterhaltpflicht, so sind auch diese abzugsfähig, allerdings nur insoweit, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die bei der unterhaltsberechtigten Person selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 143 Abs. 1 ABGB (idF vor dem BGBl. I Nr. 15/2013; vgl. nunmehr § 234 ABGB) schuldet das Kind seinen Eltern und Großeltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich

vernachlässigt hat. Der Vorfahre hat Anspruch auf den angemessenen und nicht bloß auf den notwendigen Unterhalt (vgl. *Stabentheiner* in Rummel, ABGB³, §140 Rz 3).

Eine *Belastung* liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einem Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Werden *Pflegekosten* als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen bzw. erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, ist eine Auswirkung auf die einkommensteuerbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liegt insoweit daher keine *Belastung* im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.

Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der 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 (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Tz 7).

Auch die Annahme einer Schenkung kann ein derartiges Verhalten darstellen (vgl. VwGH 13.12.2013, 2010/15/0130).

Im Beschwerdefall X. bei den durch die Unterbringung im Altersheim entstandenen Kosten ohne Zweifel außergewöhnliche Belastungen bei der Mutter der Bf. vor. Auch ist davon auszugehen, dass die Bf. gegenüber ihrer Mutter zur Beteiligung an den Heimkosten im Rahmen ihrer Unterhaltpflicht gemäß § 143 ABGB verpflichtet war. Eine Berücksichtigung der von der Bf. übernommenen Heimkosten als außergewöhnliche Belastung ist aber nur dann möglich, wenn ihr diese Übernahme zwangsläufig erwachsen ist.

Die Zwangsläufigkeit ist, wie oben ausgeführt, nur dann zu bejahen, wenn die Bf. nicht durch ihr eigenes Verhalten, nämlich durch die Annahmen der Schenkungen ihrer Mutter im Jahr 2009, zur Zuzahlung zu den Heimkosten entscheidend beigetragen hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob das Verhalten des Steuerpflichtigen bzw. wie im Beschwerdefall die Annahme der Schenkung die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht hat, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Zu diesen Umständen zählen insbesondere das Alter und der Gesundheitszustand des Übertragenden. Erfolgt die Vermögensübertragung beispielsweise zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Geschenkgeber bereits im 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 mitversursacht hat (vgl. VwGH 13.12.2013, 2010/15/0130, mit Hinweis auf das zu vergleichbarer Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12.11.1996, III R 38/95 und darauf verweisen den Beschluss des BFH vom 1.12.2009, VI 9 146/08).

Im dem Erkenntnis vom 13.12.2013, 2010/15/0130, zugrunde liegenden Fall hatte der Abgabepflichtige Zuzahlungen zu Heimkosten für seinen Vater als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Zuvor hatte der Vater des Abgabepflichtigen seine Eigentumswohnung unter dem Vorbehalt des lebenslangen Wohnrechts übertragen. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Qualifikation der Zuzahlungen zu den Heimkosten als außergewöhnliche Belastung verneint, weil der Vater bei der Übereignung der Eigentumswohnung bereits 76 Jahre alt gewesen sei und in diesem Alter stets mit dem Eintritt der Pflegebedürftigkeit gerechnet werden müsse, auch wenn nach außen keine Anzeichen erkennbar seien. Da der Vater abgesehen von der Eigentumswohnung über keine weiteren Vermögenswerte verfügt habe, habe sich die spätere Unterhaltsverpflichtung des Sohnes als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dargestellt. Dieser Fall sei im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich bedinge. Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenden Vermögens nicht überstiegen, sei in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Auch im Beschwerdefall hat die Bf. die Bedürftigkeit der Mutter entscheidend mitverursacht. Eine wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen bei der Bf. ist nämlich in den Schenkungen der Mutter an ihre Kinder und Enkelkinder zu sehen. Durch diese Schenkungen hat sich die Pflegebedürftige bis auf die Pensionseinkünfte ihrer Mittel begeben, aus denen sie die Heimkosten aus eigenem zu tragen in der Lage gewesen wäre. Da die Mutter der Bf. im Zeitpunkt der Schenkungen bereits 82 Jahr alt war und nach dieser Schenkung außer den Pensionseinkünften offensichtlich über keine weiteren Mittel mehr verfügte, musste sie damit rechnen, dass sie im Falle des Eintretens der Pflegebedürftigkeit auf finanzielle Unterstützung durch ihr Angehörigen angewiesen sein würde. Dass Frau A. zur Zeit der Schenkungen sich noch bester Gesundheit erfreut hat, mag durchaus zutreffen, ändert aber nichts an der Tatsache, dass sie im damaligen Alter von 82 Jahren jederzeit mit dem Eintreten der Pflegebedürftigkeit rechnen musste.

Da die Bf. die Schenkungen an sie angenommen hat, hat sie ein Verhalten gesetzt, das zur Mittellosigkeit der Mutter und in weiterer Folge zu den Zuzahlungen zu den Heimkosten entscheidend beigetragen hat. Dieser Fall ist, wie der Verwaltungsgerichtshof klargestellt hat, nicht anders zu beurteilen wie jener, in dem die spätere Unterstützung im Pflegefall ausdrücklich zur Bedingung der Schenkung erhoben wird, weil auch ohne solche Bedingung bestand ein Zusammenhang zwischen den Schenkungen und den Zuzahlungen zu den Heimkosten. Da ein solcher Zusammenhang bestanden hat, war es letztlich auch nicht von Relevanz, ob die Schenkungszeitpunkt nun sechs oder sieben Jahre vor den hier zu beurteilenden Zuzahlungen zu den Heimkosten lag. Ebenso wenig konnte das nicht näher konkretisierte Argument, die Schenkungen seien schon Jahre zuvor geplant gewesen, zugunsten des Beschwerdebegehrens berücksichtigt werden,

da eine bloße Schenkungsabsicht rechtlich irrelevant ist. Erst durch den Schenkungsakt selbst wird diese rechtlich bedeutsam.

Damit sind die übernommenen Heimkosten der Bf. Folge der Annahme der Schenkungen durch die Bf. Eine Zwangsläufigkeit der in Rede stehenden Zahlungen liegt daher nicht vor. Da diese Zahlungen betragsmäßig weit unter dem Wert des an die Bf. übertragenen Vermögens X. (siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen zu Punkt II.), war eine Berücksichtigung derselben als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

IV. 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.

Die in Streit stehende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen die Annahme einer Schenkung des Pflegebedürftigen an seine Angehörigen die Berücksichtigung von Zuzahlungen zu den Heimkosten als außergewöhnliche Belatung ausschließt, ist durch die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (insb. das Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130) geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 21. Jänner 2019