



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 1. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsentscheidung unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 Steuerermäßigung infolge außergewöhnlicher Belastungen (mit Selbstbehalt) von 14.549,01 €. Das Finanzamt berücksichtigte in dem am 1.7.2008 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid eine außergewöhnliche Belastung von 840 € für Diätverpflegung der Gattin. Begründend wurde ausgeführt, dass sich eine steuerliche Auswirkung nicht ergeben habe, da der Selbstbehalt von 5.074,43 € nicht überschritten worden sei. Zu den geltend gemachten Heimkosten der Mutter wurde ausgeführt: Bezahlte ein Unterhaltsverpflichteter die Pflegeheimkosten und bestehe ein konkreter Zusammenhang zwischen der Leistung mit den Pflegekosten und einer Vermögensübertragung (zB der Übertragung eines Hauses) liege keine außergewöhnliche Belastung vor.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde eingewendet, dass die Judikatur bei Anwendung der vom Finanzamt vertretenen Gegenwerttheorie einen vertraglichen oder ursächlich wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Belastung mit den Pfle-

gekosten und der Vermögensübertragung fordere. Beide Voraussetzungen träfen nicht zu. Der schlechte Gesundheitszustand der Mutter habe dazu geführt, dass sie nach einem längeren Krankenhausaufenthalt im Betagtenheim B aufgenommen worden sei. Da der Krankenhaus- und Pflegeheimaufenthalt krankheitsbedingt gewesen sei, bestehe keine *vertragliche Verpflichtung* (siehe Punkt 6.2. des Übergabsvertrags vom 20.2.1985), die Kosten eines Krankenhaus- oder Pflegeheimaufenthalts oder die Kosten von Betreuungspersonen allein zu tragen und seien alle drei Geschwister zur Unterhaltsleistung der Mutter gegenüber gleichermaßen verpflichtet. Die vom Bw. getragenen Belastungen stellten keine Gegenleistung für das ihm übertragene Elternhaus dar.

Es sei aber auch ein fehlender *ursächlicher* wirtschaftlicher Zusammenhang zu verneinen. Da die Vermögensübertragung vor mehr als 22 Jahren erfolgt sei, habe die Mutter ihre Notlage nicht selbst verursacht. Der Umstand, dass eine Vermögensübertragung zu einem weit in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt stattgefunden habe, könne der Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung auch für den Fall, dass eine Verpflichtung zur Bezahlung allfälliger Pflegekosten übernommen worden wäre, nicht abträglich sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.10.2008 wurde der angefochtene Bescheid abgeändert. Auf Grund der zwischenzeitig vorgelegten Bescheinigung des Bundessozialamts wurde ein Freibetrag von 75 € wegen Behinderung des Ehepartners (§ 35 Abs. 3 EStG) sowie ein Pauschbetrag von 840 € für Diätverpflegung ohne Selbstbehalt berücksichtigt. Im Übrigen wurde eine außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt. Die Vorgangsweise wurde damit begründet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur vorliege, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führen. Würden daher Krankheitskosten, Pflegekosten oder Begräbniskosten als *Gegenleistung* für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen (zB durch Übergabs- oder Schenkungsverträge), sei eine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen und liege daher insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG vor. Nach Punkt 6.3 des Übergabsvertrags habe sich der Bw. verpflichtet, als Gegenleistung für die übertragenen Vermögenswerte sämtliche Kosten in Zusammenhang mit Unterhalt, Krankheit, Pflege insoweit zu übernehmen, als die Einkünfte der Übergeberin nicht ausreichen würden.

Der Bw. ersuchte (ohne weitere Ausführungen in der Sache selbst) um Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1.) Bei den geltend gemachten Pflegekosten handelt es sich im Wesentlichen um Heimkosten, Rezeptgebühren, Selbstbehalte auf Grund von Krankenhausaufenthalten (von 21.244,92 €) abzüglich der Eigenleistung der Mutter auf Grund eigener Pensionseinkünfte (von 7.535,91 €).
- 2.) Gemäß § 34 Abs. 1 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).
- 3.) Eine Belastung iSd § 34 EStG liegt nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Von einer solchen kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert des übernommenen Vermögens Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb (etwa als übernommene Verbindlichkeit) oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (im Sinne einer „Belastung“ des Steuerpflichtigen; Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 51) neben den *rechtlichen* auch *wirtschaftlichen* Gesichtspunkten maßgeblich sind (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Selbst wenn daher ein Aufwand des Steuerpflichtigen das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen steht, die auf die Übernahme des Vermögens zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteigt (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; VwGH 9.6.1982, 3814/80).

