



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 30. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

In der am 20. Februar 2006 verfassten Erklärung zu Arbeitnehmerveranlagung 2005 beantragte der Berufungswerber, in tatsächlicher Höhe von € 8.044,32 erbrachte pflegebedingte Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommen zu berücksichtigen. Diesem Schreiben war eine Übersicht beigelegt, welche die Zahlungen des Berufungswerbers für die Kosten des Seniorenheims von A unter Berücksichtigung der eigenen Leistungen von Frau A monatlich auflistet.

Mit dem Schreiben datiert vom 6. April 2006 wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt mitgeteilt, dass er von der elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei. Er werde ersucht sämtliche Belege und Rechnungen für die beantragten Aufwendungen und die erhaltenen Ersätze nachzureichen.

Diesem Ersuchen kam der Berufungswerber nach und legte 18 Seiten an Unterlagen vor, welche unter anderem alle in der oben genannten Übersicht dargestellten Rechnungen des Seniorenheims enthielten.

Im weiteren Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz datiert vom 27. April 2006 wurde der Berufungswerber aufgefordert, den Übergabevertrag von A vorzulegen.

---

Dieser Schenkungsvertrag wurde zwischen B als Geschenknehmerin und A am 3. Dezember 2000 mit Notariatsakt abgeschlossen.

Darin übergibt die Geschenkgeberin A an ihre Enkelin B das Eigentumsrecht an ihrem Hälftenanteil an der Liegenschaft\_C, mit welchem untrennbar das Eigentum an einer Eigentumswohnung verbunden ist. Allerdings verpflichtet sich die Geschenknehmerin zu Gunsten ihrer Eltern, ein Veräußerungs- zum Belastungsverbot an der übernommenen Liegenschaft einzuverleiben. Die Geschenknehmerin ist die Tochter des Berufungswerbers.

Punkt Viertens des beschriebenen Schenkungsvertrages lautet: "*Die Vertragsparteien erklären, von Schriftenverfasser hinsichtlich der Kostentragungspflicht für die Unterbringung der Übergeberin in einem Pensionisten- oder Pflegeheim nach dem Bestimmungen des Oberösterreichischen Sozialhilfegesetzes in der geltenden Fassung unterrichtet worden zu sein.*"

Im Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 18. Mai 2006 blieben die vom Berufungswerber als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Pflegeheimkosten für die Schwiegermutter des Berufungswerbers unberücksichtigt. Dies wurde damit begründet, dass, wenn ein Unterhaltpflichtiger die Pflegeheimkosten bezahle und ein konkreter vertraglicher Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pflegeheimkosten und eine Vermögensübertragung bestehe, insofern keine außergewöhnliche Belastung vorliege.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 30. Mai 2006, in welcher der Berufungswerber vorbringt, dass er der Ansicht sei, dass es sich bei den Pflegeheimkosten, welche er für seine Schwiegermutter trage, um eine außergewöhnliche Belastung handle. Das Haus sei von mehr als fünf Jahren an seine Tochter übertragen worden. Da diese jedoch noch studiere und noch kein eigenes Einkommen habe, hätte er die Kosten des Pflegeheimes übernommen.

Das Finanzamt wies das Berufungsbegehren in der Berufungsentscheidung datiert vom 9. Juni 2006 als unbegründet ab und begründete dies nochmals damit, dass, wenn ein konkreter vertraglicher Zusammenhang zwischen Vermögensübertragung und der Belastung mit Pflegekosten auf Grund einer Pflegeverpflichtung bestehe, die Pflegeheimkosten beim Unterhaltsverpflichteten erst dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten, wenn die vom Unterhaltsverpflichteten geleisteten Pflegeheimkosten den Wert des übertragenen Vermögens übersteigen würden. Es würden daher für das Jahr 2005 noch keine außerordentlichen Belastungen anfallen.

Am 16. Juni 2006 verfasste und übergab der Berufungswerber eine weitere „*Berufung*“ gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2006 („*hiermit möchte ich gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2006 Berufung einlegen*“). Nach der Ansicht des

Berufungswerbers dürfe man jährlich € 730,00 steuerfrei dazuverdienen. Die € 349,50 vom Marktgemeindeamt D wären daher steuerfrei.

Auf diesem Schriftstück findet sich ein mit Handzeichen und dem Datum 21. Juni 2006 in Stichworten gehaltener Aktenvermerk: „*Marktgemeinde – Politiker, 28. September bis 31. Dezember, 1. Januar bis 7. Juli; zweite Berufungsvorentscheidung Stattgabe.*“

Dementsprechend wurde in der zweiten Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 27. Juni 2006 das Einkommen des Berufungswerbers mit € 32.815,07 (zuvor € 33.032,57) festgesetzt.

Darauf folgend verfasst der Berufungswerber den als „*Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 2005 Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 9. Juli 2006*“ Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 3. Juli 2006. Er vertrat die Ansicht, dass kein konkreter Zusammenhang zwischen der Übernahme der Pflegeheimkosten an seiner Schwiegermutter und der Übertragung der oben beschriebenen Haushälfte an seine Tochter bestehe. Es bestehe keine Verpflichtung für ihn („*uns*“) die Pflegeheimkosten seiner Schwiegermutter zu tragen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

A) Einkünfte als Politiker bei der Marktgemeinde D:

Wie bereits oben dargestellt, hat das Finanzamt diesem Berufungspunkt in der zweiten Berufungsvorentscheidung stattgegeben und dabei den nichtselbständigen Einkünften als Kommunalpolitiker in Höhe von gesamt € 349,50 pauschalierte Werbungskosten in gleicher Höhe gegenübergestellt (siehe § 1 Z 10 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen in der Fassung BGBl. Nr. 2001/382 II: „*Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: ... 10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung: 15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.628 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.*“). Dementsprechend hat das Finanzamt die Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit mit € 34.965,07 festgestellt, was der Höhe der übrigen nichtselbständigen Einkünfte des Berufungswerbers beim E entspricht.

