

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf, Adr., vertreten durch Dr. Gerhard Kohler SteuerberatungsgesmbH., Schönbrunnerstraße 53, 1050 Wien, vom 13.05.2013 gegen den Bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23.04.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) beantragte im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung für 2012** die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 29.452,92 Euro als außergewöhnliche Belastung.

Einem dazu vorgelegten **Schreiben der Bezirkshauptmannschaft** vom 12. Juni 2012 ist zu entnehmen, dass der im Dezember 2011 verstorbene Ehegatte der Bf im Landespflegeheim betreut worden war. Die dafür angefallenen Kosten von 58.905,85 Euro wurden beim Bezirksgericht zur Verlassenschaft angemeldet. In dem Schreiben wird weiter ausgeführt, dass der Empfänger von Sozialhilfe die Kosten ersetzen muss, wenn er zu hinreichendem Einkommen oder Vermögen gelangt oder wenn nachträglich bekannt wird, dass er zur Zeit der Hilfeleistung hinreichendes Einkommen oder Vermögen

hatte oder die Verwertung von Vermögen nachträglich möglich und zumutbar wird. Die Verbindlichkeit zum Ersatz der Kosten geht gleich einer anderen Schuld auf den Nachlass des Empfängers der Hilfe über. Die Erben des Hilfeempfängers haften jedoch für den Ersatz der Kosten der Sozialhilfe nur bis zur Höhe des Wertes des Nachlasses. Die Bezirkshauptmannschaft bezieht sich in dem Schreiben schließlich auf den Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. März 2012, wonach aufgrund der unbedingten Erbantrittserklärung der Bf und des Pflichtteilsübereinkommens vom 29. Februar 2012 der Hälfteanteil des Ehegatten an einer Liegenschaft der Bf und ihrem Sohn je zur Hälfte einverleibt wurde. Die Bf sei daher zum Ersatz der Hälfte der offenen Sozialhilfekosten in Höhe von 29.452,92 Euro verpflichtet.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 23. April 2013 wurden keine Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht. Das Finanzamt erläuterte in der Bescheidbegründung, dass der Übernahme der Pflegekosten die zeitnahe Liegenschaftsübertragung (Erbe) gegenübersteht. Eine außergewöhnliche Belastung liege nur bei einer Vermögensminderung und nicht bei einer bloßen Vermögensumschichtung vor.

In der **Berufung** wendete sich die Bf gegen die Nichtberücksichtigung der Pflegekosten. Sie führte dazu aus, dass sie zwar von ihrem Ehegatten einen Anteil an der gemeinsamen Wohnliegenschaft im Erbwege erhalten hat. Es handelt sich aber um ein Viertel des Wohnhauses, das dem dringenden Wohnbedürfnis der Bf und des im oberen Stockwerk wohnenden Sohnes dient. Damit hält die Bf eine Veräußerung der Liegenschaft zur Deckung der Kosten für ausgeschlossen. Aus diesem Grund liegt eine tatsächliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf vor, welche die finanziellen Mittel selbst aufbringen musste.

Darüber hinaus machte die Bf Aufwendungen für Wohnraumsanierung als Sonderausgaben in Höhe von 3.894,11 Euro geltend.

Das Finanzamt änderte mit **Berufungsvorentscheidung** den Einkommensteuerbescheid dahingehend, als die Aufwendungen der Bf für Wohnraumsanierung berücksichtigt wurden und nunmehr die „Topfsonderausgaben“ mit dem Sonderausgabenhöchstbetrag angesetzt wurden. Im Berufungspunkt „außergewöhnliche Belastung“ wies das Finanzamt die Berufung ab, da bei Übernahme von zB Pflegekosten oder Begräbniskosten als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern dem Steuerpflichtigen die zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. In diesem Fall liegt nach Ansicht des Finanzamtes keine Auswirkung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. Die Überwälzung der Pflegekosten – in Form der steuerlichen Berücksichtigung – auf die Allgemeinheit, ist nach Ansicht des Finanzamtes im Hinblick auf die Vermögensübernahme nicht gerechtfertigt.

In ihrem **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz** erläuterte die Bf, dass sich der verstorbene Ehegatte von April 2010 bis Dezember 2011

in einem Landespflegeheim befunden hat. Die Pflegekosten betrugen nach Abzug der Invaliditätspension und des Pflegegeldes im Zeitpunkt des Todes 58.905,84 Euro. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung erhielten die Bf und ihr Sohn je die Hälfte des Hälfteanteils am gemeinsamen Wohnhaus. Barvermögen wurde nicht hinterlassen.

