



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bwin. vom 24. April 2008 (Einbringungsdatum) und 14. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. April 2008 und 3. April 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008, die von ihr geleisteten Zuzahlungen für die Unterbringung des Vaters in einem Pflegeheim in Höhe von € 13.751,27 (2007) und € 13.272,00 (2008) als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen. Mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 verwehrte die Abgabenbehörde erster Instanz eine steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen, da nur solche Unterhaltsleistungen abziehbar seien, welche beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten, und keine behördliche Verpflichtung zur Leistung des Kostenersatzes an das Land Tirol bestehe.

Zur Begründung der mit 22.3.2008 datierten und am 24.4.2008 eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurden Zahlungsnachweise und ein an den Vater der Berufungswerberin gerichtetes Schreiben des Amtes der Tiroler Landesregierung vom

7.2.2008 vorgelegt, wonach das Land Tirol über den Antrag vom 24.1.2008 in Ausführung des zwischen dem Einrichtungsträger und dem Land Tirol geschlossenen Rahmenvertrages über die "Hilfe für pflegebedürftige Personen" diese Hilfeleistung durch die Unterbringung auf einem Pflegeplatz in der Einrichtung Heim2 in X. ab dem 1.1.2008 als Selbstzahler der Teilpflege 2 gewährte. Darin wird auch angeordnet, dass der Vater der Berufungswerberin als Selbstzahler die Netto-Verpflegskosten an die Heimverwaltung oder eine von dieser bezeichneten anderen Zahlstelle zugunsten des Landes Tirol einzuzahlen hat. Aus der aktenkundigen Kopie der an den Vater der Berufungswerberin gerichteten Bestätigung des Einrichtungsträgers vom 7.1.2008 geht weiters hervor, dass sich der Vater der Berufungswerberin seit 18.12.2006 wegen Hilfsbedürftigkeit im Heim1 in Pflege befinde. Er sei Selbstzahler, d.h. er könne auf Grund seiner finanziellen Situation die Heimkosten in voller Höhe selbst decken. Aus dieser Verpflichtung habe der Vater der Berufungswerberin im Jahr 2007 insgesamt € 21.758,33 an die Heimverwaltung bezahlt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26.6.2008 unter Hinweis auf ein mit der Berufungswerberin geführtes Gespräch ab, weil für die geltend gemachte Kostentragung durch die Berufungswerberin keine behördliche Verpflichtung bestehe und es sich um freiwillige Zahlungen handle. Weiters habe der Vater der Berufungswerberin, welcher durch die eigene Pension und das Pflegegeld zur Tragung der Kosten in der Lage sei, den Pflegeaufwand selbst geltend gemacht.

Mit Schriftsatz vom 14.7.2008 brachte die Berufungswerberin neuerlich eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung ein und ergänzte ihr bisheriges Vorbringen wie folgt: "Meine Zahlung des restlichen Betrages der Heim- und Pflegekosten an das Land Tirol in der Höhe von € 13.751,27 ist keine freiwillige Zahlung. Diesen Betrag müsste mein Vater selbst bezahlen. Da seine Rente zur Aufbringung der Heimkosten nicht ausreicht, wäre der Verkauf seines Hauses samt Grundstück notwendig. Daher meine Zahlung des Differenzbetrages an das Land Tirol. Mein Vater hat nur seinen Anteil der Heimkosten bei der Einkommensteuererklärung geltend gemacht."

Die im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens durchgeführten Ermittlungen ergaben folgenden Sachverhalt:

Der Vater der Berufungswerberin hat mit Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 11.2.2004 (ErfNr ZZZZZZ/JJJJ) das in seinem Alleineigentum stehende Einfamilienhaus an die Berufungswerberin in deren Alleineigentum übertragen. Als Gegenleistung wurde vereinbart (Pkt. Drittens), dass die Übernehmerin ihren Eltern unter näher ausgeführten Bedingungen das unentgeltliche, lebenslange Wohngebrauchsrecht einräumt und sie sich verpflichtete, ihre Eltern in deren Alter und Krankheitsfall zu verpflegen, versorgen und überhaupt den Haushalt

zu führen, sofern sie hierzu nicht mehr selbst in der Lage sind. In Verbindung mit den damit einhergehenden, im Detail festgehaltenen Pflegehandlungen wurde für den Fall einer Anstaltspflege vereinbart, dass die Übernehmerin für dieses Ausgedinge keine Ersatzleistungen in Geld zu erbringen habe. Zum Zweck der Gebührenbemessung wurde die Verpflichtung zur Verpflegung und Versorgung der Berechtigten mit insgesamt € 20.000,-- bewertet. Über diese Verpflichtung hinaus hat die Übernehmerin für diese Übergabe keine weiteren Gegenleistungen zu erbringen. Der die Gegenleistungen übersteigende Verkehrswert des Übergabsobjektes stellt einen Mehrwert dar, den die Übernehmerin im Schenkungswege des anrechenbaren Erb- und Pflichtteilsvorempfanges erhalten und dankend und rechtsverbindlich angenommen hat. Die Berufungswerberin räumte ihrem Vater das Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364 c) ABGB ein (Pkt. Viertens) und leistete ebenso wie ihre Mutter einen Pflichtteilsverzicht (Pkt. Zehntens).