Aufgrund des sich aus der Aktenlage ergebenden Sachverhaltes (Kommunalpolitiker einer Marktgemeinde) gibt es in diesem Punkt keinen Grund von in der zweiten Berufungsvorentscheidung datiert vom 27. Juni 2006 vom Finanzamt vertretenen Ansicht

---

abzuweichen und ist diesem Berufungspunkt wie schon in der zitierten zweiten Berufungsvorentscheidung statzugeben.

B) Außergewöhnliche Belastung durch das Tragen von Pflegeheimkosten für die Schwiegermutter:

Entsprechend § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Pflegeheimkosten werden in der Literatur und Judikatur (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz<sup>4</sup>, Tz 78 zu § 34, 28; und die dort zitierten Fundstellen) dem Bereich der außergewöhnlichen Belastungen aus Unterhaltsverpflichtungen zugeordnet. Grundsätzlich können Unterhaltsleistungen die im letzten Absatz genannten Voraussetzung einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 erfüllen.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 legt hier prinzipiell fest, dass solche Leistungen für Unterhaltsberechtigte nur dann beim Unterhaltsverpflichteten außergewöhnliche Belastung sein können, wenn sie dies auch beim Unterhaltsberechtigten wären. Dementsprechend werden auch die Kosten der Unterbringung lediglich aus Altersgründen nicht als außergewöhnliche Belastung gesehen. Eine solche kann nur bei Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit vorliegen. Es wäre daher zu klären, aus welchem Grund Frau A der Betreuung in einem Pflegeheim bedarf.

Beim Berufungswerber ist aber zu berücksichtigen, dass seine Ehegattin, Frau F, welche die Tochter von Frau A, der oben erwähnten Geschenkgeberin, ist, im Jahr 2005 über ein eigenes steuerpflichtiges Einkommen in der Höhe von € 26.461,51 verfügte.

Zurückkehrend zu den oben beschriebenen Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung, mag es daher zwar sein, dass das Bezahlen von € 8.044,32 eine Belastung war, welche im Vergleich zur Mehrzahl der steuerpflichtigen höher war, als das womit dieser Durchschnitt rechnen müsste (vergleiche Doralt, a.a.O., Tz 32 zu § 34) und dass der Berufungswerber dadurch in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wurde.

Allerdings muss näher untersucht werden, ob dem Berufungswerber diese Ausgaben auch zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 entstanden sind.

Als tatsächliche Gründe für die Zwangsläufigkeit einer außergewöhnlichen Belastung werden eigene Krankheitskosten oder Kosten der eigenen Pflege angesehen. Wie schon erwähnt, wäre daher entsprechend § 34 Abs. 7 EStG 1988 zu erheben, ob die Aufwendungen für das Altersheim nicht allein wegen hohen Alters, welches nicht berücksichtigungsfähig ist entstanden sind. Dies kann jedoch dahingestellt bleiben.

Als rechtlicher Grund für die Zwangsläufigkeit käme die Unterhaltspflicht der Kinder gegenüber den Eltern im Sinne des § 143 Abs. 1 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811: „*Das Kind schuldet seinen Eltern und Großeltern 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.*“) in Betracht. Zu diesem Unterhaltsanspruch gehören bei betreuungsbedürftigen Menschen auch die erhöhten Kosten eines menschenwürdigen Heimaufenthalts und der notwendigen Pflege (siehe OGH, 1 Ob 156/57s, AnwBl 1997, 748). Diese Unterhaltspflicht trifft aber die leiblichen Nachkommen („*Kinder*“). Zu diesen zählt der Berufungswerber als Schwiegersohn der Frau A nicht. Ihn trifft also jedenfalls keine unmittelbare rechtlichen Verpflichtung die Pflegeheimkosten seiner Schwiegermutter zu tragen, soweit sie dies nicht selbst kann. Diese rechtliche Verpflichtung trifft die Ehefrau des Berufungswerbers.

Eine sittliche Verpflichtung die Pflegeheimkosten der Schwiegermutter zu tragen, wäre wohl zu bejahren, wenn niemand anderer rechtlich verpflichtet wäre, für diese Kosten aufzukommen.

Dies ist jedoch beim Berufungswerber nicht der Fall. Die rechtliche Verpflichtung zur Leistung der Pflegeheimkosten trifft die Ehefrau des Berufungswerbers.

Bei einer solchen Konstellation hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 18.10.1988, 87/14/0182) folgendes ausgesprochen: "*Hinsichtlich der Unterstützung der Schwiegermutter blieb im Verwaltungsverfahren im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Feststellung in der Berufungsvereinstscheidung unwidersprochen, dass leibliche Kinder vorhanden sind, die für die Schwiegermutter sorgen konnten. Bei einer solchen Sachlage ist aber der Schwiegersohn auch nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen jedenfalls nicht verpflichtet, seinerseits die Schwiegermutter zu unterstützen. Eine solche Unterstützung erscheint lobenswert, aber nicht geboten. Nicht jedes sittlich lobenswerte Verhalten kann jedoch auf Kosten der Allgemeinheit als steuermindernd berücksichtigt werden.*"

Da die Ehegattin des Berufungswerbers im Berufungsjahr über ein ausreichendes Einkommen verfügt hat, gibt es keinen Grund in dieser Entscheidung von der zitierten Ansicht des

---

Verwaltungsgerichtshofes abzuweichen und war die vom Berufungswerber beantragten € 8.044,32 an Pflegeheimkosten für seine Schwiegermutter nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen, da diesen Ausgaben die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 gefehlt hat.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. Februar 2008