



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Styria Treuhand- und Revisions GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Brockmanngasse 75, vom 8. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird mit € 49.290,33 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von insgesamt € 35.705,76 geltend. Mit Einkommensteuerbescheid vom 25. Juli 2008 berücksichtigte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 19.627,28. In der Begründung wurde ausgeführt, Vorsorgekosten (Impfungen) würden nicht zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen. Die Zuzahlung zu den Heimkosten des Vaters stelle, da nicht zwangsläufig erwachsen, keine außergewöhnliche Belastung dar; der Verzicht auf das Wohnrecht stelle einen Gegenwert dar.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 8. August 2008. Der Bw., zum damaligen Zeitpunkt vertreten durch Styria Treuhand- und Revisions-Gesellschaft m.b.H. Nfg. KEG, brachte vor, der Vater des Bw. habe Pflegegeld der Stufe 3 bezogen. Die Aufgabe der Wohnung sei wegen Krankheit, Pflege und Betreuungsbedürftigkeit erfolgt. Seine Eltern hätten ihm die Wohnung in Adresse1, unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Wohnungsgebrauchsrechtes übergeben. Weitere Gegenleistungen für die Übertragung der Wohnung seien nicht vereinbart worden. Laut Übergabevertrag seien die Eltern des Bw. verpflichtet gewesen, für die Dauer der Inanspruchnahme des Wohnungsrechtes die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu bezahlen. Um sich von der Belastung der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben ab der Übersiedelung ins Seniorenheim zu befreien, habe der Vater des Bw. mit Löschungsbewilligung vom 16. März 2006 auf sein Wohnrecht verzichtet. Abschließend wurde um Anerkennung der nicht gedeckten Heimkosten als außergewöhnliche Belastung ersucht.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führen. Von einer solchen könne nicht gesprochen werden, wenn eine Belastung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb stehe und im Wert des übernommenen Vermögens Deckung finde. Dabei sei es gleichgültig, ob die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seien neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich. Selbst wenn daher ein Aufwand das erworbene Vermögen rechtlich nicht belaste, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen stehe, die auf Übernahme des Vermögens zurückzuführen seien, könne von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erst gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteige.

Eine außergewöhnliche Belastung müsse sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die einkommensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestehe. Sie sei zu verneinen, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen Aufwendungen erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe der Zahlungen liege keine Belastung vor. Mit Übergabevertrag vom 15. Dezember 2000 hätten die Eltern des Bw. eine Wohnung unentgeltlich an ihn übertragen. Als Gegenleistung sei lediglich das Wohnrecht auf Lebenszeit vereinbart worden. Am 16. März 2006 habe der Vater auf sein Wohnrecht verzichtet und sei in ein Pflegeheim übersiedelt. Die Mutter sei in der Zwischenzeit verstorben. Erst durch den Verzicht auf das Wohn-

recht habe der Bw. über die Wohnung verfügen können. Diese sei am 31. Juli 2006 verkauft worden. Da die Pension des Vaters für die Deckung der Pflegeheimkosten nicht ausgereicht habe, habe der Bw. die nicht gedeckten Kosten übernommen. Ohne Übergabe der Wohnung wären dem Vater genügend Vermögenswerte zur Verfügung gestanden, um selbst für die Pflegekosten aufzukommen. Die Übernahme der Pflegekosten stehe somit in engem Zusammenhang mit der Übertragung der Wohnung bzw. mit dem Verzicht auf das Wohnrecht. Die Aufwendungen seien somit durch das übernommene Vermögen gedeckt und würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Mit Schreiben vom 3. März 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. wendete ein, die Übertragung der Wohnung im Jahr 2000 sei nicht im Hinblick auf die Übernahme eines in Zukunft allenfalls gegebenen Unterstützungserfordernisses erfolgt. Der Bw. hätte die Wohnung auch mit der Belastung des Wohnrechts verkaufen können, die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Bw. erst nach Verzicht auf das Wohnrecht durch den Vater über die Wohnung verfügen hätte können, sei daher unrichtig. Die Aufgabe des Wohnrechts sei ausschließlich zur Vermeidung von Betriebskostenbelastungen erfolgt, zumal eine Rückkehr aus dem Pflegeheim in die Wohnung ausgeschlossen gewesen sei.

