



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 16. September 2011, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. August 2011, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber hat am 27. Dezember 2010 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 bis 2009 eingebracht.

Damit machte er (unter anderem) Kosten für die Pflege (24-Stunden-Betreuung) seiner Mutter, bis zu dessen Tod am 26. Mai 2005 auch des Vaters, als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 geltend.

Dazu hat der Berufungswerber (unter anderem) nachstehende Unterlagen vorgelegt:

1. Einen Notariatsakt vom 23. Dezember 2000 über einen Schenkungs- zugleich Pflichtteilsverzichtungsvertrag, mit welchem im Wesentlichen dem Berufungswerber von seinen Eltern das Grundstück Nr. 21 der näher bezeichneten Einlagezahl übertragen wurde.
2. Das Protokoll vom 16. September 2005 in der Verlassenschaftssache nach dem verstorbenen Vater des Berufungswerbers, aus dem hervorgeht, dass mit einem (nicht

aktenkundigen) „Schenkungs- zugleich Erb- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 11.03.1997“ der Berufungswerber und seine Mutter auf das zum seinerzeitigen Nachlass zustehende gesetzliche Pflichtteils- im besonderen auch Schenkungspflichtteilsrecht verzichtet haben, und der im Protokoll genannte Bruder des Berufungswerbers auf das ihm zum seinerzeitigen Nachlass zustehende gesetzliche Erb- und Pflichtteils- im besonderen auch Schenkungspflichtteilsrecht verzichtet hat.

Als Erben nach dem verstorbenen Vater des Berufungswerbers waren daher der Berufungswerber zu 2/3 und seine Mutter zu 1/3 berufen. Diese entschlug sich dieses ihres gesetzlichen Erbrechts wie auch des gesetzlichen Vorausvermächtnisses, sodass der Berufungswerber zum Alleinerben des gesamten Nachlassvermögens berufen war.

3. Einen Notariatsakt vom 16. September 2005 über einen Schenkungsvertrag mit welchem die Mutter des Berufungswerbers ihm die ihr eigene Hälfte am Grundstück Nr. 14/1 übertrug.

Das Finanzamt hat dem Begehren des Berufungswerbers, die von ihm getragenen Pflegekosten abzuziehen, mit nachstehender Begründung keine Rechnung getragen:

„Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Dementsprechend sind Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht zwangsläufig.“

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führt der Berufungswerber auszugsweise aus:

„Gemäß § 34 Abs.1 EStG sind bei der Ermittlung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern die unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen die Kriterien der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit und der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfüllen.

Daß die von mir in den vorliegend maßgebenden Jahren 2005 - 2009 getragenen Belastungen die Kriterien der Außergewöhnlichkeit im Sinne des Abs.2 leg.cit erfüllen, steht aufgrund der Höhe der von mir getragenen Belastungen im Zusammenhang mit meinen der belangten Behörde bekannten Jahreseinkommen wohl außer Zweifel und wird die Außergewöhnlichkeit der/meiner Aufwendungen offensichtlich auch durch die belangte Behörde nicht in Zweifel gezogen; jedenfalls findet sich in den vorliegenden mit diesem Rechtsmittel je bekämpften Bescheiden bzw. deren (spartanische) Begründung bloß im Bescheid 2005, auf welche in den Bescheiden der Folgejahre der Einfachheit halber verwiesen wird, kein Hinweis, dass die

Außergewöhnlichkeit durch die belangte Behörde in Zweifel gezogen wird.

