



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Wohnortadresse, vom 22. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 27. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27.12.2011

Der Berufungswerber (im folgenden „der Bw.“) machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2010 unter anderem außergewöhnliche Belastungen (KZ 735) iHv EUR 14.000,00 geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 27.12.2011 wurde dieser Betrag mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass es sich um keine abzugsfähige außergewöhnliche Belastung handle. Der geltend gemachte Betrag sei eine Ratenzahlung. Dieser liege eine Forderung des Landes Tirol aufgrund der Heim- und Pflegekosten des verstorbenen Schwiegervaters, Herrn B, zugrunde. Die Forderung des Landes iHv EUR 54.192,93 sei durch ein grundbücherliche Hypothek iHv EUR 53.000,00 besichert worden. Es liege eine Vermögensumschichtung vor, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zahlers unberührt lasse, da als Gegenwert zu den bereits geleisteten bzw. noch offenen Raten der Forderung des Landes der Verkehrswert der Liegenschaft bestehe.

Berufung vom 22.1.2012

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 hat der Bw. am 22.1.2012 Berufung erhoben und die Anerkennung der EUR 14.000,00 als außergewöhnliche Belastung beantragt. Zur Begründung wird ausgeführt, eine Vermögensumschichtung liege nicht vor. Der Liegenschaft gehöre der Tochter des Bw., Frau C, die selbst aber nicht in der Lage sei, die Rückzahlungen für ihren Großvater zu leisten. Es sei daher die familieninterne Regelung getroffen worden, dass der Bw. die Verbindlichkeit seiner Tochter gegenüber dem Land Tirol übernehme und in Raten zurückbezahle. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zahlers, des Bw., werde daher sehr wohl berührt.

Abweisende Berufungsvorentscheidung vom 5.3.2012

Die Berufungsvorentscheidung vom 5.3.2012 wies die Berufung als unbegründet ab. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 5.3.2012 wird nach Darstellung der drei Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 auf eine der Voraussetzungen, die Zwangsläufigkeit, näher eingegangen. Demzufolge erwachse eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Eine Belastung erwachse nicht zwangsläufig, wenn sie unmittelbar Folge eines Verhaltens sei, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hätte. Aus dem Sachverhalt ergebe sich, dass der Bw. ungedeckte Pflegekosten im Wohn- und Pflegeheim D für Herrn B , geb. 00, in Höhe von EUR 14.000,00 übernommen habe, weil die Tochter des Bw. dazu nicht in der Lage sei. Im Berufungsfall gebe es daher einen kausalen Zusammenhang hinsichtlich der Eigentumsübertragung des Grundstückes unter Grundbuch 01, im Jahr 2003 zwischen B (Übergeber) und C (Übernehmerin) sowie der Vorschreibung von ungedeckten Pflegekosten im Wohn- und Pflegeheim D. Da der Bw., wie er selbst angibt, nur aufgrund einer „familieninternen Regelung“ die Zahlung von EUR 14.000,00 geleistet habe, fehle der steuerlichen Berücksichtigung das Merkmal der Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988. Die Tochter habe obige Liegenschaft aus freien Stücken in ihr Eigentum übernommen und habe dadurch dazu beigetragen, dass B die Mittel zur Deckung des infolge seines Pflegebedarfes entstandenen Aufwandes nicht mehr zur Verfügung gestanden seien. Die Tragung der aus dem Einkommen von B nicht gedeckten Pflegeheimkosten durch den Bw. stelle sich sohin als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar und sei folglich iS der hier anzuwendenden Bestimmung des § 34 EStG 1988 nicht zwangsläufig erwachsen. Somit könne die Zahlung von EUR 14.000,00 nicht durch Steuerermäßigungen ausgeglichen werden.

