

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerden der Bf, Adresse1, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des FA vom 21.11.2012, 24.1.2014, 28.8.2014, 14.12.2015 und 11.7.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 bis 2015 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Zum Verfahrensgang:

1. Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015

Im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagungen machte die Beschwerdeführerin (Bf.) unter der Kennzahl 735 folgende Aufwendungen für Pflegeheimkosten der Eltern unter dem Titel Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) geltend:

2011	29.008,18
2012	35.373,93
2013	26.500,00
2014	16.000,00
2015	25.016,90

In den für die Jahre 2011 bis 2015 ergangenen Einkommensteuerbescheiden (vom 21.11.2012, 24.1.2014, 28.8.2014, 14.12.2015 und 11.7.2017) ließ das Finanzamt – teilweise nach Durchführung ergänzender Ermittlungen – die Aufwendungen im Wesentlichen mit nachstehender Begründung unberücksichtigt:

„...Aufgrund der nahezu gleich hohen Einkommenshöhe von Ihnen und Ihrem Vater besteht weder einer sittliche noch eine gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung von Unterhaltsleistungen. Es liegt somit mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG vor.“

2. Berufung/Beschwerden

In der/den gegen vorerwähnte Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufung bzw. Beschwerden wurde vor allem eingewendet, dass das Einkommen des Vaters der Bf. einschließlich des Pflegegeldes für die Ausgaben an das Seniorenheim sowie die Krankheitskosten nicht ausreiche, weshalb für die Bf. die außergewöhnliche, zwangsläufig erwachsene sowie wirtschaftlich beeinträchtigende Verpflichtung zur Leistung von Unterhaltsleistungen an ihre Eltern bestehe.

3. Berufungs-/Beschwerdevorentscheidungen

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.3.2013 sowie Beschwerdevorentscheidungen vom 24.1.2014, 28.8.2014, 3.3.2016 und 5.9.2017 wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerden als unbegründet ab.

4. Vorlageanträge

In den Vorlageanträgen wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und beantragte, die von ihr durch Vorlage von Kontoauszügen belegmäßig nachgewiesenen Unterhaltskosten als außergewöhnliche Belastung anzusetzen (betreffend die Streitjahre 2011, 2012 erfolgte ein belegmäßiger Nachweis der von der Bf. geleisteten Zahlungen im Umfang von € 19.008,18 (2011) bzw. € 10.500,00 (2012) und wurde das Beschwerdebegehr insoweit eingeschränkt).

5. Erörterungstermin

Im Zuge des am 28.5.2018 stattgefundenen Erörterungstermines wurden zunächst die von der Richterin für die Streitjahre erstellten (Neu)Berechnungen besprochen, in welchen die Pflegeheimkosten dem wirtschaftlichen Einkommen der Eltern der Bf. gegenüber gestellt wurden und nachstehende - nicht durch das zur Verfügung stehende Einkommen gedeckte - Differenzen ermittelt wurden:

2011	13.394,14
2012	12.307,96
2013	20.739,04

2014	21.414,94
2015	22.677,18
[insgesamt]	90.533,26]

In weiterer Folge wurden die vom Finanzamt (mit Mail der Finanzamtsvertreterin vom 23.5.2018) im Verfahren ergänzend vorgebrachten Sachverhaltselemente dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht und ihm vorgenanntes Mail samt den darin angeführten Unterlagen in Ablichtung ausgehändigt. Danach habe der Vater der Bf. die in seinem Alleineigentum befindliche Liegenschaft in Adresse2 bei welcher es sich bis zur Übersiedlung der Eltern im Jahr 2003 ins Pflegeheim um den ehelichen Wohnsitz gehandelt habe, im Oktober 1995 seiner Tochter geschenkt, welche diese im Jänner 2004 um € 210.751,00 veräußert habe. Nachdem die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen den Veräußerungserlös nicht überschreiten würden, beantragte das Finanzamt weiterhin die Abweisung der Beschwerden.