Nach Auskunft der Heimleitung vom 19.3.2009 betraf das Schreiben des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 7.2.2008 die Übersiedlung des Pflegebedürftigen vom Heim1 in das Heim2. Durch Zuzahlungen Angehöriger würde die Inanspruchnahme von Zuschüssen durch Stadt und Land vermieden und daher allenfalls vorhandenes Vermögen geschont.

Nach den fernmündlichen Angaben der Berufungswerberin vom 25.3.2009 habe sie sich dazu entschlossen, die Zusatzzahlungen für die Heimunterbringung des Vaters so, wie sie laufend anfielen, und damit in kleineren Beträge zu leisten anstatt nach dem Ableben des Vaters mit der Vorschreibung offener Pflegekostenforderungen in einem Gesamtbetrag konfrontiert zu werden. Durch die Zuzahlungen gelte ihr Vater als Selbstzahler, aus dem eigenen laufenden Einkommen könnte er die Heimunterbringung nicht finanzieren. Da die Vermögensübertragung der Liegenschaft nicht lange genug vor Antritt des Heimaufenthaltes erfolgt sei, würden das Land Tirol bzw. der Einrichtungsträger auf die Liegenschaft zugreifen. Dies werde durch die Zuzahlungen vermieden. Die Berufungswerberin habe vier Geschwister, welche jedoch einkommenslos seien bzw. in den USA, in Frankreich und in Salzburg lebten. Um die Eltern habe sich nur die Berufungswerberin gekümmert, weshalb der Vater ihr auch das Haus gegeben habe. Die Mutter der Berufungswerberin sei mit 1.6.2006 verstorben und der Vater mit 18.12.2006 in das Heim1 gekommen. Das übertragene Haus stehe leer, da die Berufungswerberin dem Vater versprochen habe, alles so zu belassen, wie es sei.

Der vom Amt der Tiroler Landesregierung eingeholte, vom Einrichtungsträger mit der Berufungswerberin als Tochter des Antragstellers aufgenommene Antrag auf Gewährung von Grundsicherung für alte/pflegebedürftige Personen vom 12.12.2006 wurde "als Selbstzahler" gestellt, die Rubrik betreffend Art, Daten und Verkehrswert von vorhanden gewesenem Haus- und Grundbesitz blieb unausgefüllt und beim Formularpunkt beizulegende Vertragsunterlagen

wurden die angeführten Verträge "(z.B. Schenkungsvertrag, Übergabevertrag, Kaufvertrag)" gestrichen und im dafür vorgesehen Formularbereich auch ergänzende Angaben nicht gemacht.

Nach Auskunft des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 26.3.2009 ist im Falle der Antragstellung als Selbstzahler eine Offenlegung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse von Unterhaltsverpflichteten nicht erforderlich und bewirke der Status eines Selbstzahlers, dass auf übertragenes Vermögen nicht gegriffen werde, was andernfalls durch Sicherstellung der Pflegekosten im Grundbuch und Realisierung der Forderung nach dem Tod des Heiminsassen gegenüber den Erben geschähe.

Mit Schreiben vom 7.4.2009 wurde der Berufungswerberin vorgehalten, dass die Berufsbehörde von einem Kausalzusammenhang der Liegenschaftsübertragung und der Übernahme der Leistung der Zuzahlungen ausgehe und für Zwecke der Beurteilung der Frage, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die geltend gemachten Aufwendungen überschritten sei, mangels aktenkundiger Angaben betreffend den Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft diesen im Schätzungswege mit zumindest dem Zehnfachen des Einheitswertes der Liegenschaft, sohin € 228.920, annehme. Die Berufungswerberin beantwortete den Vorhalt mit Schreiben vom 14.4.2009 und führte darin aus:

"Mein Vater konnte mit seinem Einkommen (Pension von monatlich € 1.632,-- und Pflegegeld von € 635,-) nicht die Pflegekosten (€ 3.290,-) bezahlen. Ich musste daher für diesen Betrag aufkommen, um einer behördlichen Zwangsmaßnahme zuvorzukommen. Mein Vater besitzt kein Vermögen und keine Ersparnisse mehr.

Zum Zeitpunkt der Übergabe des Hauses war mein Vater noch zu Hause, seine Frau hat noch gelebt. Es war in keinsten Weise absehbar, dass er ins Pflegeheim muss. Er hat immer damit gerechnet, dass ihn seine Frau pflegt, die dann aber plötzlich und unvorhersehbar am 1.6.2006 verstorben ist."

