

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.L in der Beschwerdesache Dr. T.B, vertreten durch F.L Steuerberatungsgesellschaft mbH, Str. 45, C., über die Beschwerden vom 05.03.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes A.B vom 17.02.2014 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 17.03.2010 erhielt der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) die 2/3 Anteile seiner Tante (Geschenkgeberin) an der Liegenschaft EZ 12x KG U.H.L (Mietwohngrundstück), zu deren Gutsbestand ein Grundstück mit Gebäude gehören.

Die Geschenkgeberin, geboren am x1.Mo.1926, war zu 2/3 Anteilen Miteigentümerin der Liegenschaft. Der Bf. war aufgrund des Schenkungsvertrages vom 12.03.1982 zu 1/3 Miteigentümer dieser Liegenschaft.

Die Geschenkgeberin überließ die Liegenschaft dem Bf., welcher nach Durchführung notwendiger Instandhaltungsarbeiten die Liegenschaft seit 2011 vermietet.

Die Jahre 2011 und 2012 verbrachte die Geschenkgeberin in einem Pflegeheim. Die Kosten für das Pflegeheim wurden vom Bf. getragen. Der Bf. begehrte die Absetzbarkeit der Kosten für das Pflegeheim iHv € 33.812,37 im Jahr 2011 und € 31.048,11 im Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen fest. Das Einkommen setzte sich aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammen. Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten der Kosten des Pflegeheimes nicht als außergewöhnliche Belastung an und begründete dies wie folgt:

"Hat der Pflegebedürftige Vermögen bereits unter der Bedingung der späteren Pflege übertragen oder erfolgte die Vermögensübertragung in zeitlicher Nähe (sieben Jahre) zur

Übersiedelung in ein Pflegeheim, liegt bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen keine außergewöhnliche Belastung vor.

Lt. Schenkungsvertrag vom 17.03.2010 wurde ein Mietwohngrundstück zu 2/3 Anteilen mit einem Einheitswert von € 23.061,51 an den Antragsteller übergeben bzw. geschenkt. Der Verkehrswert wird wie folgt berechnet:

Grundstück 676x€ 1.200 = 811.200,-- + Gebäudewert: 700.000,-- = 1.511.200,--

gerundet 1.500.000,-- davon 2/3 = 1.000.000,--

- 33.812,37 (2011) ag Belastung

966.187,63

Grundstückspreise wurden aus Kaufpreissammlungen und Preisvergleichen übernommen."

Der Bf. führte in der Beschwerde vom 5.3.2014 aus, dass nicht nur ein Mietwohngrundstück übertragen wurde. Die Übergabe begründete eine Einkunftsquelle. Durch die Übersiedelung der Geschenkgeberin von O nach T sei es möglich gewesen, das gesamte Grundstück zu vermieten. Hätte die Übergeberin ihren 2/3 Anteil an dem Objekt nicht übergeben bzw. es unter dem Vorbehalt eines Fruchtgenussess übergeben, so wären ihr anteilig die Mieteinkünfte und auch die außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 ohne Selbstbehalt zugestanden. Durch die Übergabe konnte die Erhaltung der Liegenschaft sichergestellt werden. Der Bf. habe die von ihm getragenen Kosten nur durch Berücksichtigung eines Selbstbehaltes (2011: Selbstbehalt EUR 13.724,04, 2012: Selbstbehalt EUR 12.401,40) beantragt. Das Einkommen, welches durch Mieteinnahmen generiert werde, werde durch die Pflegeheimkosten verringert.

Nachdem das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.12.2014 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat, beantragte der Bf. mit Schriftsatz vom 9.12.2014 die Vorlage der Beschwerde.

Im Vorlageantrag wurde das Beschwerdevorbringen nochmals eingehend konkretisiert und erörtert. Der Bf. sei der einzige nahe Angehörige der Geschenkgeberin gewesen. Bereits vor dem Ableben des Großvaters habe festgestanden, dass er das ganze Haus spätestens nach dem Ableben seiner Tante erhalten werde. Die Übergabe sei ausschließlich aus dem Grunde erfolgt, da die Geschenkgeberin gesundheitsbedingt nicht mehr in der Lage gewesen sei, für die ordentliche Erhaltung und Bewirtschaftung der Liegenschaft (Abschlüsse von Mietverträgen, etc.) Sorge zu tragen.

Im Jahr 2010 wären umfangreiche Instandhaltungsarbeiten durchgeführt worden. Hätte die Geschenkgeberin die Liegenschaft nicht übergeben oder sich ein Vorbehaltstrichtgenussrecht ausbedungen, dann hätte sie über eine weitere Einkunftsquelle verfügt, nämlich 2/3 des Einnahmenüberschusses.

Aufgrund der guten Lage des Hauses und der Übersiedelung der Tante nach T sei es zeitnah möglich gewesen, das Mietgrundstück wieder zu vermieten.

Hätte sich Frau G.K die Früchte behalten, wären ihr 2/3 der Mieteinnahmen zur Deckung der Pflegeheimkosten zur Verfügung gestanden, welche bis zur Höhe der selbst getragenen Kosten außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dargestellt hätten. Darüber hinausgehende Kosten hätte immer der Bf. als einziger naher Angehöriger getragen.

Der Bf. habe durch die Übergabe des Anteiles am Mietwohngrundstück kein Vermögen erhalten, welches er in seiner Privatsphäre benötige, sondern lediglich seine Einkunftsquelle aus dem Mietwohnhaus erweitert.