Zu klären sei, ob zwangsläufig erwachsene Aufwendungen um die mehr als fünf Jahre zurückliegende Schenkung zu kürzen seien und nur mit einem überschießenden Betrag die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen. Der Bw. habe die Wohnung seiner Tochter auf den Todesfall geschenkt. Die übernommene Wohnung sei für die Besicherung eines von der Tochter benötigten Kredits verwendet worden. Nach dem Verkauf der Wohnung habe der Bw. die Kreditforderung übernommen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe daher die Wohnungsschenkung durch den Vater des Bw. nie zu einer Bereicherung des Bw. geführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Mit Vertrag vom 4. Dezember 2000 übergaben die Eltern des Bw. diesem die Eigentumswohnung in Adresse1. Als Gegenleistung räumte der Bw. seinen Eltern das Wohnungsgebrauchsrecht gemäß § 521 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) ein. Die anfallenden Betriebskosten und die öffentlichen Abgaben waren von den Eltern zu bezahlen. Sonstige Gegenleistungen wurden nicht vereinbart. Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 4. Dezember 2000 schenkte der Bw. die oben genannte Wohnung seiner Tochter. Mit Löschungsbewilligung vom 6. Dezember 2001 verzichtete die Tochter auf das zu ihren Gunsten

eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot. Mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2006 verkaufte der Bw. die Wohnung an eine dritte Person.

Mit Löschungsbewilligung vom 16. März 2006 verzichtete der Vater des Bw. auf das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht. Die Mutter des Bw. war in der Zwischenzeit verstorben. Der Vater des Bw. übersiedelte im März 2006 in das Seniorenheim der AA in BB. Mit Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 4. Oktober 2005 wurde dem Vater des Bw. Pflegegeld der Stufe 3 zuerkannt. Aufgrund des vom Bw. am 27. Dezember 2008 angenommenen Vergleichs bezahlte dieser mit Überweisung vom 28. Dezember 2007 einen Betrag in der Höhe von € 15.400 an die AA für die ungedeckten Pflegeheimkosten seines Vaters für den Zeitraum März 2006 bis Dezember 2007 (22 Monate).

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die vom Bw. im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend gemachten Kosten für die Pflegeheimunterbringung seines Vaters eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4); diese Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. 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 (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirt-

schaftlichen 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 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 maßgebend sind (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Selbst wenn daher ein Aufwand des Steuerpflichtigen das erworbene Vermögen rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen steht, die auf die Übernahme des Vermögens zurück zu führen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Der Vertrag über die Übergabe der gegenständlichen Wohnung an den Bw. wurde mehr als fünf Jahre vor der Aufnahme des Vaters des Bw. in das Seniorenheim abgeschlossen. Ebenso lag zwischen dem Abschluss des Vertrages und dem Antrag auf Heimkostenbezuschussung aus Mitteln der Sozialhilfe (6. März 2006) ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren. Die Übereignung der Wohnung an den Bw. erfolgte somit nicht in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Übersiedlung des Vaters in das Seniorenheim. Stütze findet diese Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch in den Bestimmungen des (einschlägigen) Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes (SHG). Gemäß § 28 Ziffer 5 SHG iVm § 28a SHG in der Fassung LGBl. Nr. 47/2004 ist der Erwerber von Vermögen unter anderem nur dann zum Kostenersatz verpflichtet, wenn diesem vom Sozialhilfeempfänger innerhalb der letzten drei Jahre vor Beginn der Hilfeleistung Vermögen geschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen worden ist. Die Sozialhilfegesetze anderer Bundesländer (zum Beispiel Burgenland, Niederösterreich oder Salzburg) sehen in vergleichbaren Bestimmungen einen Zeitraum von fünf Jahren vor. Selbst unter Heranziehung der Bestimmungen der Sozialhilfegesetze lässt sich nach einem Zeitraum von mehr als fünf Jahren kein ursächlicher Zusammenhang herstellen. Gegen einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang sprechen auch die dem Gläubigerschutz dienenden Bestimmungen der Anfechtungsordnung. Diese sehen – mit Ausnahme der Benachteiligungsabsicht – eine Frist von maximal zwei Jahren für die Anfechtung vorgenommener Rechtshandlungen vor.