Die Berufung vom 14.4.2009 gegen den zwischenzeitig am 3.4.2009 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 weist den selben Inhalt wie die vorstehend zitierte Vorhaltebeantwortung auf und wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Bericht vom 23.4.2009 zur Entscheidung über die Berufung direkt vorgelegt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) 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 ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2) und erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3). Nach Abs. 4 der Bestimmung ist weiters die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dann wesentlich beeinträchtigt, wenn sie den dort näher bestimmten Selbstbehalt übersteigt. Sämtliche genannten Voraussetzung für die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 müssen kumulativ vorliegen.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Belastung im Sinne dieser Gesetzesnorm nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH v. 25. September 1985, 84/13/0113). Wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG vor. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind (VwGH vom 27. Oktober 1980, 2953/78, und vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201). Dies gilt auch dann, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (VwGH vom 17. Februar 1982, 13/1696/80). Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit Verpflichtungen, die auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sind, kann daher dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201, m.w.N.).

Der Vater der Berufungswerberin übertrug der Berufungswerberin mit Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 11.2.2004, sohin weniger als drei Jahre vor Antritt seines Heimaufenthaltes, das in seinem Eigentum stehende Liegenschaftsvermögen. Der Verkehrswert der Liegenschaft ist nach der auf Vorhalt vom 7.4.2009 hin unwidersprochen

gebliebenen Schätzung zumindest mit dem Zehnfachen des Einheitswertes, sohin zumindest € 228.920, anzunehmen und beträgt ein Vielfaches dessen, was bis 31.12.2008 an Zuzahlungen für den Pflegeheimaufenthalt des Vaters geleistet wurde (€ 13.751,27 in 2007 und € 13.272,-- in 2008, somit insgesamt € 27.023,27). Im Sinne der vorstehend dargestellten Rechtslage liegen in den geltend gemachten Zuzahlungen daher keine Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.

Insoferne die Berufungswerberin in ihrer Vorhaltebeantwortung und Berufung vom 14.4.2009 geltend macht, dass ihr Vater immer damit gerechnet habe, dass ihn seine Frau pflege, die dann plötzlich und unvorhersehbar am 1.6.2006 verstorben sei, ist - abgesehen davon, dass es sich hierbei nur um allgemeines und insbesondere in Bedachtnahme auf das Alter der Eltern im Übertragungszeitpunkt und der bereits eingetretenen gesundheitlichen Beeinträchtigung der Mutter (Pflegegeldbezug durch den Vater der Berufungswerberin seit 1/2004, arg.: "Anwesend sind: 1. die Parteien:b) dessen Ehegattin, Frau N.N., geboren am, welche an Blindheit grenzend sehschwach ist, ausgewiesen durch" in Pkt. 1 b) des Notariatsaktes über den Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag) nicht ausreichend substantiiertes Vorbringen handelt - darauf zu verweisen, dass bereits ein mittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Vermögensübertragung und dem Anfallen von Aufwendungen zur Versagung der steuerlichen Begünstigung führt. Dass ein solcher Kausalzusammenhang besteht, räumt die Berufungswerberin selbst ein, denn in ihren Eingaben vom 14.7.2008 und 14.4.2009 begründete sie das Erfordernis der Tragung der Differenz-Pflegekosten damit, dass sie behördlichen Zwangsmaßnahmen zuvorkommen und einen Verkauf des Grundstückes samt Haus vermeiden wolle. In ihren fernmündlichen Angaben vom 25.3.2009 wies die Berufungswerberin erläuternd darauf hin, dass sie - sollte sie die durch das Einkommen des Pflegebedürftigen nicht gedeckten Pflegekosten nicht wie anfallend monatlich begleichen - nach dem Ableben des Vaters mit der Vorschreibung sämtlicher aus dem laufenden Einkommen des Vaters nicht gedeckten Pflegekostenforderungen in einem Gesamtbetrag konfrontiert sei und das Land bzw. der Einrichtungsträger auf die Liegenschaft greifen würden.

Den Berufungen war zusammenfassend daher schon aus dem Grund der fehlenden wirtschaftlichen Beeinträchtigung der Erfolg zu versagen, weshalb das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht mehr geprüft werden müsste. Der Vollständigkeit halber wird jedoch bemerkt, dass das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit für die in Rede stehenden Zahlungen ebenfalls nicht erfüllt ist. Der Umstand, wonach der Vater die Pflegeheimkosten nicht zur Gänze aus Eigenem tragen konnte, ist die Folge der Übertragung seines vorhandenen Vermögens an die Berufungswerberin. Diese übernahm die Liegenschaft aus freien Stücken in

ihr Eigentum und hat dadurch dazu beigetragen, dass dem Vater die Mittel zur Deckung des infolge seines Pflegebedarfes entstandenen Aufwandes nicht mehr zu Verfügung standen. Die Tragung der aus dem Einkommen des Vaters nicht gedeckten Pflegeheimkosten durch die Berufungswerberin stellt sich sohin als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar und ist folglich im Sinne der hier anzuwendenden Bestimmung des § 34 EStG 1988 nicht zwangsläufig erwachsen (VwGH v. 29.11.1988, 87/14/0198).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Mai 2009