



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 3. Juni 2013 gegen den Bescheid des FA vom 13. Mai 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Berufungsgegenständlich sind als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Pflegekosten der Mutter.

Der Bw. gab in der **elektronischen Einkommensteuererklärung 2012** vom 6. März 2013 **€ 18.481,00** als außergewöhnlicher Belastung an. Das Finanzamt (FA) ersuchte im **Vorhalt vom 28. März 2013** diesbezüglich um Vorlage einer Aufstellung und von Belegen. Weiters solle der Bw. angeben, ob Ersätze geleistet worden seien und in welcher Höhe.

Der Bw. legte **am (Eingangsstempel FA) 17. April 2013** eine Aufstellung (AS 3) über Kurzzeitpflege 10. bis 31. Jänner und "Februar + März 2012", 24-Stunden-Pflege und Reha, in Summe € 20.432,65 vor und gab auf der Rückseite an, das Pflegegeld habe betragen:

Pflegegeld	€
ab 1.2.2012	442,90
ab 1.3.2012	554,30

Das Pflegegeld sei durch den Mehraufwand durch freie Kost und Quartier der Pfleger/innen sowie "diverse" Hilfsmittel, Medikamente, Diätverpflegung, therapeutische Maßnahmen, Krankenbedarf herangezogen worden. Weiters habe das Elternhaus behindertengerecht adaptiert werden müssen. Die Mutter habe keine eigene Pension, der am 0.0.2012 verstorbene Vater habe eine Pension von ca. € 1.500,00 gehabt. Das Geld für die Pflege sei vom Bw. vorgestreckt worden, da die Mutter kein Einkommen gehabt habe. Das Konto sei bei einer genannten Bank eröffnet worden, um die monatlichen Zahlungen zu veranlassen. Der Bw. verweise auf die Berufungsentscheidung UFSW GZ RV/2117-W/11 vom 7.11.2011, da dieser Fall sehr ähnlich liege. Der Bw. hoffe auf eine baldige Entscheidung, da er über € 30.000,00 im Jahr 2012 privat für die Pflege der Mutter ausgegeben habe. Die Mutter sei seit Mai im Pflegeheim und der Vater vor Weihnachten verstorben.

Das FA setzte im **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 vom 13. Mai 2013** (AS 56ff) keine außergewöhnliche Belastung an mit der Begründung, eine solche liege nur dann vor, wenn Ausgaben zu einer Vermögensverminderung führen würden. Die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter stelle keine außergewöhnliche Belastung dar, da eine Liegenschaftsübertragung im Jahr 2012 erfolgt sei.

In der **Berufung vom 3. Juni 2013** (AS 60) brachte der Bw. vor, dass die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter trotz der Liegenschaftsübertragung zu einer Vermögensverminderung geführt habe. Eine außergewöhnliche Belastung könne grundsätzlich dann nicht vorliegen, wenn diese in einer erhaltenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finde (unter Hinweis auf VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Dies sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbart worden sei, dass die Liegenschaft ohne Zustimmung der Veräußerer (die Eltern vom Bw.) weder belastet noch veräußert werden dürfe. Das Haus sei somit nicht der Verwertung zugänglich (unter Hinweis auf UFSW 7.12.2011, RV/2117-W/11). Daher vermindere sich durch die Bezahlung der Pflegekosten der Mutter die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vom Bw.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2013** (AS 69ff) mit der Begründung ab, gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 seien bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen müsse: Sie müsse außergewöhnlich sein, müsse zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung sei dann außergewöhnlich, soweit sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachse. Die Belastung erwachse dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder

sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse bedeute, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führe, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten werde. Eine außergewöhnliche Belastung könne jedenfalls nur bei gleichzeitigem Vorliegen aller in § 34 Abs. 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sein. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine "Belastung" im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 stets nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, welche zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen würden. Bloße Vermögensumschichtungen würden hingegen niemals zum Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung führen. Für den Fall, dass gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden würde, liege keinesfalls eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG vor. Dabei sei auch nicht auf den Umstand abzustellen, ob dem Abgabepflichtigen die gegenständliche Belastung unmittelbar oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse, da für das Kriterium der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte heranzuziehen seien (unter Hinweis auf VwGH vom 21.10.1999, 98/15/0201). Schon daraus ergebe sich, dass von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit einer Verpflichtung, welche auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sei, dem Grunde nach erst dann auszugehen sei, wenn der getätigte Aufwand den Wert des übernommenen Vermögens übersteige und somit der Wert der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen jenen der erhaltenen Gegenleistung übersteige (wiederum unter Hinweis auf VwGH vom 21.10.1999, 98/15/[0]201). Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG liege folglich auch dann nicht vor, wenn ein Unterhaltspflichtiger für seine Angehörigen Pflegekosten bestreite und ein konkreter (vertraglicher oder zeitlicher) Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Aufwendungen und einer Vermögensübertragung (z.B. Liegenschaft) bestehe. Im nunmehr dem FA vorliegenden Fall sei dem Steuerpflichtigen **von den Eltern** mit Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2012 ein Einfamilienhaus zur Hälfte übertragen worden, wobei die vom Bw. getragenen Pflegekosten für die Betreuung seiner Mutter jedenfalls durch den **"maßgeblichen Verkehrswert"** der betreffenden Liegenschaft gedeckt würden. Die Belastung des Berufungswerbers sei somit jedenfalls das Ergebnis eines freiwillig gesetzten Verhaltens, nämlich der aus freien Stücken erfolgten Übernahme gegenständlicher Liegenschaft, wodurch die Mutter über keine ausreichenden finanziellen Mittel verfüge, um die als Resultat ihrer Pflegebedürftigkeit entstehenden Aufwendungen aus eigenen Mitteln

abzudecken. Zudem sei die Liegenschaftsübertragung in einem unmittelbaren zeitlichen Naheverhältnis zur Übernahme der Pflegekosten durch den Abgabepflichtigen erfolgt. Schon daraus sei abzuleiten, dass zwischen der schenkungsweisen Übertragung der Liegenschaft und der Belastung des Bw. ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang als gegeben anzunehmen sei. Auch wenn der Bw. in seiner Berufung nunmehr vorbringe, dass die übertragene Liegenschaft in Folge eines im Vertrag befindlichen Veräußerungs- und Belastungsverbots einer Verwertung nicht zugänglich sei, ändere dieser Umstand aus Sicht des FAes nichts daran, dass der Bw. durch die unentgeltliche Liegenschaftsübertragung dennoch bereichert worden sei. Aus der nicht gegebenen Möglichkeit einer Veräußerung der Liegenschaft könne für sich alleine nämlich nicht abgeleitet werden, dass durch die Schenkung überhaupt keine Bereicherung des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Abschließend ergebe sich somit, dass in Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts und mangels Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung die geltend gemachten Pflegekosten steuerlich nicht anerkannt werden könnten.

Dagegen erhob der Bw. den **Vorlageantrag vom 12. September 2013** (AS 72f), in dem das bisherige Vorbringen wiederholt wurde, ergänzt um das Vorbringen, dass der UFS am 7.12.2011, [richtig:] RV/2117-W/11, entschieden habe, dass bei einer Liegenschaftsübertragung ohne Verwertungsmöglichkeit die außergewöhnliche Belastung nicht verneint werden könne, da die Ansprüche nicht in der erhaltenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden würde. Die zeitliche Nähe der Schenkung zu den außergewöhnlichen Aufwendungen sei in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend.

▪ **Rechtlich folgt:**

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Mit Schenkungsvertrag betreffend ein Einfamilienhaus (gemeinsamer Wohnsitz der Eltern) vom 10. Juli 2012 (AS 4f) übertrugen Vater und Mutter (Hälfteigentümer) ihren jeweiligen Liegenschaftsanteil jeweils zur Hälfte dem Bw. und seiner Schwester in Form einer Schenkung. Laut Vertrag ist die wirkliche Übergabe "bereits vor Vertragsserrichtung durch gemeinsame Begehung und übereinstimmende Willenserklärung der Vertragspartner erfolgt". Gemäß Punkt III des Vertrages war ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB vereinbart: Um die Liegenschaft in Familienbesitz zu erhalten, verpflichteten sich jeweils Bw. und Schwester, diese ohne Zustimmung der Eltern weder zu belasten noch zu verkaufen.

