



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vertreten durch Dr. , Wolfgang Przyborski GmbH gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 nach in Wien durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Geschäftsführer bei der T-GmbH und erzielte in den Jahren 1999 und 2000 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Mit Schenkungsvertrag vom 24. Juni 1993 erwarb der Bw. von seiner Mutter, Frau Mag. S., eine ihr zu 102/2436stel Anteilen gehörende Liegenschaft in 1130 Wien, X-gasse (Nutzfläche der betreffenden Eigentumswohnung war rd. 58 m<sup>2</sup>). Vom 22. Dezember 1993 bis 31. Jänner 1995 war Frau Mag. S. in einem Wiener Pflege- und Therapiezentrum untergebracht. Nach ihrem Tod am 19. März 1996 wurde ihr Nachlass im Gesamtausmaß von S 85.708,76 mit Beschluss des Bezirksgerichtes Ybbs aus dem Jahr 1997 kridamäßig verteilt, wobei die Forderungen der Allgemeinen Klasse, die zum weitaus überwiegenden Teil aus Pflegegebührenrückständen des Magistrats der Stadt Wien bestanden, nur mit einem Teilbetrag von S 46.825,87 berücksichtigt wurden. Die Stadt Wien forderte den verbleibenden Pflegegeldrückstand in Höhe von S 246.530,22 vom Bw. gerichtlich und exekutiv ein. In diesem Zusammenhang erging seitens des Landesgerichtes für ZRS Wien am 12. September 1996 nach den Bestimmungen der Anfechtungsordnung über die von der Stadt Wien gegen den Schenkungsvertrag erhobene Anfechtungsklage ein Versäumnungsurteil, nach welchem dem Bw. die Bezahlung des Pflegegeldrückstandes in Höhe von S 246.530,22 samt 4 % Zinsen seit dem 22. Mai 1995 binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution aufgetragen wurde. Der Bw. erklärte bereits in den Jahren 1997 bis 1999 außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit den von ihm für seine Mutter übernommenen Zahlungen. Für das Jahr 2000 verneinte die Erstbehörde erstmals mit Berufungsvorentscheidung vom 25. März 2002 die Abzugsfähigkeit der im Ausmaß von S 199.214,50 beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung, da keine Belastung des Einkommens und keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben sei. Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hob in weiterer Folge am 15. April 2002 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 14. Jänner 2002 mit der Begründung auf, dass aus dem Akteninhalt der Rechtsgrund, auf den die besagten Pflegerückstandszahlungen (S 38.000,00) zurückzuführen seien, in keiner Weise ersichtlich sei. Eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Beträge als außergewöhnliche Belastung könne nur dann erfolgen, wenn das Eingehen der Verpflichtung selbst zwangsläufig wäre. Mit dem nunmehr ergangenen Einkommensteuerbescheid 1999 wurde aus vorstehenden Gründen die Außergewöhnlichkeit der in diesem Jahr bezahlten Pflegegebühren in Höhe von S 38.000,00 verneint. Der Bw. erhob am 15. Juli 2002 und am 4. März 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 Berufung und verwies in diesem Zusammenhang auf die bereits im Zuge der Veranlagung 1997 vorgebrachte Überschuldung des Nachlasses

der Frau Mag. S.. Am 25. März 2002 erging betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher ausgeführt wurde, dass im vorliegenden Fall eine im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. insoweit nicht gegeben sei, als diese Belastung wirtschaftlich mit dem mit Notariatsakt vom 24. Juni 1993 von seiner Mutter unentgeltlich erworbenen Liegenschaftsanteil in 1130 Wien zusammen hänge, in diesem Vermögenswert auch Deckung gefunden habe und demnach keine außergewöhnliche sei. Dies gehe auch aus § 26 Abs. 4 Wiener Sozialhilfegesetz hervor, wonach die Erben stets nur bis zur Höhe des Wertes des Nachlasses haften würden.