Die Bf gab zu bedenken, dass die Liegenschaft mit dem Viertel Wohnhaus nicht veräußert werden kann, da sie zur Deckung ihres Wohnbedürfnisses dient. Der Wert kann daher nicht zur Deckung der Pflegekosten herangezogen werden, sondern die finanziellen Mittel sind von ihr aufzubringen gewesen. Die Höhe ihres Anteiles an den Pflegekosten (29.452,92 Euro) beeinträchtigt nach dem Vorbringen der Bf wesentlich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, da dies mehr als die Hälfte ihres Nettojahresgehaltes ausmacht.

Die Bf führte des Weiteren an, dass sie seit der stationären Betreuung ihres Ehegatten für alle Kosten des im gemeinsamen Eigentum stehenden Wohnhauses aufgekommen ist. Damit kann von einer außergewöhnlichen Belastung ausgegangen werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Fest steht, dass die Bf im Jahr 2012 der Bezirkshauptmannschaft Kosten von 29.452,92 Euro für die Betreuung ihres Ehegatten in einem Pflegeheim zu ersetzen hatte. Die Bf wurde gemäß § 38 NÖ Sozialhilfegesetz als Erbin eines Liegenschaftsanteiles in Anspruch genommen. Das gegenständliche Einfamilienhaus dient der Bf und ihrem Sohn der Deckung ihres Wohnbedürfnisses.

Laut Einantwortungsbeschluss vom 20. März 2012 wurde die Verlassenschaft nach dem verstorbenen Ehegatten aufgrund einer unbedingten Erbantrittserklärung der Bf zur Gänze eingewantwortet. Infolge der Einantwortung sowie des Pflichtteilsübereinkommens mit dem Sohn vom 29. Februar 2012 wurde der Hälfteanteil des Ehegatten an der Liegenschaft in X. je zur Hälfte der Bf und ihrem Sohn, also zu je einem Viertel der gesamten Liegenschaft, einverleibt.

Die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft laut Grundbuchsauszug stellen sich daher so dar, dass die Bf und ihr Sohn als bisherige Vierteileigentümer nunmehr jeweils Hälfteeigentümer der Liegenschaft sind. Es besteht auf der gesamten Liegenschaft Pfandrechte und Veräußerungsverbote zugunsten des Landes Niederösterreich sowie auf dem Anteil des Sohnes ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bf.

Aus der notariellen Verlassenschaftsabhandlung vom 29. Februar 2012 ist folgende Vermögenserklärung ersichtlich:

Aktiva	
<i>Hälfteanteil Liegenschaft dreifacher Einheitswert</i>	<i>39.134,31</i>
<i>Bausparvertrag</i>	<i>478,38</i>
Summe der Aktiva	39.612,69

Passiva	
<i>Pflegeheimkosten</i>	58.905,85
<i>Grundbücherlich sichergestellte Darlehensforderungen des Landes NÖ</i>	9.934,66
<i>Todfallskosten</i>	5.510,94
Summe der Passiva	74.351,45
Überschuldung	34.738,76

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens 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 ist gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 34 Abs. 3 EStG 1988), wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung müssen alle Voraussetzungen zugleich gegeben sein. Ist daher zB das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht gegeben, so erübrigt sich eine Prüfung des Kriteriums der Außergewöhnlichkeit.

Zur Zwangsläufigkeit hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130) festgehalten: *„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, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988 Tz 8)“.*

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt darüber hinaus eine Belastung im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden,

die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensverminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH 25.9.1995, 84/13/0113).

Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Nach überwiegender Rechtsmeinung findet eine Belastung im Nachlassvermögen keine Deckung, wenn der Vermögenszugang für den Steuerpflichtigen nicht verwertbar ist (UFS 7.12.2005, RV 0111-S/04, keine Verwertbarkeit bei Veräußerungs- und Belastungsverbot; UFS 7.12.2011, RV /2117-W/11, lebenslanges Wohnrecht; siehe auch *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 34 Anm 78, ABC „Begräbniskosten“). Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 869, liegt kein verwertbares Vermögen betreffend der bisherigen Wohnräumlichkeiten des Pflegebedürftigen vor, sofern diese Räumlichkeiten von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit dem Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gelebt haben. Diese Meinung wird auch von *Mayr/Kufner/Krammer* in RdW 2013, 691, vertreten, wo auch ausgeführt wird, dass alleiniges Eigentum an der bisher gemeinsamen Ehwohnung nicht als Gegenleistung für die Übernahme von Pflegekosten durch den Ehegatten anzusehen ist, da daraus *„keine gesteigerte Leistungsfähigkeit des (Ehe-)Partners abzuleiten ist und die Wohnung auch künftig nur dessen ‚Wohnbedürfnis‘ stillen wird“*.

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Fallkonstellationen, in denen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen erwachsen, weil ihm im Erb- bzw Schenkungswege Vermögen zugekommen ist, welches jedoch mangels Verwertbarkeit nicht zur Deckung herangezogen werden kann, besteht – soweit ersichtlich - nicht.