Eine außergewöhnliche Belastung muss sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die einkommensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht. Sie ist zu verneinen, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen die (zwangsläufigen) wirtschaftlichen Aufwendungen – zB Pflegekosten – (nur) deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen liegt keine Belastung vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201 zu rückständigen Pflegeentgelten).

- 4.) Die Mutter des Bw. war auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 10.11.1981 Alleineigentümerin der Liegenschaft in C KG D. Mit dem (notariellen) Übergabs- und Erbverzichtsvertrag vom 20.2.1985 übergab sie alle darin genannten Liegenschaften samt

Bauwerken und Zubehör an den Berufungswerber. Bei der Übergabe dieser Liegenschaften verpflichtete sich der Bw. (in Punkt 6. des Vertrags) zu nachstehenden Leistungen (an seine Mutter):

„... 2.) er hat sie bei jedweder Krankheit ordentlich, anständig und liebevoll zu pflegen und zu versorgen, sofern nicht ein Krankenhausaufenthalt oder ein Aufenthalt in einer Pflegeanstalt notwendig ist. Sollte der Übernehmer dieser Verpflichtung zur Pflege nicht ordnungsgemäß nachkommen, so ist die Übergeberin berechtigt, sich auf Kosten des Übernehmers eine Pflegeperson anzustellen.“

3. Für den Fall, dass die von ihr bezogene Rente (Pension) samt allfälligen Zulagen und Zu- schlägen hiefür nicht ausreichen sollte, hat er sie voll und ganz zu erhalten und ihr entweder am gemeinsamen Familientisch oder über ihr Verlangen in ihrem Zimmer die ortsübliche Kost und Verpflegung, im Krankheitsfalle auch eine vom Arzt verordnete Schonkost zu verabreichen, die nötige Kleidung, Wäsche und Schuhe beizustellen, für die Reinigung und Ausbesse- rung derselben zu sorgen, die Ärzte- und Medikamentenkosten und im Falle eines Kranken- hausaufenthaltes auch diese Kosten zu bestreiten und bei ihrem Ableben für ein standesge- mässes Begräbnis und das Grabdenkmal und die künftige Betreuung der Grabstätte aufzu- kommen“.

5.) Den Ausführungen des Bw. zufolge war der Krankenhaus- und Pflegeheimaufenthalt der Mutter *krankheitsbedingt*. Damit war er schon nach den vorstehend wiedergegebenen Rege- lungen des Übergabsvertrags *verpflichtet*, für die entsprechenden Aufenthalte der Mutter auf- zukommen. Zutreffend hat das Finanzamt dabei auf *Punkt 6.3* des Übergabsvertrags verwie- sen, aus dem sich zwar nicht ausdrücklich die Übernahme von Kosten des Aufenthaltes in einer *Pflegeanstalt*, wohl aber die Übernahme von Kosten eines Aufenthalts in einem *Kran- kenhaus* ergibt. Nach Sinn und Zweck des Punktes 6.3 des Übergabsvertrags, wie er zur Ver- sorgung von Übergebern in gleicher oder ähnlicher Form in vielen Übergabsverträgen anzu- treffen ist (Sicherung des Lebensunterhalts des Übergebers bei unzulänglicher Rente), waren vom Bw. – in Anbetracht des geschilderten Gesundheitszustands der Betroffenen – zweifellos auch die Kosten des Heims in B allein zu tragen (eine Verpflichtung der Geschwister des Bw. ergab sich aus den zitierten Regelungen des Vertrages nicht). Daran ändert nichts, dass der Übergabsvertrag bereits im Jahr 1985 abgeschlossen worden ist. Ein Einwand des Inhalts, die vom Bw. geleisteten Aufwendungen fänden im Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter keine Deckung, wurde nicht vorgetragen.

6. Unbestritten ist, dass die geltend gemachten Aufwendungen vom Bw. *allein* getragen wor- den sind. Für den Standpunkt der Berufung wäre aber auch dann nichts gewonnen, wenn die Geschwister eine Verpflichtung getroffen hätte, für die Besteitung der Kosten anteilig aufzu- kommen. Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind um damit in Zusammenhang stehende Ersätze zu kürzen (Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 24 f.). Der vom Bw. aus Eigenem zu tragende Aufwand läge (nach einer solchen Kürzung) unter dem steuerlichen Selbstbehalt.

7.) Dem weiteren Berufungsbegehren, den Pauschalbetrag für Diätverpflegung der Ehegattin ohne Selbstbehalt anzuerkennen, wurde mit der Berufungsvorentscheidung entsprochen. Der Berufung war daher in diesem Umfang stattzugeben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. November 2008