



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 25. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit an der Glan vom 22. Mai 2007 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005** entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beantragte die Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.), die von ihr getragenen Kosten für die Unterbringung und Betreuung ihrer Mutter in einem Pflegeheim mit einem Betrag von € 4.200,00 (12x € 350,00) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. Ein vom Finanzamt durchgeföhrtes Vorhalteverfahren ergab, dass die Bw. die Zahlungen tatsächlich in der begehrten Höhe geleistet und die nicht durch eine Eigenpension samt Pflegegeld der Mutter gedeckten Pflegeheimkosten je zur Hälfte mit ihrem Bruder getragen hatte. Eine bescheidmäßige Verpflichtung seitens des Landes Kärnten zur Zahlung der ungedeckten Heimkosten konnte die Bw. nicht nachweisen, da nach ihren Angaben vom Land ein Zuschuss – mangels Beantragung durch sie und ihren Bruder – nicht geleistet werde.

Die Veranlagung erfolgte dann erklärungsgemäß unter Berücksichtigung der begehrten außergewöhnlichen Belastung und ergab sich aus dem Einkommensteuerbescheid vom 13. Juni 2006 für die Bw. eine Steuergutschrift in Höhe von € 971,82.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt – nach Aufhebung des Bescheides vom 13. Juni 2006 gemäß § 299 BAO – der Bw. gegenüber die Gutschrift mit einem Betrag von (nur mehr) € 456,41 fest. Begründend dazu führte das Finanzamt aus, die als außergewöhnliche Belastung begehrten und von der Bw. anteilig beglichenen Pflegeheimkosten wären ihr nicht zwangsläufig erwachsen. Diese Kosten stünden im Gegenteil mit einer Vermögensübertragung, nämlich der Übergabe einer Liegenschaft an den Bruder der Bw., in konkretem Zusammenhang. Auch werde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt, da das zur Bedeckung der Pflegekosten dienende Vermögen dem Bruder zugekommen sei. Erst wenn die Pflegekosten den Wert der übergebenen Liegenschaft übersteigen, würde insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw., unter Hinweis auf einschlägige Literatur und höchstgerichtliche Rechtsprechung, damit, dass die Übertragung der Liegenschaft an den Bruder aufgrund dessen wirtschaftlicher Lage und mit Rücksicht auf den Umstand, dass dieser schon zuvor dort seinen Hauptwohnsitz gehabt habe, erfolgt wäre. Eine Verpflichtung zur Übernahme von Pflegekosten als Gegenleistung sei hingegen im Übergabsvertrag dezidiert ausgeschlossen worden. Da Kinder nach § 143 ABGB einem Elternteil, soweit dieser nicht imstande ist, sich selbst zu erhalten, den Unterhalt schulden, wäre die anteilige Übernahme der Pflegeheimkosten für die Bw. zwangsläufig, nämlich aus rechtlichen und im Lichte des eher geringen Vermögens des Bruders auch aus sittlichen Gründen erfolgt.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erging seitens dieser ein Fragenvorhalt an die Berufungserberin. In Beantwortung desselben gab die Bw. an, sie hätte, finanziell und beruflich gut abgesichert, weder im Zuge der Übergabe der Liegenschaft an ihren Bruder noch vorher oder danach eine Entschädigung oder Gegenleistung für die von ihr abgegebene Erbverzichtserklärung erhalten. Ihr Bruder habe schon immer im – den Gegenstand der Übergabe bildenden – Elternhaus gewohnt und sei aufgrund seiner wirtschaftlichen Situation nicht in der Lage gewesen, die erbrechtlichen Ansprüche der Bw. ohne Veräußerung der Liegenschaft, was im Übrigen gegen den erklärten Willen der Übergeberin gewesen wäre, abzugelten. Außerdem sei das Gebäude in einem renovierungsbedürftigen Zustand gewesen und hätte der Bruder ohnehin für die Sanierung Sorge zu tragen gehabt. Im Hinblick auf das gute Einvernehmen mit und Verhältnis zu ihrem Bruder habe sie dann eben den ohne Gegenleistung erfolgten Erbteilsverzicht abgegeben.