Mit Vorlageantrag vom 16. Mai 2002 führte der Bw. den Beschluss des Bezirksgerichtes Ybbs vom 9. Mai 1997 und das erwähnte Versäumungsurteil des Landesgerichtes für ZRS ins Treffen, woraus einerseits hervorgehe, dass kein sonstiges Vermögen zur Deckung der Pflegeheimkosten vorhanden gewesen sei, und andererseits gerade bei Vorliegen eines Versäumungsurteiles nicht angenommen werden könne, dass auf Grund der Bestimmung des § 26 Abs. 4 Wiener Sozialhilfegesetz eine Deckung im Nachlass gegeben wäre, zumal der Bw. im Zeitpunkt der Klagseinbringung durch die Gemeinde Wien rechtsunkundig gewesen wäre und über keine Mittel für den aufwendigen Prozess verfügt hätte. Darüber hinaus wäre dem Bw. die Bestimmung des § 26 Abs. 4 Wiener Sozialhilfegesetz nicht bekannt gewesen. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 12. Juni 2002 verwies der Bw. auf im Grundbuch gelöschte Eintragungen, wonach die besagte Wohnung zum Zeitpunkt der Schenkung mit einem Wohnrecht zugunsten von Frau Mag. S. und einer Hypothek zugunsten der ersten Österreichischen Sparkasse in Höhe von S 208.000,00 belastet gewesen wäre. Demnach wäre durch die Liegenschaftsschenkung keine Bereicherung des Bw. verbunden gewesen, zumal die Bezahlung der Pflegegebühren infolge des überschuldeten Nachlasses aus dem laufenden Einkommen zu bestreiten gewesen wäre.

In der mündlichen Verhandlung am 22. Oktober 2003 verwiesen die Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen. Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass der Bw. mittlerweile die gegenständliche Wohnung mit Kaufvertrag vom 20. Februar 2003 um € 75.000,00 verkauft habe. Der steuerliche Vertreter führte vor allem ins Treffen, dass zwischen der Schenkung des besagten Liegenschaftsanteiles und dem rechtskräftig und vollstreckbaren Versäumungsurteil im Jahre 1997 ein langer zeitlicher Abstand liege und er deshalb daraus keinen wirtschaftlichen Zusammenhang ableiten könne, der zur Verneinung der außergewöhnlichen Belastung führe. Vielmehr wären dem Bw. angesichts der Tatsache, dass dieser zum damaligen Zeitpunkt infolge seiner Rechtsunkundigkeit das besagte Versäumungsurteil jedenfalls

nicht grob fahrlässig verschuldete hätte, die daraus resultierenden Aufwendungen zwangsläufig entstanden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt 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). Soweit die gegen einen Steuerpflichtigen erhobenen Ansprüche im Wert der im Erb- oder Schenkungsweg übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, liegt insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (VwGH 27.10.1980, 2953/78; 21.10.1999, 98/15/0201). Dies gilt auch, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen deshalb erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist.

Fest steht, dass die Mutter des Bw. diesem ca. sechs Monate vor Eintritt ihrer Pflegebedürftigkeit und der dadurch bedingten Unterbringung in einem Pflege- und Therapiezentrum einen Liegenschaftsanteil unentgeltlich übertrug. Es galt nunmehr zu beurteilen, ob im Berufungsfall die Voraussetzungen vorliegen, unter denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung durch die pflegebedürftige Mutter des Bw. auf diesen einerseits und der Bezahlung der Pflegekosten durch den Bw. andererseits gegeben ist, sodass im Sinne der eingangs zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Berücksichtigung der in Streit stehenden Aufwendungen – soweit diese in der besagten Vermögenssubstanz Deckung finden – als außergewöhnliche Belastung verneint werden muss. Ein solcher Zusammenhang ist im vorliegenden Fall nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insbesondere deshalb zu bejahen, weil der Umstand, dass das Einkommen der Frau Mag. S für die Entrichtung der gesamten Pflegekosten nicht ausreichte, auch vom Bw. insofern verursacht wurde, als dieser