Daß die von mir in den vorliegend maßgebenden Jahren 2005 - 2009 getragenen finanziellen Belastungen mir zwangsläufig erwachsen, wird von der belangten Behörde gleichfalls - siehe die Ausführungen wie vor - nicht in Zweifel gezogen; lediglich der Vollständigkeit halber wird meinerseits als Berufungswerber darauf hingewiesen, daß ich als Sohn schon aufgrund der Bestimmung des § 143 ABGB meinen Eltern gegenüber unterhaltspflichtig bin, sofern - was vorliegend evident ist und durch die belangte Behörde auch nicht in Zweifel gezogen wurde - diese nicht imstande sind, diese Aufwendungen selbst zu tragen; nach der Rechtsprechung der Gerichte bin ich verpflichtet, meinen Eltern den standesgemäßen Unterhalt verschaffen (vgl. – pars pro toto - z.B. OGH 26.3.1969, 2 Ob 74/69 u.a.); weiters bin ich im Sinne der einschlägigen Judikatur der VwGH (siehe - pars pro toto - VwGH 23.10.1953, 2868/52; VwGH 27.11.1953, 2871/52; VwGH 30.10.1959, 1222/59 u.a.) sittlich verpflichtet, meinen nächsten Angehörigen zumindest die lebensnotwendige Unterstützung zu gewähren.

Daß schlussendlich meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die von mir in den maßgebenden Jahren 2005 - 2009 für meine Eltern getätigten finanziellen Aufwendungen für deren 24-Stunden-Betreuung wesentlich beeinträchtigt wurde, ist vorliegend gleichfalls evident und wird durch die belangte Behörde gleichfalls nicht in Zweifel gezogen.

Selbst nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Erlaß des BM f. Finanzen vom 19.11.2001, Z 07 2501/4-IV /7/01; Rz 899 zu § 34 EStG) sind bei einer Betreuung zu Hause die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung ab Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 1 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig; dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben, wie zum Beispiel Kosten für das Pflegepersonal, eventuelle Aufwendungen für die Vermittlungsorganisation sowie für Pflegehilfsmittel geltend gemacht werden; diese Aufwendungen sind um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (z.B. Pflegegeld, Zuschuß zu den Betreuungskosten) zu kürzen (vgl. in diesem Zusammenhang auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Bd.II1, Wien 2010, Tz 78 zu § 34).

Die belangte Behörde verweigert mir in den gegenständlichen, mit diesem Rechtsmittel bekämpften Bescheiden die Anerkennung der von mir getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen je mit der Begründung, dass Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft oder beispielsweise aus der Erfüllung von Übergabe- oder Schenkungsverträgen erwachsen, nicht die Kriterien der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 lit.2 EStG erfüllen und sieht offensichtlich in den im mit meinen Eltern am 23.12.2000 geschlossenen Notariatsakt laut Fünftens meinerseits übernommenen Auszugsleistungen die Begründung für die Nichtanerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen als gegeben.

Tatsächlich habe ich die wie vor angeführten Auszugsleistungen übernommen und erfülle diese selbstverständlich, doch befindet sich die belangte Behörde - trotzdem sie sich ausreichend Zeit (8 Monate !!) zum Studium der genannten maßgebenden Vertragsbestimmung und hienach Bescheiderlassung genommen hat - diesbezüglich im Irrtum.

Insoferne ich in/mit genannter Vertragsbestimmung nämlich die Pflege und Wartung übernommen habe, bezieht sich diese Verpflichtung (Gegenleistung) - was schon die reine Wortinterpretation ergibt - nicht auf meine Eltern im Sinne derer Pflege und Wartung (Menschen kann man ohnehin nicht warten), sondern - im Zusammenhang mit der weiteren Verpflichtung zur Reinigung und Ausbesserung - auf die Schuhe. Die Kleidung sowie die Leib- und Bettwäsche meiner Eltern als Übergeber !!; in keinem diesbezüglichen Zusammenhang wie auch in keinem weiteren Zusammenhang habe (musste) ich als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung laut dem Notariatsakt vom 23.12.2000 jedoch die Pflege meiner Eltern bzw. die Kostentragung der Pflegebetreuung übernommen (übernehmen), weshalb die Begründung der belangten Behörde nicht der tatsächlichen Sachlage entspricht.

