



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch A, vom 1. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch B, vom 27. August 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 und 2011 entschieden:

- a) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe dieser Abgabe sind dem als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- b) Der Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird gemäß §§ 276 Abs. 4 2. Satz iVm 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist. In seiner am 11. April 2012 beim Finanzamt eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2011 machte er unter der Kennzahl 439 (außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung, tatsächliche Kosten anstelle der pauschalen Freibeträge) einen Betrag von 9.216,64 € geltend.

Am 4. Juli 2012 erging ein diesbezügliches Ergänzungssuchen des Finanzamtes an den Bw. mit folgendem Wortlaut:

"[...]

Ergänzungspunkte:

Sie werden ersucht, die beantragten tatsächlichen Kosten in Zusammenhang mit der Behinderung in Form einer detaillierten Kostenaufstellung unter Beilage der Belege nachzuweisen. Weiters werden Sie ersucht, den Behindertenpass oder den Bescheid des Bundessozialamtes nachzureichen."

Von den am 22. August 2012 seitens des Bw. dem Finanzamt persönlich überreichten Unterlagen bzw. Belegen befinden sich folgende Kopien im Arbeitnehmerveranlagungsakt für 2011 (im Weiteren kurz: ANV-Akt):

- Die ersten drei Seiten eines Übergabsvertrages auf den Todesfall, abgeschlossen am 19. Jänner 1980 vor dem öffentlichen Notar Y zwischen den Eltern des Bw., C, geboren am D, und E, geboren am F, und dem Bw. mit folgendem Inhalt (S 6 ff/2011 ANV-Akt):

"[...]

I.

Die Ehegatten C und E übergeben hiemit ihrem Sohn [Name des Bw.] auf ihren Todesfall und Letzterer übernimmt von den Erstgenannten auf den Todesfall in sein alleiniges Eigentum deren gesamtes, wie immer Namen habendes, bewegliches und unbewegliches, bücherliches und außerbücherliches Vermögen, insbesondere die den Übergebern eigentümlichen Liegenschaften:

a) EZ. G KG. H mit den Grundstücken:

I Wald in J per 11.402 m²

K Acker in L per 10.453 m²

[...]

b) EZ. M KG. N mit den Grundstücken:

O Wald in P per 7.973 m²

Q Wald in P per 8.157 m²

[...]

c) EZ. R KG. N mit dem Grundstück:

S Acker in T per 2.226 m²

d) EZ. U KG. V mit dem Grundstück:

W Wald in Z per 8.093 m²

e) EZ. AA KG. V mit dem Grundstück:

AB Wiese in AC per 2.073 m²

und zwar mit allen Rechten und Pflichten, mit welchen die bisherigen Eigentümer diese Liegenschaften besessen und benutzt haben oder zu besitzen und zu benutzen berechtigt waren.

II.

Noch vor Übergabe als Vorausleistung verpflichtet sich der Übernehmer:

Als Entgelt für die Übergabe verpflichtet sich der Übernehmer zur ungeteilten Hand für sich und seine Rechts- und Besitznachfolger im Eigentume der vertragsgegenständlichen Liegenschaften, den Übergebern auf ihrer beider Lebenszeit folgende Rechte zu leisten bzw. zu dulden, und zwar:

- a) Die Dienstbarkeit der Wohnung im vertragsgegenständlichen Hause, bestehend in der alleinigen Benützung des im alten Hausteil gelegenen hofseitigen Zimmers, Mitbenützung der Küche und aller Nebenräumlichkeiten, mit freiem Zu- und Abgang, zu und für jedermann in die Ausnahmswohnung, wobei der Übernehmer verpflichtet ist, die Ausnahmswohnung auf eigene Kosten zu beheizen und zu beleuchten sowie in stets gut bewohnbarem Zustande zu erhalten,*
- b) die dem Alter und den Gesundheitsverhältnissen der Übergeber entsprechende nahrhafte und hinreichende Kost an einem Tische mit dem Übernehmer,*
- c) die Reinigung und Ausbesserung der nötigen Kleidung, Leib- und Bettwäsche des Übergebers,*
- d) die Pflege und Wartung in Krankheitsfällen.*