Abschließend wurden die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, erörtert, in welchem dieser in einem ähnlich gelagerten Fall die Auffassung vertrat, dass der Geschenknehmer durch die vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte die spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht habe und aus diesem Grund die Zwangsläufigkeit zu verneinen sei.

6. Ergänzende Stellungnahme

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.4.2015, 2012/13/0012, sowie die Entscheidung des BFG vom 27.11.2017, RV/1100212/2017, ging der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 19.6.2018 vor allem auf den zwischen Schenkung und Geltendmachung der Pflegeheimkosten liegenden Zeitraum ein. In allen Erkenntnissen über die außergewöhnliche Belastung der Zahlungen von Angehörigen im Zusammenhang mit Eigentumsübertragungen sei Voraussetzung für die Nichtanerkennung ein naher zeitlicher Ablauf.

Der zeitliche Ablauf sei im Mail von der Finanzamtsvertreterin richtig dargestellt worden.

Die Bf. hätte ab dem Jahr 2011 die Pflegekosten der Eltern teilweise übernehmen müssen, die Schenkung sei jedoch im Jahr 1995 erfolgt, also 16 Jahre davor und der Vater der Bf. hätte im Jahr 2011 ohne Pflegegeld über ein Nettoeinkommen von € 33.226,24 verfügt. Es sei daher im Zeitpunkt der Schenkung überhaupt nicht absehbar gewesen, dass die Bf. jemals Unterhaltszahlungen an ihre Eltern leisten müsse, weil ihr Vater über ein überdurchschnittliches Pensionseinkommen verfügt habe und zwischen der Schenkung und dem Anfall der Pflegekosten 16 Jahre liegen würden.

Die von der Richterin erstellte Tabelle hinsichtlich der nicht gedeckten Kosten werde anerkannt, so dass nur mehr die Rechtsfrage zu entscheiden sei.

In weiterer Folge wurde der Antrag auf Senatszuständigkeit sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Es wird von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausgegangen:

Die (mittlerweile verstorbenen) Eltern der Beschwerdeführerin (Bf.) lebten bis zu ihrer Übersiedlung in ein Pflegeheim im Jahr 2003 in Adresse2 Diese Liegenschaft stand im Alleineigentum des Vaters, welcher sie im Oktober 1995 seiner Tochter (= die Bf.) schenkte. Im Jänner 2004 veräußerte die Bf. die Liegenschaft um € 210.751,00.

Der Vater (geboren 1921, verstorben 2015) bezog Pensionseinkünfte sowie aufgrund der erlittenen Kriegsverletzungen eine Invalidenrente, die Mutter (geboren 1917, verstorben 2016) verfügte über kein eigenes Einkommen. Beide Eltern waren Pflegegeldbezieher (die Mutter seit 2008 in der Pflegestufe 4, beim Vater wurde die bisherige Pflegestufe 2 im Juli 2011 auf die Stufe 4 angehoben).

Die in den Streitjahren 2011 bis 2015 angefallenen Kosten des Pflegeheimes wurden einerseits vom Vater der Bf. im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagungen geltend gemacht. Vom FA wurden in diesem Zusammenhang außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt, was zu jährlichen Steuergutschriften iHv rd. € 7.000,00-8.000,00 geführt hat. Andererseits machte die Bf. im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagungen unter dem Titel Unterhaltsleistungen nachstehende Beträge als außergewöhnliche Belastung geltend:

		Einschränkung lt. Vorlageantrag auf
2011	29.008,18	19.008,18
2012	35.373,93	10.500,00
2013	26.500,00	
2014	16.000,00	
2015	25.016,90	
[insgesamt]	131.899,01	97.025,08]

Nicht mehr strittig ist, dass einerseits das den Eltern der Bf. in den Streitjahren zur Verfügung stehende wirtschaftliche Einkommen nicht ausreichte, um die anfallenden Pflegeheimkosten abzudecken und dass andererseits die ungedeckten Kosten in den Streitjahren insgesamt bei rd. € 90.000,00 lagen (siehe Verfahrensgang Pkt. 5 / Erörterungstermin).