Datenbankabfragen bzw. eine fernmündliche Rückfrage beim Wohnsitzfinanzamt der Bw. haben noch ergeben, dass die Bw. in den Jahren 1999 bis 2004 nachstehende von ihr getragene Aufwendungen für die Pflegeheimkosten ihrer Mutter als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht hatte und diese auch, nach Abzug eines Selbstbehaltes, bei der jeweiligen Arbeitnehmerveranlagung einkommensmindernd Berücksichtigung fanden:

1999 € 3.655,44 (ATS 50.300,00)
2000 € 2.085,71 (ATS 28.700,00)
2001 € 3.277,54 (ATS 45.100,00)
2002 € 2.560,00
2003 € 3.200,00
2004 € 4.200,00

Der Fragenvorhalt sowie dessen Beantwortung durch die Bw. wurden der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und von dieser der Antrag auf Abweisung der Berufung aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Basierend auf dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes in Verbindung mit dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem, unbestritten gebliebenem und für die Entscheidungsfindung relevantem Sachverhalt auszugehen:

Die Mutter der Berufungswerberin wird im Gefolge eines erlittenen Schlaganfalles und der damit einhergehenden Pflegebedürftigkeit seit April 1999 in einem Pflegeheim betreut. Da die Eigenpension der Mutter sowie das ihr seit Mai 1999 zuerkannte Pflegegeld zur Abdeckung der Kosten des Pflegeheimes nicht ausreichen, kommen die Bw. und deren Bruder seit damals anteilig zur Begleichung der jeweiligen Fehlbeträge auf. Mit notariell bekräftigtem Schenkungsvertrag vom 27. März 2000 hatte die Mutter – unter Beitritt der Bw. – eine in ihrem Alleineigentum stehende Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Elternhaus der Bw. und deren Bruder dem Letztgenannten unentgeltlich übertragen. Klarstellend hielten die Vertragsparteien weiters fest, dass eine Gegenleistung für die Übereignung deswegen nicht verlangt würde, da die Mutter im Pflegeheim gut untergebracht und allfällige aus ihren eigenen Mitteln nicht gedeckte Kosten ohnedies nach dem Kärntner Sozialhilfegesetz von der Bw. und deren Bruder zu bezahlen wären. Im Zuge dieser Übertragung der Liegenschaft an ihren Bruder erklärte die Bw. für sich und ihre Nachkommen, auf alle Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche sowie auch auf Schenkungspflichtteilsansprüche ihrer Mutter gegenüber zu verzichten. Schließlich übertrug noch der Bruder unter den kumulativ erforderlichen Voraussetzungen, dass die Mutter und die Bw. ihn überlebten und er

Nachkommen und eine Ehefrau nicht hinterlasse, der Bw. auf seinen Todesfall die vertragsgegenständliche Liegenschaft. Auf die Einverleibung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes aus diesem Grund verzichteten die Vertragsparteien einvernehmlich und würde die Schenkung auf den Todesfall keine Bedingung für den von der Bw. abgegebenen Pflichtteilsverzicht darstellen. Ausgehend vom gegebenen Einheitswert ermittelte die Berufungsbehörde den Verkehrswert der Übergabsliegenschaft im Schätzungswege nach verwaltungüblichen Ansätzen mit zumindest € 90.000,00 und daran anknüpfend den Pflichtteilsanspruch der Bw. mit über € 22.000,00. Diesen im Zuge des Vorhalteverfahrens bekanntgegebenen Wertansätzen ist die Bw. nicht entgegengetreten. Die von der Bw. anteilig getragenen Kosten wurden im bereits oben dargestellten Ausmaß bei den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 1999 bis 2004 in der von der Bw. begehrten Höhe und nach Abzug des gesetzlich normierten Selbstbehaltes einkommensmindernd berücksichtigt. Eine bescheidmäßige Verpflichtung zum Rückersatz von vorerst durch das Land Kärnten getragenen Pflegeheimkosten erfolgte nicht, da die Bw. und deren Bruder in Erwartung einer derartigen Rückerstattungspflicht einen auf Zuschüsse durch das Land abzielenden Antrag erst gar nicht gestellt hatten.

Zur hier allein noch streitentscheidenden Frage, ob derartige Kosten tatsächlich als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, wird ausgeführt:

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.

Eine Belastung i.S.d. § 34 EStG 1988 liegt nach herrschender Ansicht (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, MANZ Sonderausgabe, Anm. 11 zu § 34) 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. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen 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 neben den rechtlichen auch wirtschaftliche

Gesichtspunkte maßgeblich sind. Selbst wenn daher ein Aufwand das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Übernahme des Vermögens zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteigt (Wiesner u.a., a.a.O.; Erkenntnisse des VwGH vom 25. September 1984, 84/14/0040, und vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201). Werden daher Pflegekosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern übernommen oder erwachsen einem Steuerpflichtigen solche Aufwendungen nur deshalb, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit, also bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen, keine Belastung vor (Wiesner u.a., a.a.O, unter Hinweis auf das zuletzt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21. Oktober 1999).