Vorlageantrag vom 2.4.2012

Der Bw. stellte am 2.4.2012 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er begründet, dass seine Zahlung von EUR 14.000,00 für die Pflegekosten seines verstorbenen Schwiegervaters alle Merkmale einer außergewöhnlichen Belastung aufweisen. Die familieninterne Regelung sei nur deshalb getroffen worden, weil seine Tochter C aufgrund ihres Einkommens finanziell nicht in der Lage sei, die Rückzahlung an die Tiroler Landesregierung zu leisten. Ein Verkauf des Hauses habe auch nicht in Erwägung gezogen werden können, da davor umfangreiche Sanierungsmaßnahmen ergriffen werden müssten, die aber finanziell nicht aufgewendet werden können. Der Bw. sei daher moralisch und sittlich verpflichtet, diese Zahlungen an Stelle seiner Tochter zu leisten. Aufgrund der Höhe der Kosten (es handelt sich um 3 Raten à EUR 14.000,00) sei seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Die sittliche Verpflichtung liege deshalb vor, weil die Übernahme dieser Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen durch die Sittenordnung geboten erscheine.

Vorlage an den UFS

Die Berufung wurde am 3.5.2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Im Folgenden wurde an die Tochter des Bw. ein Auskunftsersuchen gestellt, worin der sich im Zeitpunkt des Auskunftsersuchen aus der Aktenlage ergebende Sachverhalt mit dem Ersuchen dargestellt wurde, die ergänzenden Fragen zum Sachverhalt zu beantworten und die angeforderten Unterlagen vorzulegen. Mit Schreiben vom 8.3.2013 wurden das Auskunftsersuchen beantwortet und die angeforderten Unterlagen vorgelegt. Am 24.4.2013 wurde ein ergänzendes Telefonat mit der Tochter des Bw. geführt. Sowohl die Beantwortung des Auskunftsersuchens sowie das Telefonat wurden in den Sachverhalt eingebaut.

Der Sachverhalt, das Auskunftsersuchen sowie der Aktenvermerk über das Telefonat wurden dem Bw. zur Stellungnahme übermittelt. Mit E-Mail vom 11.5.2013 hat er den Sachverhalt, wie im Erwägungsteil dargestellt, für korrekt erklärt und eine Frage, wer die K führt, beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist, ob die Zahlung von Pflegeheimkosten anstelle der anspruchsverpflichteten Tochter, die vom letztlich in einem Heim des Landes Tirol gepflegten Großvater ein Haus mindestens im Wert der ungedeckten Pflegekosten und des zurückbehaltenen Wohnrechtes geschenkt erhalten hat, beim Bw. eine außergewöhnliche Belastung darstellt.

2. Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage und des vom UFS durchgeföhrten Vorhalteverfahrens wird folgender Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr B, geb. 00, und seine Ehefrau, F, Jahrgang 02, haben durch Übergabsvertrag vom 33 ihrer Enkelin, Frau C, das alleinige Eigentumsrecht an der Liegenschaft Grundbuch 01, mit der Adresse E, eingeräumt. Es handelt sich dabei um eine bebaute Liegenschaft im Flächenausmaß von X1 m² (davon bebaut X2 m²). Im Zuge der Übergabe erhielten die Großeltern ein lebenslängliches und unentgeltliches Fruchtgenussrecht an der übergebenen Liegenschaft. Im Zeitpunkt der Übergabe hat Herr B bereits einige Jahre Pflegegeld bezogen.

Der Verkehrswert der zugewendeten Liegenschaft hat im Jahr 2003 jedenfalls die zurückbehaltenen Fruchtgenussrechte (= im Wesentlichen das Wohnrecht der Großeltern) und die Pflegekosten iHv EUR 54.192,93 gedeckt.

Herr B war im Zeitraum vom 10.4.2006 bis 11.07.2009 im Wohn- und Pflegeheim D untergebracht. Dafür hat das Land Tirol vorschussweise die ungedeckten Pflegekosten getragen. Mit Schreiben vom 16.03.2010 mit der GZ Va-460-28221/1/30 hat das Amt der Tiroler Landesregierung Frau C mitgeteilt, dass sich die Forderung des Landes Tirol aus den vorschussweise vom Land Tirol getragenen Pflegekosten gegen sie auf EUR 54.192,93 beläuft und dass eine Eintragung einer Hypothek auf der Liegenschaft im Grundbuch 01 in Höhe von EUR 53.000,00 erfolgt ist. In diesem Schreiben wird Frau C um Mitteilung ersucht, wie die Rückzahlung dieser Forderung vorgenommen werden wird.

