

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, N-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Gde X, L-Straße-xy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 10. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 beantragte er ua. die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen (mit Selbstbehalt) im Zusammenhang mit der (anteiligen) Bestreitung von Pflegeheimkosten für seine Mutter Frau AR im Betrage von 11.700,00 € (monatlicher Zuschuss ab 04/2015 iHv 1.300,00 €).

Im Zuge von abgabenbehördlichen Vorhalteverfahren (vgl. entsprechende Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5. bzw. 26.1.2017) legte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Begleitschreiben vom 17. Jänner 2017 bzw. vom 1. Februar 2017 eine Auflistung der Heimkosten, Rechnungen des Seniorenhauses XX, Bankauszüge betreffend Abbuchungen des Bf., Bankauszüge betreffend Gutschriften der Mutter des Bf. sowie den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft VW vom 8. April 2015 betreffend einen Antrag der Mutter des Bf. auf Übernahme von Unterkunft- und Verpflegungskosten aus Mitteln der Mindestsicherung vor.

Mit Bescheid vom 10. Februar 2017 wurde (im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung) die Einkommensteuer für das Jahr 2015 festgesetzt, wobei die oben angeführten

Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen Anerkennung fanden. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass eine "Belastung" nur dann vorliege, 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. einem Steuerpflichtigen zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb erwachsen, 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.

Mit Schreiben vom 7. März 2017 erhob die steuerliche Vertretung im Auftrag und Namens des Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2015 Beschwerde; dabei wandte sie sich dagegen, dass die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Kosten für die Betreuung und Pflege der Mutter iHv 11.700,00 € unberücksichtigt geblieben sind, und brachte dazu - replizierend zu den obenstehenden begründenden Ausführungen der Abgabenbehörde - Nachstehendes vor:

*" Die Schenkung von AR an ihren Sohn Bf. erfolgte 2009 ohne jegliche Bedingungen einer eventuellen zukünftigen Übernahme von Pflegekosten. Zudem kann hier nicht von einem Zusammenhang bzw. zeitlicher Nähe gesprochen werden. Der Zeitraum von sieben Jahren wurde als Anhaltspunkt für den Wortlaut "zeitliche Nähe" definiert. Dass aber einem Steuerpflichtigen die außergewöhnlichen Belastungen nicht zuerkannt werden, wenn die Übertragung erst sechs statt sieben Jahre zurückliegt, kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Diese Schenkung hatte genauso wenig einen Zusammenhang mit der Übernahme von zukünftigen Pflegekosten der Geschenkgeberin, wie sie es nach sieben Jahren gehabt hätte.*

*Desweiteren muss betont werden, dass, wenn Ar im Stande gewesen wäre, die Pflegeaufwendungen selber zu tragen, diese Kosten bei Ar als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden wären. Die Pflege eines Menschen ist in beiden Fällen, ob die zu pflegende Person selbst oder die Unterhaltspflichtigen die Kosten übernehmen müssen, eine außergewöhnliche finanzielle Belastung. Eine Schenkung von einem Familienmitglied zum anderen, die zudem bereits sechs Jahre zurückliegt, sollte nicht Grund sein, diese nicht steuerlich berücksichtigen zu können."*

Das Finanzamt wies die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 in der Folge mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Mai 2017 als unbegründet ab; auf die diesbezügliche Bescheidsbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 6. Juni 2017 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Die steuerliche Vertretung des Bf. verwies dabei auf das Beschwerdevorbringen und wendete im Vorlageantrag in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung noch Folgendes ein:

*"Erneut möchten wir betonen, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein kann, eine außergewöhnliche Belastung für die Pflege eines nahen Angehörigen nicht anzuerkennen, wenn der Schenkungszeitpunkt sechs statt bereits sieben Jahre zurückliegt. Die Schenkung von AR an seinen Sohn Bf erfolgte im Jahr 2009. Zu diesem Zeitpunkt war Ar bei bester Gesundheit. Diese Schenkung hatte genauso wenig einen Zusammenhang mit der Übernahme von zukünftigen Pflegekosten der Geschenkgeberin, wie sie es nach sieben Jahren gehabt hätte. Außerdem muss hinzugefügt werden, dass die Schenkung bereits Jahre zuvor geplant war. Vorab mussten die Bauflächen parzelliert werden, was einige Zeit in Anspruch nahm, bis der Schenkungsvertrag aufgesetzt werden konnte."*

Mit Vorlagebericht vom 8. Juni 2017 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war im konkreten Fall von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Die Mutter des Bf., Frau AR, geboren am xyz, ist seit 16. September 2014 im Seniorenhaus XX in Gde X, G-Straße-yy, gemeldet (vgl. dazu die entsprechende Abfrage aus dem Zentralen Melderegister). Sie bezog im Streitjahr neben ihren Pensionseinkünften (Bruttobezüge/KZ 210: 19.781,86 €, steuerpflichtige Bezüge/KZ 245: 15.808,56 €) Pflegegeld im Betrage von 10.827,60 € (lt. Abgabeninformationssystemabfrage: Pflegegeldbezug seit 11/2010).