Die Übergabe erfolgte zum Zwecke einer ordentlichen Bewirtschaftung der Liegenschaft und stelle die Schenkung lediglich die Vorwegnahme der seit langem geplanten Erbfolge dar.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass es sich bei den Aufwendungen um solche handelt, die bei der Pflegebedürftigen zu außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt geführt hätten. Durch Einräumung des Vorbehaltsgenussrechtes wären die Einkünfte der Geschenkgeberin zusätzlich zu ihrer Pension zugerechnet worden. Durch die bedingungslose Übergabe liege ein endgültiger Wertverzehr vor, da seine Einkünfte aus dem Mietwohngrundstück für ihn durch die Tragung der Pflegeheimkosten engültig gekürzt sind.

Das Finanzamt übermittelte mit Vorlagebericht die angefochtenen Bescheide mitsamt dem Beschwerdevorbringen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Begründend führte das Finanzamt unter Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 21.11.2013, Zl. 2010/15/0130, aus, dass die Pflegeheimkosten nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen wären, weil diese Kosten den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen. Die Geschenkgeberin sei im Zeitpunkt der Übergabe (2010) 84 Jahre alt gewesen. Außer den Rentenbezügen habe sie über keine weitere Einkunftsquelle verfügt. Durch die gewählte vorbehaltlose Übernahme der Vermögenswerte sei die spätere Bedürftigkeit adäquat mitverursacht worden.

Solange die Pflegekosten den Wert der übernommenen Liegenschaft nicht übersteigen sei daher - unabhängig davon, ob durch die Schenkung auch eine Einkunftsquelle übertragen wurde - eine Berücksichtigung der Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung nicht vorzunehmen.

Über die Beschwerde wurde erkannt:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) 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 darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Aufwendungen, die freiwillig geleistet werden oder die unmittelbare Folge eines Handelns sind, zu dem sich jemand aus freien Stücken entschlossen hat (z.Bsp.: Abgabe einer unbedingten Erbserklärung, Annahme einer Schenkung, einvernehmliche Scheidung) sind nicht zwangsläufig erwachsen (vgl. Jakom, EStG¹¹ (2018), § 34 Tz 41).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2010/15/0130, zu einem vergleichbaren, ähnlich gelagerten Sachverhalt, klargestellt, dass Aufwendungen, die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken selbst entschlossen hat (z.Bsp.: Annahme einer Schenkung, Verzicht auf Wohnungsgebrauchsrecht durch den Vater), nicht zwangsläufig erwachsen sind.

Streit zwischen den Parteien des Verfahrens besteht darüber, ob die vom Bf. für die Jahre 2011 und 2012 geltend gemachten, nachweislich entstandenen Pflege- bzw. Betreuungskosten für seine Tante in einem Seniorenheim als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Der Bf. war ihr Neffe und einziger naher Angehöriger.

Der Bf. führt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus, dass er durch die Schenkung des 2/3 Anteiles an einem Zinshaus eine weitere Einkunftsquelle erworben habe. Die Schenkung im Jahre 2010 sei notwendig geworden, weil seine Tante aufgrund ihres hohen Alters mit der Bewirtschaftung, Verwaltung und Vermietung des Zinshauses überfordert war. Er sei bereits zu einem Drittel Eigentümer gewesen. Die Übergabe sei immer schon von seinem Großvater geplant gewesen. Damit verbunden sei die Übersiedelung der Tante von O nach T gewesen.

Bei einer Schenkung auf den Todesfall bzw. bei einem Vorbehalt des Fruchtgenusses an der Liegenschaft wären die Einkünfte aus der Vermietung der Übergeberin zugestanden und hätte sie die außergewöhnliche Belastung geltend machen können.

Damit wird aber deutlich, dass die außergewöhnliche Belastung im vorliegendem Sachverhalt dem Grunde nach nicht zwangsläufig erwachsen ist. Eine außergewöhnliche Belastung muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen. Eine außergewöhnliche Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie die unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Der Bf. nahm im vorliegenden Sachverhalt die Schenkung des 2/3 Anteiles am Haus an und wurde Alleineigentümer des Zinshauses. Das Haus wurde 2010 saniert und vermietet.

Die Geschenkgeberin war im Jahr 2010 zum Zeitpunkt der Schenkung 84 Jahre alt. Die Pflegebedürftigkeit der Tante und die dadurch bedingte Unterbringung in einem Seniorenheim waren ursächlich für die hohen Aufwendungen.

Die Vermögensübertragung erfolgte zeitnah zu einem Zeitpunkt, zu dem die Pflegebedürftigkeit und die damit verbundene Unterbringung in einem Seniorenheim absehbar waren. Die Übergeberin verfügte - abgesehen von ihrer Pension - über keine weiteren Einkunftsquellen und Vermögen.

Daraus ergibt sich, dass der Bf. die Bedürftigkeit der Geschenkgeberin adäquat mitversursacht hat. Die Übernahme der Kosten eines Seniorenheimes stellt sich insoweit als Folge der vorbehaltlosen Annahme der Schenkung dar.

Solange diese Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht übersteigen, liegt daher aus Sicht des erkennenden Richters keine außergewöhnliche Belastung vor.

Die notwendigen Aufwendungen schmälerten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, bewirkten jedoch keinen Wertverzehr am übertragenen Vermögen (Mietobjekt). Mit diesem Erkenntnis folgt der erkennende Richter der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Juni 2019