

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Dr. AAA, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 8. August 2008 wird abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Beschwerdeführer außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von insgesamt 35.705,76 Euro geltend. Mit Einkommensteuerbescheid vom 25. Juli 2008 berücksichtigte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 19.627,28 Euro. In der Begründung wurde ausgeführt, Vorsorgekosten (Impfungen) würden nicht zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen. Die Zuzahlung zu den Heimkosten des Vaters stelle, da nicht zwangsläufig erwachsen, keine außergewöhnliche Belastung dar; der Verzicht auf das Wohnrecht stelle einen Gegenwert dar.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 8. August 2008. Der Beschwerdeführer brachte vor, sein Vater habe Pflegegeld der Stufe 3 bezogen. Die Aufgabe der Wohnung sei wegen Krankheit, Pflege und Betreuungsbedürftigkeit erfolgt. Seine Eltern hätten ihm ihre Wohnung unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes übergeben. Weitere Gegenleistungen für die Übertragung der Wohnung seien nicht vereinbart worden. Laut Übergabevertrag seien die Eltern des Beschwerdeführers verpflichtet gewesen, für die Dauer der Inanspruchnahme des Wohnungsrechtes die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu bezahlen. Um sich von der Belastung

der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben ab der Übersiedelung ins Seniorenheim zu befreien, habe sein Vater mit Löschungsbewilligung vom 16. März 2006 auf das Wohnrecht verzichtet. Abschließend wurde um Anerkennung der nicht gedeckten Heimkosten als außergewöhnliche Belastung ersucht.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führten. Von einer solchen könne nicht gesprochen werden, wenn eine Belastung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb stehe und im Wert des übernommenen Vermögens Deckung finde. Dabei sei es gleichgültig, ob die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seien neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich. Selbst wenn daher ein Aufwand das erworbene Vermögen rechtlich nicht belaste, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen stehe, die auf Übernahme des Vermögens zurückzuführen seien, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erst gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteige.

Eine außergewöhnliche Belastung müsse sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die einkommensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestehe. Sie sei zu verneinen, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen Aufwendungen erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen liege keine Belastung vor. Mit Übergabevertrag vom 15. Dezember 2000 hätten die Eltern des Beschwerdeführers eine Wohnung unentgeltlich an ihn übertragen. Als Gegenleistung sei lediglich das Wohnrecht auf Lebenszeit vereinbart worden. Am 16. März 2006 habe der Vater auf sein Wohnrecht verzichtet und sei in ein Pflegeheim übersiedelt. Die Mutter sei in der Zwischenzeit verstorben. Erst durch den Verzicht auf das Wohnrecht habe der Beschwerdeführer über die Wohnung verfügen können. Diese sei am 31. Juli 2006 verkauft worden. Da die Pension des Vaters für die Deckung der Pflegeheimkosten nicht ausgereicht habe, habe der Beschwerdeführer die nicht gedeckten Kosten übernommen. Ohne Übergabe der Wohnung wären dem Vater genügend Vermögenswerte zur Verfügung gestanden, um selbst für die Pflegekosten aufzukommen. Die Übernahme der Pflegekosten stehe somit in engem Zusammenhang mit der Übertragung der Wohnung bzw. mit dem Verzicht auf das Wohnrecht. Die Aufwendungen seien somit durch das übernommene Vermögen gedeckt und würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Mit Schreiben vom 3. März 2009 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Beschwerdeführer wendete ein, die Übertragung der Wohnung im Jahr 2000

sei nicht im Hinblick auf die Übernahme eines in Zukunft allenfalls gegebenen Unterstützungserfordernisses erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte die Wohnung auch mit der Belastung des Wohnrechts verkaufen können, die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Beschwerdeführer erst nach Verzicht auf das Wohnrecht durch den Vater über die Wohnung verfügen hätte können, sei daher unrichtig. Die Aufgabe des Wohnrechts sei ausschließlich zur Vermeidung von Betriebskostenbelastungen erfolgt, zumal eine Rückkehr aus dem Pflegeheim in die Wohnung ausgeschlossen gewesen sei.

Zu klären sei, ob zwangsläufig erwachsene Aufwendungen um die mehr als fünf Jahre zurückliegende Schenkung zu kürzen seien und nur mit einem überschießenden Betrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen würden. Der Beschwerdeführer habe die Wohnung seiner Tochter auf den Todesfall geschenkt. Die übernommene Wohnung sei für die Besicherung eines von der Tochter benötigten Kredits verwendet worden. Nach dem Verkauf der Wohnung habe der Beschwerdeführer die Kreditforderung übernommen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe daher die Wohnungsschenkung durch den Vater nie zu einer Bereicherung des Beschwerdeführers geführt.

Mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Juni 2010 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die sich aus der allgemeinen Unterhaltsverpflichtung ergebenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Dagegen wurde Amtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis vom 21. November 2013, 2010/15/0130, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 9. Mai 2014 mit, er könne nicht beantworten, ob der Vater (von der Eigentumswohnung abgesehen) über weitere Vermögenswerte zur Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit verfügt habe. Nach dem Verlassenschaftsbeschluss seien den vorhandenen Aktiva in der Höhe von 3.808,17 Euro Masseforderungen in der Höhe von 4.003,76 Euro gegenüber gestanden. Er sei nie uneingeschränkter Eigentümer der Wohnung gewesen und auch in keiner Weise Nutznießer der bereits sieben Jahre zurückliegenden Transaktion gewesen. Es sei abwegig anzunehmen, dass er durch die Annahme der Schenkung die spätere Bedürftigkeit seines Vaters entscheidend mitverursacht habe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit Vertrag vom 4. Dezember 2000 übergaben die Eltern des Beschwerdeführers diesem ihre Eigentumswohnung. Als Gegenleistung räumte der Beschwerdeführer seinen Eltern das Wohnungsgebrauchsrecht gemäß § 521 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) ein. Die anfallenden Betriebskosten und die öffentlichen Abgaben waren von den Eltern zu tragen. Sonstige Gegenleistungen wurden nicht vereinbart. Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 4. Dezember 2000 schenkte der Beschwerdeführer die Wohnung seiner Tochter. Mit Löschungsbewilligung vom

6. Dezember 2001 verzichtete die Tochter auf das zu ihren Gunsten eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot. Mit Löschungsbewilligung vom 16. März 2006 verzichtete der Vater des Beschwerdeführers auf das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht (die Mutter war in der Zwischenzeit verstorben). Mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2006 verkaufte der Beschwerdeführer die Wohnung an eine dritte Person.

Im März 2006 übersiedelte der Vater in ein Seniorenheim. Mit Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 4. Oktober 2005 wurde dem Vater Pflegegeld der Stufe 3 zuerkannt. Aufgrund des vom Beschwerdeführer am 27. Dezember 2008 angenommenen Vergleichs bezahlte dieser mit Überweisung vom 28. Dezember 2007 einen Betrag in der Höhe von 15.400 Euro für ungedeckte Pflegeheimkosten für den Zeitraum März 2006 bis Dezember 2007 (22 Monate).

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend gemachten Kosten für die Pflegeheimunterbringung seines Vaters eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Hierzu (und zu den Erwägungen des Unabhängigen Finanzsenates in der nunmehr aufgehobenen Berufungsentscheidung) stellte der Verwaltungsgerichtshof mit dem bereits genannten Erkenntnis vom 21. November 2013 Folgendes fest:

*"§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:*

*Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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."*

*Nach § 143 ABGB (idF vor BGBl. 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 Unterhaltspflicht 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).*

*Im Beschwerdefall liegen solche besonderen Umstände der Heimunterbringung unstrittig vor. In Streit steht lediglich, ob zwischen der Vermögensübertragung auf den Mitbeteiligten einerseits und seiner Beteiligung an den Kosten der Heimunterbringung des Vaters andererseits ein Zusammenhang besteht, der die Berücksichtigung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung beim Mitbeteiligten ausschließt.*

*§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988 Tz 7).*

*Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. So können etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung oder der Einwilligung in eine einvernehmliche Scheidung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung Hofstätter/Reichel, aaO Tz 8).*

*Die belangte Behörde hat die Zwangsläufigkeit der Heimkostenbeiträge des Mitbeteiligten unter Hinweis auf seine Unterhaltsverpflichtung gemäß § 143 ABGB in der Fassung vor BGBl. I Nr. 15/2013 bejaht. Eine Unterhaltspflicht des Mitbeteiligten hätte auch dann bestanden, wenn die Eigentumswohnung einer dritten Person übertragen worden wäre. Die daraus von der belangten Behörde gezogene Schlussfolgerung, zwischen der Vermögensübertragung auf den Mitbeteiligten und seiner späteren Kostenbeteiligung an der Heimunterbringung des Vaters bestehe ein relevanter Kausalzusammenhang lediglich im Grunde des § 28 Z 4 SHG iVm § 947 ABGB, greift allerdings zu kurz.*

*Die Erwägungen der belangten Behörde gehen nicht auf die Frage ein, ob der Mitbeteiligte seine Verpflichtung zur Kostentragung durch freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hat. Das ist - wie schon ausgeführt - dann der Fall, wenn die Aufwendungen Folge eines Verhaltens waren, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Auch die Annahme einer Schenkung kann ein derartiges Verhalten darstellen.*

*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."*

Auch wenn der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 9. Mai 2014 mitteilte, er könne nicht beantworten, ob der Vater über weitere Vermögenswerte verfügte, so ist auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer die nicht gedeckten Kosten für die Heimunterbringung seines Vaters ab Beginn der Unterbringung übernommen hat und auf Grund des Umstandes, dass die Verlassenschaft lediglich aus Aktiva in der Höhe von 3.808,17 Euro bestand, mit überragender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Vater neben der Eigentumswohnung über keine weiteren Vermögenswerte verfügte. Die spätere Unterhaltsverpflichtung des Beschwerdeführers stellt sich somit als adäquate Folge der vorbehaltlosen Annahme der Wohnungsschenkung dar. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Unterbringung des Vaters als außergewöhnliche Belastung ist daher ausgeschlossen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der zum verfahrensgegenständlichen Fall ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen

Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.  
Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden

Graz, am 27. Mai 2014