Rechtliche Würdigung

Im Sinne der angeführten Rechtsprechung sind Nachlassverbindlichkeiten in der Regel nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, da der Antritt einer Erbschaft aus freien Stücken erfolgt. Im konkreten Fall ist allerdings zu berücksichtigen, dass das in Rede stehende Haus als Familienwohnsitz nach wie vor der Deckung des Wohnbedürfnisses der Bf und ihres Sohnes dient. Die Annahme der Erbschaft erfolgte daher durch die Bf aus faktischen Gründen zwangsläufig, um die Wohnmöglichkeit nicht zu verlieren. Als Folge der Übernahme des Liegenschaftsanteiles hatte die Bf die Pflegekostenrückstände zu begleichen. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist damit zu bejahen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Abgabe einer bedingten Erbserklärung – statt einer unbedingten Erbserklärung wie im vorliegenden Fall - zu keinem anderen Ergebnis geführt hätte. Eine bedingte Erbserklärung hat zur Folge, dass die Haftung der Erbin mit dem Wert der Verlassenschaft beschränkt ist. Die Bf hätte aber auch bei einer bedingten Erbserklärung für die gesamte, bei ihr eingeforderte Pflegekosten-

nachforderung gehaftet, da aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass der Nachlass nicht überschuldet war:

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass es zu keiner formellen Verlassenschaftsinventarisierung kam, sondern lediglich zu einer notariellen Vermögenserklärung, wonach der Nachlass mit 34.739 Euro überschuldet ist. Der Hälfteanteil der Liegenschaft wurde dabei mit dem dreifachen Einheitswert angesetzt. Bei Abgabe einer bedingten Erbserklärung wäre hingegen im Zuge einer Verlassenschaftsinventarisierung eine Schätzung der Aktiva mit den Verkehrswerten erforderlich (*Lenneis*, RdW 2002, 183).

Nach Meinung des Finanzamtes übersteigt der Verkehrswert des Hälfteanteils der 2035 m² großen Liegenschaft die Verlassenschaftspassiva wesentlich (Schreiben der Finanzamtsvertreterin vom 28. April 2014). Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht, liegt doch der tatsächliche Verkehrswert in der Regel weit über dem dreifachen Einheitswert einer Liegenschaft. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass nur bei einer nicht überschuldeten Erbschaft von der Erbin eine unbedingte Erbserklärung abgegeben wird .

Es wird daher festgehalten, dass sowohl dem Antritt der Erbschaft als auch den Aufwendungen zur Begleichung der Pflegekostenrückstände die Zwangsläufigkeit nicht abzusprechen ist.

Was die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf betrifft, so besteht zwar ein Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Wert der übernommenen Vermögenssubstanz. Zu beachten ist allerdings, dass Pfandrechte und Veräußerungsverbote sowie der auf der Liegenschaft bestehende Wohnsitz der Bf einer Verwertung der Liegenschaft entgegenstehen. Der geerbte Liegenschaftsanteil ist daher nicht realisierbar. Die weiteren Aktiva des Nachlassvermögens, ein Bausparvertrag in Höhe von 478,38 Euro, werden schon von den bevorrechteten Begräbniskosten von 5.510,94 Euro überstiegen, sodass die Pflegekosten – der dargelegten Rechtsprechung und Literatur folgend - in der übernommenen verwertbaren Vermögenssubstanz keine Deckung finden.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung (zB. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, zu Pflegegebührenaufzahlungen eines Erben, dem Sparguthaben hinterlassen wurden), wonach keine außergewöhnliche Belastung vorliegt, wenn gegen den Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz Deckung finden, ist im vorliegenden Fall aus diesen Erwägungen nicht anwendbar.

Der von der Bf entrichtete anteilige Pflegekostenersatz bewirkte eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf. Die Aufwendungen mussten aus Eigenem und nicht aus dem Vermögen des Verstorbenen getragen werden. Die strittigen Aufwendungen von 29.452,92 Euro sind als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Wohnraumsanierung

Die Bf machte in ihrer Beschwerde Aufwendungen für Wohnraumsanierung in Höhe von 3.894,11 Euro als Sonderausgaben geltend.

Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit c EStG 1988 als Sonderausgaben absetzbar.

Da die Bf die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen durch Vorlage von Belegen nachgewiesen hat, hat die Abgabenbehörde die Aufwendungen im Rahmen des Sonderausgabenhöchstbetrages von 2.920 Euro in der Berufungsvorentscheidung anerkannt.

Dieser Beschwerdepunkt ist daher nicht mehr strittig und ist der Beschwerde auch in diesem Punkt Folge zu geben.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der Rechtsfrage, ob eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorliegen kann, wenn dem Steuerpflichtigen iZm Aufwendungen nicht verwertbares Vermögen zukommt, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Wien, am 20. Mai 2014