sich von seiner Mutter Vermögen übertragen ließ und deshalb für den Pflegegebrückstand aufgekommen war. Gleichmaßen ist zu beachten, dass die in Rede stehende Belastung dem Bw. nicht zwangsläufig erwachsen ist, da für diesen das Ereignis, dessen Folge die Verpflichtung zur Abdeckung der Krankenkosten war, nicht zwangsläufig entstanden ist. Vielmehr hat der Bw. nicht unfreiwillig und somit aus freien Stücken die von der Mutter schenkungsweise angebotene Wohnung übernommen und somit beigetragen, dass seiner Mutter letztlich keine ausreichenden Mittel mehr zur Verfügung standen, um ihren infolge der Pflegebedürftigkeit entstanden erhöhten Bedarf abzudecken. In diesem Zusammenhang vermag das Berufungsvorbringen, wonach der Bw. infolge seiner Rechtsunkundigkeit und Mittellosigkeit ein Versäumnisurteil herbeigeführt hätte und dadurch gerichtlich und exekutiv zur Bezahlung dieser Pflegegebühren herangezogen worden wäre, keine Außergewöhnlichkeit der in Streit stehenden Aufwendungen zu begründen, da einerseits von einem damals volljährigen Staatsbürger, der sich bald darauf zutraute, als Geschäftsführer einer inländischen GmbH zu fungieren, zu erwarten war, dass er eigenständig Gerichtstermine wahrnimmt, und gerade deshalb eine Versäumnis dieser Termine zumindest ein die Zwangsläufigkeit ausschließendes grob fahrlässiges Verhalten darstellte. Andererseits war, selbst wenn dem Bw. zwangsläufige Aufwendungen erwachsen wären, eine Auswirkung auf die einkommensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu verneinen, da ihm ein zur Deckung dieser Ausgaben dienendes Vermögen zugekommen war und daher keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt.

Wenn sich der steuerliche Vertreter auf den Beschluss des Bezirksgerichtes Ybbs., mit welchem nach dem Tode der Frau Mag. S. lediglich S 85.708,76 kridamäßig verteilt worden waren, stützt und vermeint, im übrigen wäre kein sonstiges Vermögen zur Deckung der Pflegeheimkosten vorhanden gewesen, so übersieht er, dass der Bw. – wie bereits ausgeführt – im Schenkungswege Vermögen übertragen bekam, das sich noch am 20. Februar 2002 in Höhe von € 75.000,00, also in einem die strittigen Beträge weit übersteigenden Ausmaß, veräußern ließ.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass für Zwecke der Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung Grundstücke mit dem Verkehrswert anzusetzen sind (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040). Erhebungen im Berufungsverfahren ergaben, dass die Kosten für unbebaute Grundstücke in 1130 Wien, ca. S 6.000,00 /m<sup>2</sup> betragen haben, die Baukosten waren mit ca. S 20.000,00 /m<sup>2</sup> zu veranschlagen. Für die gegenständliche Liegenschaft war somit ein Verkehrswert zum damaligen Zeitpunkt in Höhe von ca. S 1.500.000,00 anzunehmen. Dem Einwand des Bw., durch die auf die Wohnung lastende Hypothek und das der Mag. S einge-

räumte Wohnrecht wäre die Wohnung unverkäuflich, ist demzufolge einerseits der Verkehrswert der Liegenschaft und andererseits der Umstand, dass keine Vereinbarungen vorlagen, nach denen die Familie der Verstorbenen weiterhin in der besagten Eigentumswohnung ein Wohnrecht inne hätte, entgegenzuhalten.

Daraus ergibt sich zweifels ohne, dass die in Streit stehenden Pflegegebühren in Höhe von S 237.214,50 im übernommenen Vermögenserwerb selbst unter Berücksichtigung der diese Liegenschaft belastenden Hypothek in Höhe von S 208.000,00 Deckung fanden, und war daher vor dem Hintergrund der erwähnten höchstgerichtlichen Rechtsprechung angesichts der durch die Schenkung bewirkten Vermögensumschichtung eine Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 zu verneinen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 27. Oktober 2003