Die Heimunterbringungskosten betrugen im Jahr 2015 51.442,77 €. Laut vorgelegter Berechnung belief sich der von der Mutter des Bf. aus ihren Einkünften geleistete Beitrag an diesen Kosten auf 20.731,65 €, wobei sich dieser Betrag nach Abzug des Bundespflegegeldes (10.827,60 €), einem Haushaltsersparnis (1.883,52 €) und von Zuschüssen ihrer Kinder (Bf.: 11.700,00 €; K2: 6.300,00 €) errechnete.

Die Mutter des Bf. (als Geschenkgeberin) hat mit Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 22. Jänner 2009 (vgl. Punkte IX, X und XI des Vertrages) dem Bf. (als Geschenknehmer) das Gst-Nr. xxx (4.668 m<sup>2</sup>) in EZ 123 (Grundbuch abc X), das Gst-Nr. yyy LN (4.037 m<sup>2</sup>; TE) in EZ 123 (Grundbuch abc X) zur Hälfte und unter Vorbehalt eines Wohnungsgebrauchsrechtes (vgl. Punkt XII des Vertrages) den Hälfteanteil der

Liegenschaft in EZ 456 (Grundbuch abc X), Gst-Nr. zzz (1.697 m<sup>2</sup>), Wohnhaus N-Straße-xx, jeweils inkl. allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, übergeben bzw. geschenkt.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war nunmehr die Anerkennung der Aufwendungen des Bf. für die (anteilige) Bestreitung von (nicht durch Pflegegeld und Pension gedeckten) Heimunterbringungskosten für seine Mutter im Jahr 2015 im Betrage von 11.700,00 € (monatlicher Zuschuss ab 04/2015 iHv 1.300,00 €) als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) strittig; konkret bestand Streit über den Einfluss der Übernahme von Vermögenssubstanz im Jahr 2009 auf das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2015.

Dieser Sachverhalt war **rechtlich** folgendermaßen zu würdigen:

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Sachverhaltsdarstellungen, Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung verweist.

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. 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 beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Ein Kind schuldet 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. Dabei mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung eigenen Vermögens zumutbar ist (§ 234 ABGB).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen über die in den Ziffern 1 bis 3 festgelegten Unterhaltsleistungen hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die mit der Unterbringung in einem Altersheim verbundenen Kosten stellen außergewöhnliche Belastungen dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wird (vgl. VwGH 27.5.2003, 97/14/0102; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051).

Im Beschwerdefall lagen solche besonderen Gründe der Heimunterbringung unstrittig vor (an dieser Stelle sei darauf verwiesen, dass die Mutter des Bf. seit 11/2010 Pflegegeld bezieht).

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 nach Übersteigen des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken, zu mindern [vgl. dazu Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 90 unter "Altersheim (Pflegeheim)"; Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78 unter "Alters- und Pflegeheim"; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand 1.9.2013, rdb.at), Anm. 78 unter "Altersheim, Seniorenheim, Pflegeheim"]].

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine "Belastung" im Sinne der oben zitierten Gesetzesnorm jedoch nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Bloße Vermögensumschichtungen begründen hingegen keine außergewöhnliche Belastung (vgl. Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 19, und die dort angeführte VwGH-Judikatur; Doralt/Kirchmayr/Mar/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 34 Tz 19).

Eine außergewöhnliche Belastung liegt sohin nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenübersteht bzw. Aufwendungen deshalb erwachsen, weil dem Steuerpflichtigen zu deren Deckung dienliches Vermögen zugekommen ist. Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, wie etwa bei einer (uU auch länger zurückliegenden) vertraglichen Verpflichtung zur Pflegeleistung oder bei Vorliegen eines zeitlichen Nahebezuges zwischen der Übertragung von Vermögenswerten und der Übernahme von Aufwendungen [vgl. Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 27; Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 (Stand 1.9.2013, rdb.at), Anm. 11; siehe auch VwGH 21.10.1999, 98/15/0201; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012; VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038].

Unter Zugrundelegung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung stellen die in Rede stehenden Aufwendungen nach Ansicht des Finanzgerichtes beim Bf. keine "Belastung" iSd § 34 EStG 1988 dar. Dies deshalb, weil ein konkreter (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen der Unterhaltsverpflichtung des Bf. bzw. der anteiligen Übernahme der gegenständlichen Heimunterbringungskosten einerseits und der Übergabe bzw. Schenkung der oben bezeichneten Grundstücke bzw. Liegenschaft andererseits durchaus bestand und dem Bf. damit ausreichend verwertbares Vermögen zur Deckung der strittigen Aufwendungen zugekommen ist.

