

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf, Adr. vom 12.06.2013 gegen den Bescheid des FA Neunkirchen Wr. Neustadt vom 04.06.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

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

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe 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

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung für 2012** u.a. die Berücksichtigung

- von Pflegeheimkosten (29.452,92 Euro) und Arztkosten (295 Euro) als außergewöhnliche Belastung,
- von Reisekosten zu Vorstellungsterminen (201,60 Euro) als Werbungskosten
- und von Umschulungskosten zum landwirtschaftlichen Facharbeiter von insgesamt 1.041,60 Euro (Kurskosten + Kilometergeld).

Einem dazu vorgelegten **Schreiben der Bezirkshauptmannschaft** vom 6. Juni 2012 ist zu entnehmen, dass der im Dezember 2011 verstorbene Vater des 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 Erbantrittserklärung der Mutter sowie des Pflichtteilsübereinkommens vom 29. Februar 2012 der Hälfteanteil des Vaters an einer Liegenschaft dem Bf und seiner Mutter je zur Hälfte einverleibt wurde. Der Bf sei daher zum Ersatz der Hälfte der offenen Sozialhilfekosten in Höhe von 29.452,92 Euro verpflichtet.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 4. Juni 2013 wurden keine Pflegeheimkosten, Reisekosten und Umschulungskosten in Abzug gebracht. Das Finanzamt erläuterte in der Bescheidbegründung, dass der Übernahme der Pflegekosten die zeitnahe Liegenschaftsübertragung (Erbe) gegenübersteht. Eine außergewöhnliche Belastung liegt nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes nur bei einer Vermögensminderung und nicht bei einer bloßen Vermögensumschichtung vor. Die Bildungskosten wurden nicht anerkannt, da sie nicht mit dem Beruf als Projekt Engineer in Zusammenhang stehen. Hinsichtlich der Vorstellungstermine ist vom Bf kein Nachweis erbracht worden.

In der **Berufung** wendete sich der Bf gegen die Nichtberücksichtigung der Pflegekosten. Er führte dazu aus, dass er zwar von seinem Vater einen Anteil an der gemeinsamen Wohnliegenschaft im Erbwege erhalten hat. Es handelt sich aber um ein Viertel des Wohnhauses, das dem dringenden Wohnbedürfnis des Bf und der im Erdgeschoß wohnenden Mutter dient. Damit ist nach seiner Ansicht eine Veräußerung der Liegenschaft zur Deckung der Pflegekosten ausgeschlossen. Aus diesem Grund liegt eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf vor, welcher die finanziellen Mittel selbst aufbringen musste.

Der Bf machte des Weiteren wiederum die Umschulungskosten geltend. Die umfassende Umschulung war laut Bf zur Erzielung von Einkünften aus einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit notwendig. Er beabsichtigt, sein durch eine Stundenreduktion vermindertes Einkommen durch eine Nebentätigkeit als Landwirt auszugleichen.

Hinsichtlich der Fahrten zu Vorstellungsgesprächen übermittelte der Bf Anwesenheitsbestätigungen der Betriebe, die er zwecks Bewerbungsgesprächen aufgesucht hat, und eine Aufstellung der angefallenen Kilometergelder (insgesamt 170,60 Euro).

Das Finanzamt änderte mit **Berufungsvorentscheidung** den Einkommensteuerbescheid dahingehend, als die nachgewiesenen Fahrtkosten zu Vorstellungsgesprächen berücksichtigt 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. Hinsichtlich der Ausbildungskosten verwies das Finanzamt auf den fehlenden Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften.

In seinem **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die zweite Instanz** erläuterte der Bf, dass sich sein Vater 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 der Bf und seine Mutter je die Hälfte des Hälfteanteils am gemeinsamen Wohnhaus. Barvermögen wurde nicht hinterlassen.

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

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Fest steht, dass der Bf im Jahr 2012 der Bezirkshauptmannschaft Kosten von 29.452,92 Euro für die Betreuung seines Vaters in einem Pflegeheim zu ersetzen hatte. Der Bf wurde gemäß § 38 NÖ Sozialhilfegesetz in Anspruch genommen, weil ihm nach dem Tod des Vaters aufgrund des Pflichtteilsübereinkommens ein Viertel einer Wohnliegenschaft ins Eigentum übertragen wurde. Der Bf und seine Mutter haben im gegenständlichen Einfamilienhaus ihren Wohnsitz.

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

Die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft laut Grundbuchsauszug stellen sich daher so dar, dass der Bf und seine Mutter als bisherige Vierteileigentümer nunmehr jeweils Hälfteeigentümer der Liegenschaft sind. Es besteht auf der gesamten Liegenschaft ein

Pfandrecht und ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes Niederösterreich sowie auf dem Anteil des Bf ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten seiner Mutter.

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

Aktiva	
<i>Hälfteanteil Liegenschaft dreifacher Einheitswert</i>	39.134,31
<i>Bausparvertrag</i>	478,38
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, die darauf verweisen, 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 des Bf und seiner Mutter dient. Die Übernahme der Liegenschaftsanteile erfolgte daher durch den Bf und seine Mutter aus faktischen Gründen zwangsläufig, um die - nach der Aktenlage einzige - Wohnmöglichkeit nicht zu verlieren. Als Folge der Übernahme des Liegenschaftsanteiles hatte der Bf die Pflegekostenrückstände zu begleichen. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist damit zu bejahen.

Was die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf betrifft, so besteht zweifellos ein Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit dem Wert der übernommenen Vermögenssubstanz. Zu beachten ist aber, dass Pfandrechte und Veräußerungsverbote sowie der auf der Liegenschaft bestehende Wohnsitz des Bf einer Verwertung der Liegenschaft entgegenstehen. Der geerbte Liegenschaftsanteil ist daher nicht realisierbar. Weitere Vermögenswerte hat der Bf laut Pflichtteilsübereinkommen nicht übernommen. Die Pflegekosten finden – der dargelegten Rechtsprechung und Literatur folgend - in der übernommenen Vermögenssubstanz mangels Verwertbarkeit keine Deckung. Der tatsächliche Verkehrswert des Liegenschaftsanteiles ist daher nicht von Relevanz.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung (zB. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, zu Pflegegebühreinzahlungen 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 vom Bf entrichtete anteilige Pflegekostenersatz bewirkte eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des 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.

Zum Beschwerdepunkt der Fahrtkosten zu Vorstellungsgesprächen in Höhe von 201,60 Euro ist festzuhalten, dass solche Kosten dem Grunde nach Werbungskosten iSd § 16 EStG darstellen. Die vom Bf im Rechtsmittelverfahren nachgewiesenen Aufwendungen in Höhe von 170,60 Euro hat die Abgabenbehörde mittels Berufungsvorentscheidung anerkannt. Da dieser Punkt zwischen den Verfahrensparteien nicht mehr strittig ist, sind die Fahrtkosten im nachgewiesenen Umfang von 170,60 Euro (nicht aber der darüber hinausgehende Betrag von 31 Euro) als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Betreffend die im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Umschulungskosten enthält der Vorlageantrag keine Ausführungen. Eine Aufforderung des Gerichts zur Beantwortung von Fragen und Übermittlung von Unterlagen wurde vom Bf – was die Umschulungskosten anbelangt - nicht beantwortet. Anlässlich eines Telefon-

gesprächs am 10. April 2014 erklärte der Bf gegenüber der Richterin, diesbezüglich das Beschwerdebegehren nicht mehr aufrecht zu erhalten. Die Umschulungskosten bleiben daher unberücksichtigt.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 ist somit teilweise 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 Verwaltunggerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Wien, am 20. Mai 2014