Ebenso wenig besteht ein vertraglicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der Kosten für das Pflegeheim und der Übergabe der Wohnung an den Bw. Dem Vertrag vom 4. Dezember 2000 zufolge verpflichtete sich der Bw. lediglich zur Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten seiner Eltern. Eine Verpflichtung zur Übernahme einer etwaigen

Pflege oder eine solche zur Tragung von allenfalls anfallenden Pflegeheimkosten wurde nicht vereinbart.

§ 28 SHG in der Fassung LGBI. Nr. 47/2004 bestimmt Folgendes:

„Der Hilfeempfänger, seine nach bürgerlichem Recht zum Unterhalt verpflichteten Kinder oder Ehegatten, seine Erben und Dritte sind verpflichtet, dem Sozialhilfeträger den Aufwand nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ersetzen:

1. (...);
2. *die Eltern, Kinder oder Ehegatten, soweit sie nach bürgerlichem Recht verpflichtet sind, für den Empfänger der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen zu erbringen;*
3. *Erben, soweit der Nachlass hierzu ausreicht;*
4. *Dritte, soweit der Hilfeempfänger ihnen gegenüber Rechtsansprüche oder Forderungen hat und der Sozialhilfeträger die Abtretung in Anspruch nimmt. (...);*
5. *Personen, denen der Hilfeempfänger Vermögen geschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen hat."*

Die Bestimmungen des § 28 Ziffern 3 und 5 SHG waren mangels Erbfalls und – wie bereits vorstehend ausgeführt – mangels Übertragung des Vermögens innerhalb der letzten drei Jahre vor Beginn der Hilfeleistung – nicht einschlägig. Dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung vom 15. Mai 2007 zufolge war der Bw. gemäß § 28 Ziffer 2 SHG iVm § 143 ABGB und gemäß § 28 Ziffer 4 SHG iVm § 947 ABGB verpflichtet, die nicht gedeckten Heimkosten zu tragen. Aus der allgemeinen Unterhaltspflicht der Kinder ihren Eltern gegenüber lässt sich für den gegenständlichen Fall kein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung und der Tragung der Pflegeheimkosten durch den Bw. ableiten. Die Übergabe der Wohnung an den Bw. ist nicht kausal für die Unterhaltspflicht gemäß § 143 ABGB. Selbst bei einer (unentgeltlichen) Übergabe der Wohnung an einen Dritten wäre der Bw. zur Zahlung des Unterhalts verpflichtet gewesen.

Ein Zusammenhang zwischen der Übertragung des Wohnungseigentums und der Pflicht, die nicht gedeckten Kosten des Pflegeheims zu übernehmen, besteht hingegen gemäß § 28 Ziffer 4 SHG iVm § 947 ABGB. Fehlt es dem Geschenkgeber am notdürftigen Unterhalt, so ist er gemäß § 947 ABGB berechtigt, die gesetzlichen Zinsen vom Geschenk oder dessen Wert zu begehren. Der Bw. wurde – da der Vater des Bw. die Kosten für die Unterbringung im Seniorenheim nicht aus eigenem Einkommen und Vermögen decken konnte – zur Zahlung der gesetzlichen Zinsen in der Höhe von € 266,66 pro Monat verpflichtet. Hinsichtlich dieses Betrages ist der ursächliche Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung und der Inanspruchnahme des Bw. als dem aus der Übergabe der Wohnung Begünstigten ebenso offenkundig wie der Umstand, dass der Betrag von € 5.866,52 (€ 266,66 x 22 Monate) in der übernommenen Vermögenssubstanz Deckung findet. Für diesen Betrag ist das gesetzliche Erfor-

dernis der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bw. nicht erfüllt. Betreffend die Geltendmachung der gesetzlichen Zinsen gemäß § 947 ABGB ist festzuhalten, dass die vom Bw. eingewandte Frist von fünf Jahren in den Bestimmungen des ABGB keine Deckung findet.