Selbst wenn ich im Übrigen - was tatsächlich nicht der Fall ist - expressis verbis die Pflege meiner Eltern vertraglich als Gegenleistung für die Übergabe übernommen hätte wären die gleichlautenden Begründungen in den mit diesem Rechtsmittel bekämpften Bescheiden mangelhaft, was zur Bescheidaufhebung führen muß; diesfalls hätte die belangte Behörde nämlich die weiters im Zusammenhang mit dem vorliegenden Notariatsakt von mir meinen Eltern gegenüber eingegangenen, im Zusammenhang mit der Verbücherung des Vertrages verdinglichten Verpflichtungen (u.a. lebenslängliches Wohnrecht, Belastungs- und Veräußerungsverbot, Fruchtgenußrecht je zugunsten meiner Eltern) berücksichtigen/bewerten müssen, woraus folgt, dass der Übergabegegenstand für mich bis zum heutigen Tage völlig wertlos ist, zumal sich meine Eltern im Zusammenhang mit der Übergabe das lebenslängliche wirtschaftliche Eigentum am Übergabegegenstand vorbehielten (vgl. in diesem Zusammenhang UFS 1.6.2007, RV 0408-K/06; LStR 20.0.2, Rz 887).

Summa summarum fehlt vorliegend jedoch völlig jeglicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Notariatsakt vom 23.12.2000 und meinen finanziellen Aufwendungen zur Finanzierung der 24-Stunden-Betreuung meiner pflegebedürftigen Eltern in den vorliegend maßgebenden Kalenderjahren 2005 bis 2009, weswegen - zumal Pflegekosten mangels Zusammenhang mit stattgefundenen Vermögensübertragung selbst nach der ständigen Judikatur der vorliegend zuständigen Abgabenbehörde II. Instanz (z.B. UFS Graz 3.12.2008, RV 0670-G/05) als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind - die Nichtanerkennung der von mir in den Kalenderjahren 2005 bis 2009 getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG contra legem erfolgte.

Wenngleich - dies ist mir durchaus bewusst - rechtlich nicht bzw. allenfalls nur von marginaler Relevanz, halte ich der Vollständigkeit halber fest, daß mir die Nichtanerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen durch die belangte Behörde auch als "bloßer" nicht unerhebliche Steuern zahlender Staatsbürger nicht verständlich ist. Hätte ich nämlich - wie so viele andere - aus rein monetären Gesichtspunkten handelnd meine Eltern (bzw. nach dem Tod meines Vaters) meine Mutter in einem Pflegeheim "untergebracht", wären hiefür bei Weitem höhere Aufwendungen von der öffentlichen Hand zu finanzieren gewesen als jene Beträge, die mir im Falle der Anerkennung meiner Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen als Steuergutschrift zukommen."

Mit diesen Ausführungen ist der Berufungswerber zum Teil im Recht, insbesondere auch, was die Formulierung im zitierten Notariatsakt über die „Pflege und Wartung“ betrifft.

Es steht auch fest, dass Kinder ihren Eltern gegenüber dem Grunde nach unterhaltspflichtig sind. Zu diesen Kosten des Unterhalts gehören ohne jeden Zweifel auch die hier gegenständlichen notwendigen Kosten der Pflege.

Unter dem Gesichtspunkte des auch vom Berufungswerber zitierten Grundsatzes der Zwangsläufigkeit sind jedoch nur jene Kosten abzugsfähig, die ein Abgabepflichtiger tatsächlich zwangsläufig zu tragen hat.

Außerdem ist zu beurteilen, ob bzw. inwieweit es sich bei den streitgegenständlichen Kosten tatsächlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine „Belastung“ handelt.

Dazu ist auszuführen:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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 außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Belastung im Sinne dieser Gesetzesnorm nur insoweit vor, als 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 (Erkenntnis des VwGH vom 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 ansonsten 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 Rüge des Berufungswerbers über die unrichtige Auslegung des Schenkungsvertrags aus dem Jahre 2000 kommt daher keine entscheidende Bedeutung zu, weil durch die Schenkung (beide Schenkungen) (möglicherweise, wie noch zu erläutern sein wird) das zur Finanzierung der Pflegeleistungen den Eltern zur Verfügung stehende Vermögen geschmälert wurde.