Weiters wird der Übernehmer über Anweisung der Übergeber verpflichtet, an die gutsweichenden Töchter der Übergeber, AD [...] und AE [...] zwecks Entfertigung ihrer Erb- und Pflichtteilsansprüche nach den Übergebern in Ansehung des heute übergebenen Vermögens je einen Abfertigungsbetrag von 10.000 ATS [...], somit 20.000 ATS [...], binnen eines Jahres nach dem Ableben des letztversterbenden Übergeberteiles [...] zu bezahlen, bis dahin ohne Verzinsung und ohne grundbücherliche Sicherstellung. Dieser Betrag wird jedoch obligatorisch wertgesichert. Als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der Verbraucherpreisindex 1976 [...].

III.

Die Übergabe und Übernahme des Übergabesobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übernehmers mit Last und Vorteil, Zufall und Gefahr, erfolgt erst mit dem Ableben der Übergeber.

IV.

[...]"

- Ein an den Vater des Bw. adressierter Bescheid der AF-Sozialversicherungsanstalt vom 29. Juli 2010, aus dem hervorgeht, dass der Vater des Bw. Ausgleichszulagenbezieher ist und Pflegegeld in Höhe von 284,30 € monatlich erhält (S 9/2011 ANV-Akt).
- Ein Kontoauszug der AG-Bank vom 4. Jänner 2012, wonach der Bw. im Jahr 2011 an die Betreuerin seines Vaters, AH, insgesamt 9.280,00 € an Betreuungsgeld überwiesen hat (S 10/2011 ANV-Akt).

- Bankbelege, aus denen hervorgeht, dass der Bw. im Jahr 2011 insgesamt 1.820,16 € an Sozialversicherungsbeiträgen für AH an die AI überwiesen hat (S 11/2011 ANV-Akt).

Mit dem am 27. August 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wurden die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz dazu aus:

"Sie haben sich im Übergabsvertrag vom 19.01.1980 als Vorausleistung verpflichtet, in Krankheitsfällen die Pflege und Wartung der Eltern zu übernehmen. Aus diesem Grund können die beantragten Kosten für die Heimpflege nicht anerkannt werden."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid er hob der steuerliche Vertreter des Bw. am 1. Oktober 2012 Berufung, da die Veranlagung ohne Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen erfolgt sei:

Das Finanzamt habe die außergewöhnliche Belastung für die Pflege der Eltern des Bw. mit der Begründung, der Bw. habe sich im Übergabsvertrag als Vorausleistung verpflichtet, in Krankheitsfällen die Pflege und Wartung der Eltern zu übernehmen, nicht anerkannt.

Zu dieser Formulierung im Vertrag sei anzumerken, dass nicht davon die Rede sei, dass der Bw. die Pflege zwingend selbst übernehmen müsse bzw. sei er persönlich auch nicht in der Lage, zwei Personen, darunter eine mit Pflegestufe 5, zu betreuen. Dass der Bw. die Kosten zu tragen habe, stehe außer Zweifel. Da es sich um einen Übergabsvertrag auf den Todesfall handle, könne der Bw. nicht einmal Grundstücke verkaufen, um daraus die Kosten zu decken, da die Übergabe in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übernehmers erst mit Ableben der Übergeber erfolge.

Ersucht werde daher, im Wege der Berufungserledigung die Kosten für die Betreuung der Eltern für 2011 mit 7.688,56 € anzuerkennen und somit die außergewöhnliche Belastung bei der Veranlagung zu berücksichtigen.