Im vorliegenden Fall hatte die Mutter der Bw. als Übergeberin der Liegenschaft zwar dem Wortlaut der Vereinbarung nach keine Gegenleistung verlangt. Eine aus der Übergabe resultierende rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Heimkosten auch durch die Bw. lässt sich demnach aus der Vereinbarung nicht herleiten. In der Vertragsurkunde wurde aber auf das Kärntner Sozialhilfegesetz und auch auf die darin normierte Ersatzpflicht von unterhaltpflichtigen Kindern eines Hilfeempfängers Bezug genommen. Nach den dort enthaltenen einschlägigen Bestimmungen sind bei der Gewährung und Bemessung von Sozialhilfe das gesamte verwertbare Vermögen und das Einkommen des Hilfsbedürftigen zu berücksichtigen. Sollte dies nicht ausreichen und seitens des Landes tatsächlich Sozialhilfe geleistet werden, wären gesetzlich unterhaltsverpflichtete Personen zum (Rück-) Ersatz dieser Kosten heranzuziehen. Aus der diesbezüglichen Vertragsbestimmung ist zweifelsfrei abzuleiten, dass der Übergeberin gerade an einer Sicherstellung einer lebenslangen Pflege für sie gelegen war. Diese von allen Vertragsparteien offenkundig beabsichtigte Sicherung der Pflege der Mutter erforderlichenfalls durch (Zuschuss-) Leistungen seitens der beiden Kinder erweist sich aufgrund des Wortlautes der Vertragsbestimmung für die Berufungsbehörde in wirtschaftlicher Betrachtung eindeutig als eine Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft. Wäre nämlich – argumentum e contrario – eine Pflege nicht aufgrund der Bestimmungen des Kärntner Sozialhilfegesetzes – im Wege einer Bevorschussung der Kosten seitens des Landes mit anschließendem Rückersatz durch unterhaltsverpflichtete Personen – gewährleistet gewesen, wären von der Übergeberin zweifelsohne andere Vorkehrungen zur Sicherung ihrer Pflege getroffen worden, etwa durch eine darauf abzielende dezidierte vertragliche Verpflichtung. Hätte aber die Mutter ihre Liegenschaft nicht übergeben, wären durch die damit verbundene Besicherung allfälliger Zuschüsse seitens des Landes Zahlungsverpflichtungen der Bw. und ihres Bruders – zumindest bis zur Höhe des Wertes der

Liegenschaft – erst gar nicht entstanden. Im Lichte der herrschenden Rechtsansicht ist demnach eindeutig von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Übertragung der Liegenschaft und der Kostentragung durch die Kinder der Bw. auszugehen. Der ebenfalls erforderliche zeitliche Konnex kann darin erblickt werden, dass die Aufnahme der Übergeberin im Pflegeheim im April 1999 erfolgte und die Übergabe im März 2000, also nicht einmal ein Jahr danach, stattgefunden hat.

Besonderheit des vorliegenden Berufungsfalles ist nun, dass der Bw. de facto kein Vermögen, welches zur Deckung allfälliger Pflegekosten Verwendung finden hätte können, übertragen worden ist. Dieser Umstand ist indes nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. So ist weiteres Tatbestandsmerkmal für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung, dass die Belastung zwangsläufig erwachsen ist, was dann der Fall ist, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Hiezu hat die Bw. vorgebracht, sie wäre schon nach der Bestimmung des § 143 ABGB zur Unterhaltsleistung, hier also zur Bezahlung von durch das eigene Einkommen der Mutter nicht abgedeckten Pflegeheimkosten, verpflichtet, was eindeutig eine rechtliche Verpflichtung darstellen würde. Überdies sei sie auch aus sittlichen Gründen ihrem Bruder gegenüber aufgrund dessen wirtschaftlicher Lage und dem Umstand, dass die Übergabsliegenschaft ihm schon seit jeher als Hauptwohnsitz gedient habe, zur anteiligen Kostentragung verpflichtet gewesen.