Zur Erläuterung: Das Land Tirol sah und sieht eine Kostenersatzpflicht auch für Geschenknehmerinnen/Geschenknehmer vor, denen die Heimbewohnerin/der Heimbewohner – abhängig vom Grad der Pflegegeldstufe – 3 bis 7 Jahre vor der Hilfestellung Vermögen geschenkt oder sonst wie ohne Gegenleistung übertragen hat. Der Kostenersatz kann dabei bis zum gesamten Wert des übertragenen Vermögens gehen. Herr B war mindestens in der Pflegegeldstufe 5 eingestuft. Für die Kostenersatzpflicht war daher ein zurückliegender Zeitraum von 7 Jahren relevant.

Aus einem im Akt aufliegenden und vom Bw. unterschriebenen Überweisungsbeleg geht hervor, dass zur angeführten Geschäftszahl am 1.6.2010 eine Überweisung iHv EUR 14.000,00 an das Land Tirol, Abt. Soziales stattgefunden hat.

Frau F ist im Jahr 66 verstorben.

Frau C hat mit Schenkungs-, Pflichtteils- und Teiltreitungsverzichtsvertrag vom 25.10.2012 das Alleineigentum an der zuvor von den Großeltern erhaltenen Liegenschaft an G, ihren Sohn, geb. 11, am 22 übergeben.

Frau C wohnt seit Ihrer Geburt in H. An Top 3 an dieser Adresse ist ihr seit 44 Wohnungseigentum mit einem verbundenen Anteil von 55 eingeräumt (Grundbuch 03). In diesem Mehrparteienhaus führt sie auch zusammen mit I ein J und eine K. Die Einnahmen daraus reichen zum Leben – auch im Berufungszeitraum –, aber nicht zum Sparen. Aus ihren laufenden Einkünften hätte sich Frau C ohne den Verkauf des Hauses die Rückzahlung der bevorschussten Pflegekosten nicht leisten können.

In der geschenkten Liegenschaft hat Frau C nie gewohnt. Das Kellergeschoss im Haus der Großeltern war bereits vor Übergabe bis heute an eine Friseurin vermietet. Die Wohnung der Großeltern in E, stand zunächst leer und war von 02/2009 bis 11/2011 vermietet. Die Mieteinnahmen, die Frau C ab dem Tod des Großvaters im Jahr 2009 zugeflossen sind, dienten als Zubrot und haben ihr und I schöne Urlaube ermöglicht.

3. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Es wurden dazu keine Einwendungen erhoben. Der Sachverhalt ist daher unstrittig.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1. 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 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 ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2) und erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3). Nach Abs. 4 der Bestimmung ist weiters die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** dann **wesentlich beeinträchtigt**, wenn sie den dort näher bestimmten Selbstbehalt übersteigt. Sämtliche

genannten Voraussetzung für die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 müssen kumulativ vorliegen.

4.2. Hätte die Tochter des Bw. die ihr vorgeschriebenen Pflegekosten gezahlt und nicht ihr Vater, so stünde der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung bei ihr die ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung entgegen.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine „Belastung“ iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 nur dann vor, wenn 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 daher nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH v. 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 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.).

Feststeht, dass im Berufungsfall ein konkreter Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung und der Belastung der Tochter des Bw. mit den Pflegekosten ihres Großvaters gegeben ist. Die Aufnahme des hochbetagten Großvaters – im Zeitpunkt der Übergabe im Jahr 77 war er fast 04 Jahre – fand 3 Jahre nach Übergabe der Liegenschaft an die Tochter des Bw. statt. Bereits vorher hat er Pflegegeld bezogen. Durch die Übergabe seines Hälfteeigentums an der Liegenschaft E, konnte er nicht mehr aus eigenem Vermögen für seine Pflege aufkommen.

Aufgrund bloßer Vermögensumschichtung hätte die Zahlung der Pflegekosten daher bei der Tochter nicht zur Anerkennung als außergewöhnliche Belastung geführt.

4.3. Zu untersuchen ist im Berufungsfall, ob die Pflegekosten, die bei der Tochter zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen würden (Vgl. Punkt 4.2.) beim Vater, dem Bw., trotzdem als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein können.

a. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Unterhaltsleistungen nur insofern abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe bezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen (§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988).