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt, den ergänzend übermittelten Unterlagen sowie den im Zuge des Erörterungstermins besprochenen und von den Verfahrensparteien unwidersprochen gebliebenen Berechnungen der nicht gedeckten Aufwendungen.

Das Finanzamt vertrat hinsichtlich der von der Bf. geltend gemachten Beträge zunächst die Auffassung, dass weder eine rechtliche noch sittliche Verpflichtung zur Zahlung der Unterhaltsleistungen bestehe und mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG vorliege. Unter Bezugnahme auf den durch den Liegenschaftsverkauf erzielten Veräußerungserlös von € 210.751,00 modifizierte das Finanzamt die Begründung seines weiterhin auf Abweisung lautenden Antrages dahingehend, dass die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen den von ihr erzielten Veräußerungserlös nicht überschreiten würden.

Seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. wurde im Beschwerdeverfahren im Wesentlichen eingewendet, dass das den Eltern zur Verfügung stehende Einkommen einschließlich Pflegegeld nicht ausgereicht habe, um die Ausgaben an das Seniorenheim sowie die Krankheitskosten zu decken und für die Bf. daher die außergewöhnliche, zwangsläufig erwachsene sowie wirtschaftlich beeinträchtigende Verpflichtung zur Leistung von Unterhaltsleistung an ihre Eltern bestanden habe. Zur vom Finanzamt ins Treffen geführten Liegenschaftsveräußerung wurde vorgebracht, dass ein naher zeitlicher Ablauf zwischen Eigentumsübertragung und Übernahme der Pflegekosten Voraussetzung für deren Nichtanerkennung als außergewöhnliche Belastung sei, was bei einem Zeitraum von 16 Jahren aber nicht der Fall wäre.

Rechtliche Würdigung

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Sie darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Grundsätzlich können pflegebedingte Kosten nur von der pflegebedürftigen Person selbst abgesetzt werden. Reicht deren Einkommen für die Kostentragung nicht aus, ist eine Kostenübernahme durch Angehörige möglich.

Nach § 143 ABGB (idF vor BGBI. I Nr. 15/2013, vgl. nunmehr § 234 ABGB) schuldet das Kind seinen Eltern unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, und sofern er seine Unterhaltpflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat. Gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung mindert sich dieser Unterhaltsanspruch insoweit, als dem Unterhaltsberechtigten die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist.

Unterhaltsleistungen sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 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. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051). Bei Anspruch auf das Pflegegeld kann jedenfalls von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden.

Überschreiten Krankheits- und Pflegekosten der Eltern/eines Elternteils das nach Abzug der Lebenshaltungskosten verbleibende wirtschaftliche Nettoeinkommen und ist die Verwertung von Vermögen entweder mangels eines solchen nicht möglich oder aber nicht zumutbar und kommen andere Unterhaltpflichtige nicht (ganz oder teilweise) zur Leistung in Betracht, ist das Kind im Rahmen des § 143 (nunmehr § 234) ABGB zur Unterhaltsleistung verpflichtet. Derartige Unterhaltsleistungen sind insoweit den nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG abzugsfähigen Unterhaltsleistungen zuzuordnen sind, als sie das nach Abzug der Lebenshaltungskosten und allfälliger sonstiger zwingender Aufwendungen zur Verfügung stehende Nettoeinkommen der Eltern/des Elternteils übersteigen.