Der Berufung war eine Aufstellung betreffend die in den Jahren 2010 und 2011 vom Bw. für seine Eltern aufgewendeten Pflegekosten beigelegt (S 19/2011 ANV-Akt). Daraus ergeben sich für das Jahr 2011 folgende Ausgaben:

- Für C:

Aufwendungen für die Betreuerin (häusliche Pflege) von 9.280,00 €, zuzüglich der für sie bezahlten Sozialversicherungsbeiträge von 1.820,16 €, abzüglich Pflegegeld von 3.411,60 €: 7.688,56 €.

- Für E: Keine Aufwendungen im Jahr 2011.

Gesamt: 7.688,56 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2012 wies das Finanzamt die gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erhobene Berufung als unbegründet ab:

Bezahle ein Kind Kosten für die Pflege seiner Eltern und es bestehe ein konkreter Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung von Wirtschaftsgütern (Haus, Wald, Wiesen, Äcker usw., Übergabsvertrag vom 19. Jänner 1980), liege mangels Vorliegens einer erkennbaren Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 vor (weil der Bw. sich mit der Unterzeichnung des Übergabsvertrages freiwillig bereit erklärt habe, die Wirtschaftsgüter anzunehmen und gleichzeitig für die Pflegekosten der Übergeber aufzukommen).

In seinem Vorlageantrag vom 7. November 2012 verwies der steuerliche Vertreter, ergänzend zur Begründung seiner Berufung, auf die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung; letztere müsse außergewöhnlich sowie zwangsläufig sein, und sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Genau diese aufgezählten Punkte träfen auf den Bw. zu: Die Zahlungen für seine Eltern seien außergewöhnlich, er könne sich der Verpflichtung laut Vertrag nicht entziehen und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei beeinträchtigt.

Der steuerliche Vertreter ersuche daher abermals, die Kosten für die Betreuung der Eltern des Bw. als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Am 16. Jänner 2013 wurde die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) 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.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob die vom Bw. für das Jahr 2011 geltend gemachten, belegmäßig nachgewiesenen Pflege- bzw. Betreuungskosten für seinen Vater in Höhe von 7.688,56 € als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Steht eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen oder einer Schenkung und findet sie im Wert der (bereits) übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung, kann von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; UFS 4.10.2012, RV/1376-W/12). Die Betreuung pflegebedürftiger Angehöriger in deren eigenem Haushalt kann dann nicht zu nach § 34 EStG 1988 abzugsfähigen Aufwendungen führen, wenn als Gegenleistung das Vermögen vom Angehörigen (bereits) übertragen wurde (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, § 34 Anm. 78, Stichwort "Betreuung pflegebedürftiger Angehöriger", mit Verweis auf BFH 29.8.1996, III R 4/95, betreffend Aufwendungen des Sohnes für die Unterbringung und Pflege des Vaters, nachdem er Jahre zuvor das Einfamilienhausgrundstück unentgeltlich vom Vater übertragen bekommen hatte). Insofern ist dem Finanzamt zunächst grundsätzlich zuzustimmen, wenn es in seiner Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2012 auf einen konkreten Zusammenhang zwischen der Belastung mit Pflegekosten und einer Vermögensübertragung von Wirtschaftsgütern verweist.

Allerdings übersieht die Abgabenbehörde I. Instanz bei ihrer Argumentation, dass im gegenständlichen Fall ein "Übergabsvertrag" (rechtsrichtig, weil von den Vertragsparteien auch so intendiert: eine *Schenkung*) auf den Todesfall vorliegt, die ihre Wirkung *erst mit dem Tod des Erblassers* entfaltet: Der Erblasser *bleibt* Eigentümer der Wirtschaftsgüter *bis zu seinem Tod*, der Begünstigte kann sein Recht *erst danach* durchsetzen (vgl. Kozol/Welser, Bürgerliches Recht II¹³ (2007), S 542 f., und Punkt III. des gegenständlichen Vertrages: "Die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übernehmers mit Last und Vorteil, Zufall und Gefahr, erfolgt *erst mit dem Ableben der Übergeber*").

