

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Roswitha Kircher, Plescherken 81, 9074 Keutschach am See, über die Beschwerden vom 29. August 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 7. Juli 2014, betreffend Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012 (Arbeitnehmerinnenveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Am 30. Dezember 2013 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) im elektronischen Wege die Arbeitnehmerinnenveranlagungen 2010, 2011 und 2012 und machte ua unter KZ 735 außergewöhnliche Belastungen in folgender Höhe geltend:

2010	2011	2012
4.567,04 €	14.748,80 €	16.311,30 €

Das Finanzamt ersuchte daraufhin mit Ergänzungsvorhalt um entsprechende Nachweise. Aus den vorgelegten Unterlagen ist Folgendes zu entnehmen.

Der 88-jährige Vater der Bf. bezog 2010 und 2011 eine ASVG-Pension, die unter der Besteuerungsgrenze lag, und Bundespflegegeld. Im Jahre 2010 befand er sich für 45 Tage in einem geriatrischen Krankenhaus, wofür Pflegekosten von 6.282 € anfielen, die von seiner Tochter, der Bf., bezahlt wurden. Nach Abzug einer Haushaltsersparsnis und des anteiligen Pflegegeldes ermittelte die Bf. einen Betrag von 4.567,05 €, den sie als außergewöhnliche Belastung bei der Veranlagung 2010 in Ansatz brachte.

Im Jahr 2011 wurde der Vater mit Hilfe einer 24-Stunden-Pflege bis zu seinem Tod am 22. April 2011 zu Hause betreut, wofür ein Gesamtbetrag von 9.421 € anfiel. Nach Abzug des Pflegegeldes verblieb der Bf. ein Anteil von 4.717 €, den sie als außergewöhnliche Belastung ansah. Nach dem Tode des Vaters wurde auch die Mutter der Bf. mit einer 24-Stunden-Pflege zu Hause betreut. An Pflegekosten für die Mutter entstanden

im Jahr 2011 Aufwendungen in Höhe von 19.669,40 €. Die Mutter bezog ebenfalls neben einem Bundespflegegeld eine ASVG-Rente, die unter der Besteuerungsgrenze lag. Nach Abzug des Pflegegeldes verblieb der Bf. ein Anteil von 10.031,80 €, den sie als außergewöhnliche Belastung in Ansatz brachte.

Im Jahre 2012 fielen für die Pflege der Mutter 26.717,80 € an Kosten an, die zum Teil von der Bf. getragen wurden. Nach Abzug des Pflegegeldes begehrte die Bf. die Berücksichtigung dieser Aufwendungen in Höhe von 16.311,30 € als außergewöhnliche Belastung.

Die Mutter verstarb am 6. April 2014. Lt. einem Auszug aus dem Grundbuch stand die Wohnung, in der die Eltern wohnten und gepflegt wurden, im gemeinsamen Eigentum der Eltern. Nach dem Tod des Vaters wurde der Bf. die Verlassenschaft an Zahlungsstatt überlassen, der Mutter wurde das Hälfteeigentum an der Wohnung übertragen (Beschluss und Amtsbestätigung des BG Graz-West vom 30. September 2011, 123).

Nach dem Tod der Mutter wurde die Verlassenschaft, die im Wesentlichen nur aus der Eigentumswohnung bestand, der Bf. am 8. Oktober 2014 eingeantwortet. Von der Bf. wurde eine Beurteilung und Bewertung der Liegenschaft vom 8. April 2014 durch einen Immobilientreuhänder vorgelegt. Demnach besteht die im 7. Stockwerk gelegene und mit einem Lift zu erreichende Wohnung aus einem Vorzimmer, Bad, WC, Küche, 3 Zimmer und einer Loggia und ist in einem gepflegten, brauchbaren Zustand. Als Verkehrswert wurde ein Verkaufspreis von 69.000 € festgestellt, der am freien Markt erzielbar wäre.

Mit Bescheiden vom 7. Juli 2014 wurden die geltend gemachten Pflegeaufwendungen für die Eltern nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründet wurde dies folgendermaßen: "Bezahlt ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegekosten und besteht ein konkreter Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (im gegenständlichen Fall sind Sie Erbe der Eigentumswohnung in Adr2 - Verkehrswert € 69.000 lt. Schreiben des Immobilientreuhänders Mag. X), liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung vor. Durch diese Vermögensübertragung, auch wenn diese erst nach dem Tod stattfand, liegt keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor. Erst wenn die Pflegekosten den Wert der übertragenen Liegenschaft übersteigen, liegen steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen vor."

Gegen diese Erledigungen wurden Beschwerden erhoben und die Nichtanerkennung der beantragten Abzüge für die im betreffenden Jahr bezahlten außergewöhnlichen Belastungen wegen einer wahrscheinlich künftigen Erbschaft bemängelt. Die Mutter sei am 6. April 2014 verstorben. Auch sei der im Bescheid angesetzte Wert der Wohnung nunmehr neuerdings zu überprüfen. Der Erbantritt sei erst 2014 gewesen. In einem weiteren Schreiben wurde ergänzend angeführt, dass es dem System der Jahreseinkommensteuer entspreche, dass Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ausschließlich in jenem Jahr absetzbar seien, in dem sie verausgabt würden.