In Anbetracht der den Eltern der Bf. zuerkannten Pflegestufe 4 liegt im Beschwerdefall zweifellos eine besondere Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit vor. Weiters ist davon auszugehen, dass das den Eltern der Bf. in den Streitjahren zur Verfügung stehende wirtschaftliche Nettoeinkommen nicht ausreichte, um die Pflegeheimkosten zur Gänze abzudecken und aus diesem Grund eine teilweise Kostenübernahme durch die Bf. erfolgt ist. Allerdings darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Bf. vom Vater ein Vermögenswert, nämlich eine in Liegenschaft, übertragen wurde. Es trifft zwar zu, dass zwischen der im Jahr 1995 stattgefundenen Schenkung und der erstmaligen Geltendmachung der Pflegekosten durch die Bf. im Jahr 2011 ein Zeitraum von rd. 16 Jahren gelegen ist und auch zum Schenkungszeitpunkt eine spätere Unterhaltszahlung für sie nicht absehbar war. Dies ändert aber nichts daran, dass auch zeitlich weiter zurückliegende Schenkungen zu berücksichtigen sind, zumal gerade darin letztlich die Ursache für das spätere Unvermögen des Vaters zu sehen ist, die anfallenden (und mit zunehmendem Alter erfahrungsgemäß steigenden) Pflegekosten für sich und seine einkommenslose Ehegattin aus eigenen Mitteln bestreiten zu können.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, der zeitlichen Nähe zwischen Vermögensübertragung und Kostentragung keine entscheidende Bedeutung beigemessen. Er hat vielmehr den Umstand in den Vordergrund seiner Überlegungen gestellt, dass ab einem bestimmten Lebensalter bzw. ab Erreichen des Ruhestandes des Geschenkgebers bereits bei Annahme einer Schenkung mit einer späteren Pflegebedürftigkeit des Geschenkgebers gerechnet werden müsse. Die Zwangsläufigkeit der Belastung wurde mit der Begründung verneint, dass sie der Steuerpflichtige durch Annahme der Schenkung und somit durch ein freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht

habe. Dem vorzitierten Erkenntnis sind in diesem Zusammenhang folgende Kernaussagen zu entnehmen:

„....Gegenständlich war eine wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen des Mitbeteiligten zum einen der Eintritt der Pflegebedürftigkeit seines Vaters und die dadurch bedingte Unterbringung in einem Seniorenheim. Eine weitere - nicht zu vernachlässigende - wesentliche Ursache für die vom Mitbeteiligten zu erbringenden Leistungen war aber auch der Umstand, dass der Vater des Mitbeteiligten nicht über ausreichende Mittel verfügte, um die notwendigen Kosten für seine Unterbringung und Pflege in dem Heim selbst zu tragen.

Ob das Verhalten des Steuerpflichtigen (die Annahme der Schenkung) die spätere Bedürftigkeit des Angehörigen entscheidend mitverursacht hat, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Zu diesen Umständen zählen insbesondere Alter und Gesundheitszustand des Übertragenden. Erfolgt die Vermögensübertragung beispielsweise zu einem Zeitpunkt, zu dem sich der Geschenkgeber bereits in Ruhestand befindet, und verfügt er - von Rentenbezügen abgesehen - über keine weiteren Einkunftsquellen, liegen Umstände vor, die dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige durch die vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte des Angehörigen, dessen spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht hat (in diesem Sinne bei vergleichbarer Rechtslage auch das Urteil des BFH vom 12. November 1996, III R 38/95, und darauf verweisend der Beschluss des BFH vom 1. Dezember 2009, VI B 146/08).

Im Beschwerdefall war der Vater des Mitbeteiligten bei Übereignung der Eigentumswohnung im Jahr 2000 nach der Aktenlage bereits 76 Jahre alt. In diesem Alter muss - auch wenn keine Anzeichen erkennbar sind - stets mit dem Eintritt einer Pflegebedürftigkeit gerechnet werden. Sollte der Vater des Mitbeteiligten - von der Eigentumswohnung abgesehen - über keine weiteren Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügt haben, stellt sich die spätere Unterhaltsverpflichtung des Mitbeteiligten als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dar. Dieser Fall ist im Ergebnis steuerlich nicht anders zu beurteilen, wie jener, bei dem sich der Geschenkgeber entsprechende Unterstützungsleistungen (-zahlungen) für den Fall seiner späteren Pflegebedürftigkeit im Rahmen der Schenkung als Gegenleistung ausdrücklich ausbedingt. Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, ist in beiden Fällen die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Angehörigen als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen....“