Gegenständlich war eine wesentliche Ursache für das Entstehen der strittigen Aufwendungen des Sohnes (Bf.) der Eintritt der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter

(und die dadurch bedingte Unterbringung im Seniorenhaus). Eine weitere - nicht zu vernachlässigende - wesentliche Ursache für die zu erbringenden Leistungen war aber auch der Umstand, dass die Mutter des Bf. im Streitjahr nicht über ausreichende Mittel verfügte, um alle notwendigen Kosten für ihre Unterbringung und Pflege im Seniorenhaus selbst zu tragen. Nach Ansicht des Finanzgerichtes hat die Annahme der in Rede stehenden Schenkung durch den Bf. im Jahre 2009 die nunmehrige Bedürftigkeit seiner Mutter doch entscheidend mitverursacht; die Belastung des Bf. wäre ohne diese Schenkung nicht eingetreten. Nachdem die Vermögensübertragung zu einem Zeitpunkt erfolgte, in dem sich die Geschenkgeberin bereits im 86. Lebensjahr befand, damit - unabhängig vom Gesundheitszustand der Mutter im Zeitpunkt der Schenkung - jedenfalls mit dem Eintritt ihrer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden musste, und - von den Rentenbezügen abgesehen - über keine weiteren Einkunftsquellen bzw. Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit mehr verfügte, hat der Bf. durch die Übernahme der oben angeführten Vermögenswerte seiner Mutter deren nunmehrige Bedürftigkeit adäquat mitverursacht. Der Verwaltungsgerichtshof führte in einem vergleichbaren Fall resümierend aus, dass ein solcher Fall nicht anders zu beurteilen sei wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt (vgl. dazu VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130; VwGH 29.4.2015, 2012/13/0012; siehe auch zB BFG 27.5.2014, RV 2100134/2014; Doralt/Kirchmayr/Mar/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 34 Tz 23).

Abgesehen davon, dass bereits aufgrund dieser höchstgerichtlich untermauerten Erwägungen für den Bf. mit seinem Vorbringen, dass es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein könne, eine außergewöhnliche Belastung für die Pflege eines nahen Angehörigen nicht anzuerkennen, wenn der Schenkungszeitpunkt sechs statt bereits sieben Jahre zurückliege, nichts zu gewinnen ist, war, auch wenn das Finanzgericht in seiner Entscheidungsfindung grundsätzlich weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung gebunden ist, gerade im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen der abgabenbehördlichen Vorgangsweise folgend davon auszugehen, dass die Vermögensübertragung - die Schenkung erfolgte jedenfalls erst im Jahr 2009 - in zeitlicher Nähe (jedenfalls unter sieben Jahre) zur Übersiedlung in das Pflegeheim bzw. zur Übernahme der Heimunterbringungskosten erfolgte und damit im konkreten Fall auch ein mittelbarer zeitlicher Zusammenhang bestand.

Erfolgte nun - gesamthaft betrachtet - die in Rede stehende Zuzahlung des Bf. zu den Heimunterbringungskosten seiner Mutter mittelbar in wirtschaftlicher Beziehung zur Übernahme der bezeichneten Grundstücke bzw. Liegenschaft im Zuge der gegenständlichen Schenkung und war überdies unstrittig (diesbezügliche Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung blieben unangefochten) und zweifelsfrei davon auszugehen, dass die betreffenden Aufwendungen im Wert des übernommenen Vermögens vollständig Deckung fanden, kann im konkreten Fall von einer

Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) nicht gesprochen werden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es den strittigen Aufwendungen auch am Merkmal der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) fehlt. Die "Belastung" stellt sich im vorliegenden Fall nämlich als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar, nämlich der aus freien Stücken erfolgten Übernahme der gegenständlichen Grundstücke bzw. der Liegenschaft in das Eigentum des Bf. (Geschenknehmers), so dass der Geschenkgeberin (Mutter) schließlich keine ausreichenden Mittel mehr zur Verfügung standen, den infolge ihrer Pflegebedürftigkeit entstandenen erhöhten Bedarf abzudecken (vgl. Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 41; Doralt/Kirchmayr/Mar/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 34 Tzen 35 ff).

Dem Beschwerdevorbringen, dass eine Schenkung von einem Familienmitglied zum anderen nicht Grund dafür sein soll, grundsätzlich abzugsfähige Pflegekosten nicht mehr steuerlich berücksichtigen zu können, ist zu entgegnen, dass es dem Gesetzgeber freisteht, verschiedene Sachverhalte verschieden zu regeln; der Übernahme der strittigen (anteiligen) Heimunterbringungskosten steht beim Bf. (im Gegensatz zur Mutter des Bf.) eben eine Bereicherung durch die in Rede stehende Schenkung gegenüber.

Aus den dargestellten Erwägungen musste daher dem Antrag des Bf. auf Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung der Erfolg versagt werden.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