Eine Aufrechnung mit in späteren Jahren allfällig empfangenen Erbschaften entspräche nicht dem System der Erfassung des Jahreseinkommens und sei rechtswidrig.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 16. September 2014 wurden die Beschwerden vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt. "Haben die pflegebedürftigen Angehörigen, wie hier im vorliegenden Fall die Eltern der Abgabepflichtigen, ihr Vermögen noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zu Lasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass nicht gedeckter Teil kommt bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht, insoweit sie den potentiellen Erbteil übersteigen. Laut vorliegendem Verlassenschaftsprotokoll Nr. 1234 wurde Ihnen auf Grund der unbedingt abgegebenen Erbantrittserklärung die Eigentumswohnung mit einem Verkehrswert iHv 69.000 € (siehe Schätzungsgutachten Immobilientreuhänder Mag. X) nach dem Tod Ihrer Mutter im Jahr 2014 übertragen. Da die Pflegekosten den Wert dieser übertragenen Liegenschaft nicht übersteigen, liegt im steuerlichen Sinn keine Beeinträchtigung Ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und somit keine außergewöhnliche Belastung vor."

Gegen diese Entscheidungen wurde ohne weiteres Vorbringen der Vorlageantrag gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 regelt die Voraussetzungen, unter denen Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

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).

Zuzahlungen der Bf. zu den Pflegekosten für die 24-Stunden-Betreuung sind als Krankheitskosten damit 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 (vgl. 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, vgl. 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 angesehen werden (VwGH 24.4.1970, 1734/68) (Hofstätter/Reichel, w.o., § 34 Tz 4).

Wird der Aufwand in einem späteren Jahr ersetzt, so ist er ebenfalls im Jahr der außergewöhnlichen Belastung zu kürzen. 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 bescheidmäßigt anerkannt worden sein - die Bescheidänderung nach § 295a BAO (vgl. Ritz, BAO⁵, § 295a, Rz 14f).

Nach § 143 Abs. 1 ABGB idF vor BGBl. I 15/2013 schuldet ein 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. Fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit liegt auch bei unzureichender Altersversorgung oder bei Pflegebedürftigkeit vor. Nach § 143 Abs. 3 ABGB muss ein Elternteil zur Deckung seines Lebensbedarfes grundsätzlich auch den Stamm seines Vermögens heranziehen. Die Heranziehung des eigenen Vermögens muss zumutbar sein (OGH 9.6.2009, 1Ob88/09m). Vermögenslosigkeit ist schon dann anzunehmen, wenn der Unterhaltsbedürftige zwar Vermögen hat, jedoch nur solches, das zur Bestreitung des Unterhaltes nicht verwertbar ist (OGH 7.11.1951, 2Ob718/51). Wenn die Eltern der Bf. als Vermögen lediglich eine Eigentumswohnung je zur Hälfte besaßen, in der sie bis zu ihrem Ableben gepflegt wurden, so handelt es sich dabei um ein (vorerst) nicht verwertbares Vermögen der Eltern. Zwischen der Übernahme von Pflegekosten als Unterhaltsleistung der Tochter und der mangelnden Verwertbarkeit der Eigentumswohnung bestand daher ein Kausalzusammenhang. Wenn der Bf. sodann innerhalb von 4 Jahren ab der Übernahme von Pflegekosten die Eigentumswohnung tatsächlich im Erbwege zukam und der Verkehrswert dieser Wohnung die Summe der geltend gemachten Aufwendungen erheblich überschritt, muss dieser Fall steuerlich jenen Fällen gleichgehalten werden,

in denen für die Pflege erbrachte Geldleistungen in der Verlassenschaft als Forderung angemeldet werden. Beim Erben gehen die Krankheitskosten zunächst zu Lasten des ererbten Vermögens, erst der im Nachlass nicht gedeckte Teil kommt beim Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201 in Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 3).

Der Verkehrswert der Eigentumswohnung, die einen Einheitswert von 6.473,23 € aufwies, betrug nach einem von der Bf. selbst vorgelegten Schätzungsgutachten 69.000 € und deckt nach Abzug der Verlasspassiva die geltend gemachten Pflegekosten zur Gänze. Inwiefern dieser Wert nicht der Realität entsprechen sollte, wurde nicht dargetan.

Da ein wirtschaftlicher Zusammenhang des Aufwandes mit dem unentgeltlichen Vermögenserwerb bestand und der Aufwand der Pflegekosten den Wert des übernommenen Vermögens nicht überstieg, wurde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. nicht beeinträchtigt. Eine Anerkennung der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung konnte mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 nicht erfolgen.

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). Zur Frage eines einige Jahre nach Erbringung von Unterhaltsleistungen (Krankheitskosten) im Erbwege erfolgten Vermögenserwerbes liegt - soweit ersichtlich - keine dezidierte Aussage des VwGH vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Mai 2017