Die Tochter ist nach den getroffenen Feststellungen selbsterhaltungsfähig. Den Bw. trifft daher keine Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner Tochter. Aber selbst wenn im Berufungsfall in der Tragung der Pflegekosten durch den Bw. eine Unterhaltsleistung an die Tochter gesehen werden könnte, sind Unterhaltsleistungen an ein volljähriges Kind nach der Anordnung des Gesetzgebers nicht zu berücksichtigen, es sei denn, sie würden beim Unterhaltsverpflichteten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Da die Zahlung der Pflegekosten durch die dazu verpflichtete Tochter des Bw. zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen würde (Vgl. Punkt 4.2.), scheidet aus diesem Grund eine Anerkennung beim Bw. aus.

b. Nach dem festgestellten Sachverhalt trifft den Bw. auch aus einem anderen Grund keine rechtliche Verpflichtung, die Rückzahlungen an das Land Oberösterreich zu übernehmen. Nach seinen Angaben liegt eine bloße familieninterne Regelung vor. Er nimmt die Rückzahlung nur vor, weil die Tochter – ohne Verkauf der Liegenschaft – nicht über das nötige Geld zur Tragung der Pflegeheimkosten verfügt. Er will ihr somit den Verkauf der Liegenschaft ersparen.

c. Der Bw. beruft sich in seinen Eingaben darauf, dass er moralisch und sittlich verpflichtet sei, die Zahlung der Pflegekosten an Stelle seiner Tochter zu leisten, weil diese finanziell dazu nicht in der Lage sei.

Nach einhelliger Meinung von Literatur und Judikatur liegt eine sittliche Verpflichtung nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten scheint. Es muss sich somit um Aufwendungen handeln, die zwar rechtlich von der zahlenden Person nicht gefordert werden können, von denen die Allgemeinheit jedoch der Ansicht ist, dass man sich derer nicht entziehen kann. Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens-

oder lobenswert scheinen mag, reicht nicht hin, um eine sittliche Verpflichtung anzunehmen. Es kommt darauf an, ob sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung entziehen kann (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 Rz 3.3.).

Wie bereits der VwGH mehrfach ausgeführt hat (jüngst VwGH 19.3.2013, 2009/15/0176) besteht grundsätzlich keine über die rechtliche Verpflichtung hinausgehende sittliche Verpflichtung zur Tilgung von Schulden eines Angehörigen. Eine solche könnte sich nur aus den besonderen Umständen, die zur Aufnahme der Schuld geführt haben, ergeben.

Solche besonderen Umstände sind im Berufungsfall jedoch nicht erkennbar: Die Tochter des Bw. wohnte nie im Haus ihrer Großeltern, sondern verfügt über eine Eigentumswohnung am Nachbargrundstück. Sie war daher nie zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses auf die geschenkte Liegenschaft angewiesen. Darüber hinaus ist sie auch nicht zur Erzielung ihres Lebensunterhaltes auf die Mieteinnahmen angewiesen. Dies zeigt nicht nur die Aussage der Tochter, dass die Mieteinnahmen ein schönes Zubrot zur ihren Einkünften als Betreiberin eines J und einer K waren, sondern auch die Schenkung der Liegenschaft an ihren Sohn im Jahr 88. Sie hat damit freiwillig den Verlust der aus der Liegenschaft resultierenden Mieteinnahmen in Kauf genommen. Hätte die Tochter die Liegenschaft verkauft, hätte dieser Verkauf weder ihre wirtschaftliche Existenz noch Ihr dringendes Wohnbedürfnis bedroht. Aber selbst bei Vorliegen dieser Gründe wäre weiters zu prüfen, inwieweit diesfalls das in Punkt 4.3. lit a beschriebene gesetzliche Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder zur Anwendung käme.

Für den UFS hat die Zahlung der Pflegeheimkosten des Bw. für die Tochter den Sinn, eine Liegenschaft im Familienbesitz zu behalten, die ansonsten zur Deckung der Pflegeheimkosten verkauft hätte werden müssen. Dies ist menschlich verständlich, kann jedoch nicht die sittliche Verpflichtung zur Zahlung der Pflegeheimkosten durch den Bw. begründen.

c. Es sind auch keine anderen Gründe für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ersichtlich.

4.4. Der geltend gemachten Zahlung von EUR 14.000,00 ist daher die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung zu versagen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Mai 2013