Die Sachverhaltskonstellation im streitgegenständlichen Verfahren ist ähnlich gelagert. Der Vater der Bf. war im Zeitpunkt der Schenkung 74 Jahre alt und bezog – neben seinen Pensionseinkünften - aufgrund seiner Kriegsverletzungen bereits seit Jahren eine Invalidenrente. Seine im Jahr der Schenkung 78-jährige Ehegattin verfügte über keine eigenen Einkünfte. Es liegen auch keine Anhaltspunkte vor, dass die Ehegatten über

weitere Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos einer allfälligen Pflegebedürftigkeit verfügt hätten. Daraus ergibt sich im Sinne vorstehender Ausführungen des VwGH aber auch für die Bf. durch die vorbehaltlose Annahme der Schenkung eine adäquate Mitverursachung der späteren Unterstützungsbedürftigkeit der Eltern und ist damit die Zwangsläufigkeit zu verneinen.

Soweit der steuerliche Vertreter der Bf. in seiner Stellungnahme vom 19.6.2018 das Erkenntnis des VwGH vom 29.4.2015, 2012/13/0012, für den von ihm eingenommenen Standpunkt ins Treffen führt, ist Folgendes zu entgegnen:

Dem von ihm angesprochenen Fall lag eine Amtsbeschwerde gegen eine teilweise stattgebende Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates zu Grunde, wobei der Streit darum ging, ob ein eindeutiger Konnex zwischen der Übernahme der Pflegekosten für die Mutter und der drei Jahre zuvor erfolgten Grundstücksschenkung an den Sohn bestanden hat. Der VwGH hat die Beschwerde des Finanzamtes in diesem Verfahren als unbegründet abgewiesen, zumal er einerseits der Frage des Wertes der mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft maßgebliche Bedeutung beigemessen hat, andererseits hielt er ausdrücklich fest, dass die Beschwerde kein konkretes fallbezogenes Vorbringen enthalten hat. In Anbetracht der anders gelagerten Sachverhaltskonstellation - vor allem in Bezug auf eine nur eingeschränkte Verwertbarkeit der Liegenschaft - erweist sich daher der Hinweis auf dieses Erkenntnis als nicht zielführend.

Zur Entscheidung des BFG vom 27.11.2017, RV/1100212/2017 ist festzuhalten, dass in diesem Verfahren Streit über den Einfluss der Übernahme von Vermögenssubstanz im Jahr 2009 auf das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Jahr 2015 bestand. Das BFG verneinte dabei unter Zugrundelegung der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung – so wurde mehrmals das o.a. Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2010/15/0130 erwähnt - beim Bf. das Vorliegen einer Belastung iSd § 34 EStG 1988, weil ein konkreter (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen der Unterhaltsverpflichtung bzw. der anteiligen Übernahme der Heimunterbringungskosten einerseits und der Übergabe bzw. Schenkung der Liegenschaft anderseits bestand und dem Bf. damit ausreichend verwertbares Vermögen zugekommen ist.

Dass in allen Erkenntnissen über die außergewöhnliche Belastung der Zahlungen von Angehörigen im Zusammenhang mit Eigentumsübertragungen ein naher zeitlicher Ablauf Voraussetzung für die Nichtanerkennung ist, kann diesen nicht entnommen werden. Vielmehr ist auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen und jeweils der ursächliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Vermögens und der geltend gemachten Belastung zu prüfen.

Aufgrund der im streitgegenständlichen Verfahren vorliegenden Sachverhaltskonstellation war - wie bereits vorstehend dargestellt - der ursächliche Zusammenhang zu bejahen.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt nicht vor, da sich diese Entscheidung auf das dem gegenständlichen Fall vergleichbare Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130, stützt.

Wien, am 3. Juli 2018