Obschon darin moralisch begrüßenswerte Motive für das Handeln der Bw. erblickt werden können, kann von einer Zwangsläufigkeit nicht gesprochen werden, wenn die Belastung unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (Wiesner u.a., a.a.O., Anm. 26 zu § 34; VwGH vom 19. März 1998, 95/15/0024, vom 18. Februar 1999, 98/15/0036, und vom 19. Dezember 2000, 99/14/0294). Faktum ist, dass sich die Mutter durch die Übertragung der Liegenschaft an den Sohn nach der Aktenlage freiwillig eines Vermögens begeben hat, welches an sich zur Deckung allfälliger vom Land bevorschusster Pflegekostenfehlbeträge heranzuziehen gewesen wäre. Die Bw. hat dieser Vermögensübereignung durch ihren Vertragsbeitritt aus freien Stücken zugestimmt und sohin mit ein freiwilliges Verhalten gesetzt, das unmittelbar geeignet war, bei ihr eine Belastung in Form der von ihr teilweise übernommenen Pflegeheimkosten hervorzurufen. Wenn nun die Bw. der Liegenschaftsschenkung an ihren Bruder im Wissen, dass mangels ausreichenden Vermögens ihrer pflegebedürftigen Mutter sie entweder direkt oder indirekt in Form eines Rückersatzes von allfälligen öffentlichen Leistungen zur Begleichung von pflegebedingt erhöhten Kosten beitragen wird müssen, aus freien Stücken zugestimmt hat, liegt im Lichte der oben dargelegten herrschenden Rechtsauffassung eine Zwangsläufigkeit nicht vor.

Dieser Mangel an Zwangsläufigkeit ist im Zusammenspiel mit einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allerdings nur insoweit von Bedeutung, solange die Belastungen im Wert des übertragenen Vermögens Deckung finden, wobei zur Wertermittlung der Verkehrswert heranzuziehen ist (VwGH vom 25. September 1984, 84/14/0040). Zu beachten war indes (wie schon oben erwähnt), dass der Bw. kein Vermögenswert zugekommen ist. Die Bw. hat aber im Zuge der Liegenschaftsübertragung auf alle Pflichtteils-, Pflichtteilsergänzungs- und Schenkungspflichtteilsansprüche ihrer Mutter als Übergeberin gegenüber verzichtet. Durch diesen Verzicht auf einen ihr zustehenden Vermögenswert hat sich die Bw. freiwillig außerstande gesetzt, die von ihr aus ihrem laufenden Einkommen getätigten Pflegekostenzahlungen statt dessen aus von der Mutter herrührendem Vermögen zu bestreiten. Dem Grunde nach könnten tatsächliche Zahlungen daher erst dann steuerlich Berücksichtigung finden, wenn diese in Summe den Verkehrswert des Vermögens, auf welches Verzicht geleistet wurde, übersteigen. Die Berufungsbehörde hat vom gegebenen Einheitswert der Übergabsliegenschaft ausgehend im Schätzungswege den Verkehrswert derselben mit mindestens € 90.000,00 und – daraus abgeleitet – den Pflichtteilsanspruch der Bw., auf welchen sie Verzicht geleistet hat, mit über € 22.000,00 angenommen. Diese Annahme war der Bw. im Vorhaltswege zur Kenntnis gebracht worden und ist sie den Wertansätzen nicht entgegengetreten. In Summe hatte die Bw. bis zum Jahr 2005 an Pflegekostenzuschüssen einen Betrag von € 18. 978,69 geleistet.

Die für das Jahr 1999 und die Monate Jänner und Februar 2000 bezahlten Beträge im Gesamtausmaß von rund € 4.003,00 (€ 3.655,44 + 1/6 von € 2.085,71) können jedoch in die Betrachtung nicht einfließen, da es deren Leistung am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt. Während dieser Zeit war die Mutter nämlich noch Eigentümerin der Liegenschaft und wären Pflegekostenfehlbeträge primär aus deren Vermögen, dessen sie sich erst mit 27. März 2000 begeben hatte, zu begleichen gewesen. Die Zahlungen der Bw. für diesen Zeitraum stellen sich demnach – im Hinblick auf die damalige Einkommens- und Vermögenssituation der Mutter – als bloß freiwillige, ohne Zwang erfolgte Leistungen dar.

Von März 2000 bis Ende 2004 hatte die Bw. sohin Kosten im Ausmaß von € 14.975,69 getragen, die Zahlungen im Jahr 2005 beliefen sich auf € 4.200,00. Der Gesamtbetrag von € 19.175,69 liegt nun aber noch unter dem Vermögenswert, auf den die Bw. verzichtet hatte bzw. wurde dieser Wert durch die Zahlungen nicht überschritten.

Im Lichte der oben dagestellten Rechtsansicht konnten für das Jahr 2005 aus dem Titel der Tragung von Pflegeheimkosten für die Mutter außergewöhnliche Belastungen bei der Arbeitnehmerveranlagung der Bw. nicht Berücksichtigung finden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. September 2008