Der vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Betrag in der Höhe von € 15.400 bezog sich auf 22 Monate; der monatliche Betrag belief sich somit auf € 700. Unter Berücksichtigung des vorstehend genannten Betrages in der Höhe von € 266,66 ergibt dies monatliche Kosten in der Höhe von € 433,34, welche sich aus der allgemeinen Unterhaltspflicht ergeben. Diese stehen in keinem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Wohnungsübertragung, sodass diesbezüglich eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben ist.

Ohne das Hinzutreten weiterer Elemente oder Anhaltspunkte vermag allein die Überlegung, dem Vater des Bw. wäre ausreichendes Vermögen für die Deckung der Heimkosten zur Verfügung gestanden, wenn er die Wohnung nicht an seinen Sohn übergeben hätte, einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Übernahme der Heimkosten durch den Bw. und dem Eigentumserwerb an der Wohnung nicht begründen. Im konkreten Fall fand der Umstand, dass dem Vater des Bw. die Wohnung zur vollständigen Deckung der Heimkosten nicht mehr zur Verfügung stand, bereits durch die Forderung der gesetzlichen Zinsen gemäß § 947 ABGB Berücksichtigung. Auch im Falle der Übergabe der Wohnung an einen Dritten hätten vom Geschenknehmer nur die gesetzlichen Zinsen gefordert werden können. Für den Restbetrag hätte der Bw. aufgrund seiner Unterhaltspflicht aufkommen müssen.

Aufwendungen für die Unterbringung in einem Seniorenheim können nur dann außergewöhnliche Belastungen sein, als mit ihnen besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 27.5.2003, 97/14/0102). Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden (*Doralt*, EStG¹¹ § 34 Rz. 78). Dem Vater stand laut Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 4. Oktober 2005 Pflegegeld der Stufe 3 zu.

Das Vorliegen der Außergewöhnlichkeit und der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit war im gegenständlichen Fall gegeben. Ebenso war hinsichtlich des Betrages in der Höhe von € 9.533,48 (€ 433,34 x 22 Monate) die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen gegeben. Die sich aus der allgemeinen Unterhaltspflicht gemäß § 143 ABGB ergebende Verpflichtung lässt sich – im Gegensatz zu der gemäß § 947 ABGB – nicht auf einen freiwilligen Entschluss des Bw. zurückführen. Der Betrag in der Höhe von € 9.533,48 stellt

(neben den von der belangten Behörde als solche anerkannten und nicht bestrittenen Aufwendungen) außergewöhnliche Belastungen dar.

Die Aufgabe des Wohnrechtes durch den Vater des Bw. in zeitlicher Nähe zu der Übersiedlung ins Altersheim mag zwar im Zusammenhang mit dem Verkauf der Eigentumswohnung durch den Bw. gestanden sein, jedoch nicht im wirtschaftlichen oder rechtlichen Zusammenhang mit der Ersatzpflicht gemäß § 28 Ziffer 2 SHG iVm § 143 ABGB. Der Bw. wäre auch dann zum Unterhalt verpflichtet gewesen, wenn der Vater nicht auf das eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht verzichtet hätte. Grundlage für den Erwerb des Wohnungseigentums durch den Bw. war der Übergabevertrag vom 4. Dezember 2000 und nicht die Aufgabe des Wohnungsservituts. Dem Bw. stand bereits ab Erlangung des Eigentums das aus dem Eigentumsrecht resultierende umfassende Verfügungsrecht zu.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 1. Juni 2010