Um diese Frage (und weitere Fragen, wie ebenfalls noch zu erläutern sein wird) beantworten zu können, sind jedoch noch umfangreiche Ermittlungen erforderlich, die das Finanzamt vor neuerlicher Entscheidung durchzuführen haben wird.

Vorweg ist der Verkehrswert der dem Berufungswerber geschenkten Liegenschaften zu ermitteln. Dabei sind, wie der Berufungswerber zu Recht ausgeführt hat, selbstverständlich auch Lasten zu berücksichtigen, insbesondere wird auch die im Notariatsakt erwähnte Tatsache eine nicht unerhebliche Rolle spielen, dass im A2 Blatt dieser Grundstücke die Sicherheitszone des Flughafen Graz ersichtlich gemacht ist.

In Anbetracht des (nicht geprüften) Umstandes, dass der Einheitswert der geschenkten Grundstücke, und damit in der Folge wohl auch deren Verkehrswert, sehr niedrig war, kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass die vom Berufungswerber in den hier streitgegenständlichen Jahren getätigten Zahlungen den Wert der ihm überlassenen Grundstücke bereits (teilweise?) überstiegen haben, sodass insoweit sehr wohl eine „Belastung“ im Sinn des § 34 EStG vorlag.

Dazu wird zu prüfen sein, welche Leistungen der Berufungswerber in den Jahren vor 2005 bereits erbracht hat. Es geht aus den Akten auch nicht hervor, wann die Notwendigkeit der entgeltlichen Pflege des Vaters und der Mutter des Berufungswerbers eingetreten ist.

Festzustellen wird auch sein, inwieweit den Berufungswerber die Rechtspflicht zur Erbringung von Unterhaltsleistungen an seine Eltern traf. Nach dem vom Berufungswerber vorgelegten Lohnzettel für die Monate Jänner bis April 2005 bezog der Vater des Berufungswerbers monatlich eine Netto-Pension in der Höhe von rd. 580,00 Euro (ohne sonstige Bezüge) und ein Pflegegeld in der Höhe von rd. 859,00 Euro. Die Mutter des Berufungswerbers bezog etwa im ganzen Jahr 2005 eine Netto-Pension in der Höhe von rd. 5.000,00 sowie ein Pflegegeld in der Höhe von rd. 2.100,00 Euro zuzüglich eines weiteren Zuschusses durch das Bundessozialamt ab Dezember 2008.

Schließlich wird die Tatsache zu berücksichtigen sein, dass der Unterhalt (allenfalls eine Unterhaltsergänzung) der Eltern nach dem vom Berufungswerber zitierten § 143 ABGB von mehreren Kindern „anteilig nach ihren Kräften“ zu leisten ist.

Es wird daher auch zu prüfen sein, ob bzw. inwieweit ein Unterhaltsanspruch der Eltern nicht nur durch den Berufungswerber allein, sondern auch durch dessen Bruder zu befriedigen gewesen wäre.

Dazu ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs insoweit keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 vorliegt, als jemand Leistungen erbringt, zu deren Erbringung ein Anderer (hier der Bruder) verpflichtet ist.

Zu erwähnen ist hier auch, dass im Hinblick auf die weitgehende rechtliche Verpflichtung zur Unterhaltsleistung zwischen den nächsten Angehörigen eine über das rechtliche Ausmaß hinaus gehende sittliche Verpflichtung in aller Regel nicht bestehen wird.

Außerdem geht aus den Akten nicht hervor, wobei es sich bei den vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen genau handelt. Es ist auch nicht ersichtlich, ob es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um die gesamten für die Pflege angefallenen Kosten handelt oder nur um einen, jenen Teil derselben, die vom Berufungswerber getragen wurden. Auch diese Prüfung ist nachzuholen.

Im Hinblick auf den Umfang der durchzuführenden Ermittlungen und auch unter Berücksichtigung der der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur zur Verfügung stehenden kurzen Zeit von drei Monaten hat sich der unabhängige Finanzsenat zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz entschlossen.

Graz, am 18. Oktober 2012