Daraus folgt, dass im hier zu beurteilenden Fall noch gar kein Vermögen auf den Bw. übertragen bzw. noch gar keine Vermögenssubstanz von ihm übernommen wurde. Der Bw. war somit im Jahr 2011 nicht in der Lage, die ihm entstandenen Pflegekosten für den Vater (an der rechtlichen (sich bereits aus dem bürgerlichen Recht und nicht erst aus dem "Übergabsvertrag" ergebenden) und sittlichen Verpflichtung des Bw., sich um den pflegebedürftigen Vater zu kümmern, bestehen keine Zweifel) etwa durch Veräußerung von im "Übergabs-

vertrag" angeführten Grundstücken zu decken, befanden sich doch zu diesem Zeitpunkt jene Liegenschaften *noch im Eigentum der Eltern* (worauf auch der steuerliche Vertreter des Bw. in seiner Berufung vom 1. Oktober 2012 zutreffend verweist: "*Da es sich um einen Übergabsvertrag auf den Todesfall handelt, könnte unser Mandant nicht einmal Grundstücke verkaufen, um daraus die Kosten zu decken, da die Übergabe in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übernehmers erst mit Ableben der Übergeber erfolgt*").

Da somit im Jahr 2011 noch keine Vermögensübertragung an den Bw. stattgefunden hat, ist der Berufung statzugeben und sind die vom Bw. geltend gemachten, ihm nachweislich entstanden Aufwendungen für die Pflege bzw. Betreuung des Vaters als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Da allerdings nur jene Ausgaben, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führen, eine "Belastung" darstellen, ist im gegebenen Zusammenhang auf folgendes hinzuweisen:

Erfolgt der Ersatz von grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzusehenden Aufwendungen in einem der der Verausgabung der Beträge folgenden Jahre, so führt der Kostenersatz nachträglich dazu, dass die Beträge nicht mehr nach § 34 EStG 1988 abziehbar sind (*Ritz, BAO*⁴, § 295a Tz 14). Erfolgt der Kostenersatz nach Erlassung des die außergewöhnliche Belastung berücksichtigenden Einkommensteuerbescheides, so ist er ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (*Ritz, § 295a Tz 15*).

Wenn also in den Folgejahren der Fall eintritt, dass auf Grund des Ablebens der Eltern des Bw. letzterer Eigentümer des im "Übergabsvertrag" angeführten Vermögens wird *und* die vom Bw. im Jahr 2011 für die Eltern getätigten Aufwendungen für deren Pflege bzw. Betreuung im Wert der dann übernommenen Vermögenssubstanz, somit nachträglich, ihre Deckung finden (wobei diesbezüglich sämtliche Pflichten des Bw., die aus dem "Übergabsvertrag" resultieren, zu berücksichtigen sein werden), wird dies als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO für das streitgegenständliche Jahr vom Finanzamt zu beachten sein (zuständig für die Bescheidabänderung gemäß § 295a BAO - auch für die Abänderung von Berufungsentscheidungen - ist stets die Abgabenbehörde I. Instanz (*Ritz, § 295a Tz 44*).

Zur Berufung gegen den am 27. August 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2010 ist noch folgendes festzuhalten:

Dieser Bescheid wurde am 15. Jänner 2013 gemäß § 299 BAO (ersatzlos) aufgehoben (Ausdruck aus der AIS-Datenbank der Finanzverwaltung, S 21 UFS-Akt). Wie das Finanzamt im Vorlagebericht zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2011 ausführt, wurde die gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für 2010 am 1. Oktober 2012 erhobene Berufung (nicht jedoch der Bezug habende Vorlageantrag vom 7. November 2012) nach

Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2010 für unzulässig erklärt. Da letzterer Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, war (auch) der Bezug habende Vorlageantrag gemäß §§ 276 Abs. 4 2. Satz iVm 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. April 2013