Das FA begründet seine Abweisung der Berufung in der Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2013 damit, dass mit schenkungsweiser Übertragung eines Liegenschaftsanteils an den Bw. mit Vertrag vom 10. Juli 2012 eine Belastung durch Übernahme der Pflegekosten der Mutter "durch den **maßgeblichen Verkehrswert** der betreffenden Liegenschaft jedenfalls gedeckt" sei. Weiters unterstellt das FA, dass eine Liegenschaftsschenkung von **beiden Eltern** an den Bw. (also nicht nur von der pflegebedürftigen Mutter sondern auch vom Vater) erfolgt sei. Dieselbe Ansicht des FAes zeigt sich bereits im angefochtenen Bescheid.

Im mehrfach zitierten Erkenntnis vom 21.10.1999, 98/15/0201, entschied der VwGH, dass eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu verneinen ist, wenn dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen sind, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Für den vorliegenden Fall würde nach VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, keine außergewöhnliche Belastung des Bw. eingetreten sein, wenn der anzusetzende **Verkehrswert** (wirtschaftliche Wert, VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; UFS 15.7.2010, RV/3359-W/08) der von der Mutter mit dem Schenkungsvertrag an den Bw. übertragenen Viertelanteils an der Liegenschaft [die Mutter, deren Pflegekosten der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend macht, übertrug dem Bw. gemäß Punkt II des Schenkungsvertrages (AS 4) nur die Hälfte ihres Hälfteanteils, das zweite Viertel kam vom Vater) die Pflegekosten übersteigt.

Da das FA jedoch in der Berufungsvorentscheidung den Verkehrswert des Liegenschaftsviertel nicht ziffernmäßig angab und ein solcher auch nicht in dem vom FA vorgelegten Akt aufscheint, liegt ein Anwendungsfall einer Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz iSd § 289 Abs. 1 BAO vor. Bezüglich des Verkehrswertes des Viertelanteiles von der Mutter wurden somit vom FA Ermittlungen (§ 115 BAO) unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im FA-Akt scheint zwar der Einheitswert der gesamten Liegenschaft von € 7.000.00 auf, der jedoch für die vorliegende Beurteilung nicht maßgeblich ist (wiederum VwGH 25.9.1984, 84/14/0049).

Wie bereits ausgeführt, unterstellt das FA auch, dass eine Liegenschaftsschenkung der "Eltern", also auch jene des Vaters heranzuziehen sei. Das FA unterließ jedoch auch diesbezüglich Sachverhaltsermittlungen, die ein Heranziehen der Liegenschaftsschenkung des Vaters (ebenfalls ein Viertel) begründen würde. Solch ein Sachverhalt wäre etwa bei Vorliegen einer gesonderten Vereinbarung mit dem Vater in Bezug seiner Viertelschenkung als Gegenleistung für die Übernahme der Pflegekosten der Mutter gegeben, solche Feststellungen traf das FA jedoch nicht. Auch diesbezüglich wurden vom FA Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Da das FA die Höhe des Verkehrswertes des geschenkten Liegenschaftsanteils (allenfalls unter Einbeziehung des geschenkten Anteils des Vater, was jedoch ebenfalls vom FA zu ermitteln sein wird) weder ziffernmäßig angegeben oder sonst ermittelt hat, ist eine Entscheidung, ob die vom Bw. geltend gemachte außergewöhnliche Belastung durch Gegenleistung gedeckt ist, nicht möglich.

Das FA kann der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Ermittlungen überbinden, die es selbst hätte durchführen müssen. Die Ermessensentscheidung des § 298 Abs. 1 BAO ist daher damit zu begründen, dass in der Erledigung des FAes zwar der maßgebliche Wert dem Grunde nach genannt, jedoch nicht ziffernmäßig (eben weil vom FA nicht ermittelt) angegeben ist. Es obliegt dem FA als Abgabenbehörde erster Instanz, seinen Entscheidungen entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu Grunde zu legen, die Ergebnis eigener Ermittlungshandlungen sind, dies umso mehr, wenn das FA keinerlei Feststellung (Höhe des Verkehrswertes) getroffen hat (UFS 6.3.2012, RV/0493-W/12). Dasselbe gilt für die Heranziehung der Schenkung des Vaters. Im Hinblick auf die vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war daher der Aufhebung der Vorrang vor erstmaligen zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Berufsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteienghörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens). Zudem liegt es auch im Interesse des Bw., wenn die Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen eines Berufungsverfahrens erfolgt, wodurch der volle Instanzenzug gewahrt bleibt (UFS 24.11.2011, RV/0257-I/08).

Wien, am 13. November 2013