



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B. F., geb. 01.00.0000, 0001 X, Straße XX, vom 18. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 19. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer **2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einkommensteuererklärung für das Jahr **2006** beehrte der Berufungswerber (abgekürzt Bw) als außergewöhnliche Belastung die Berücksichtigung der Kosten der Errichtung eines Treppenliftes in Höhe von 10.000.- € für seinen **Schwiegervater**.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 13. Juni 2007 wurde erklärungskgemäß veranlagt. Dieser Bescheid führte zu einem Einkommensteuerguthaben von 2.489,95 €.

Im Zuge einer **Nachbescheidkontrolle** erging am 04. März 2008 ein Vorhalt vom Finanzamt an den Bw, um **die genauen Umstände** des Sachverhalts zur außergewöhnlichen Belastung zu erheben.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** vom 31. März 2008 wurde vom Bw angegeben bzw. an Unterlagen vorgelegt:

Der Treppenlift sei für den im Haus lebenden Schwiegervater; es seien keine Zuschüsse oä. von dritter Seite geleistet worden; die Verpflichtung bestehe laut Übergabsvertrag, weil die

Schwiegereltern im 1.Stock wohnen. Vorgelegt wurden: eine Kopie der Rechnung der Firma Secon für einen Treppenlift über 10.000.-€ vom 10.11.2006; ein PSK-Kontoauszug für Konto Nummer 00001 - XXX lautend auf B. F. mit der Überweisung von 10.000.- € vom XX. 11.2006.

Der Bw und seine Ehefrau, R. B., haben am **31. Jänner 1983** (dh im Berufungsjahr 2006 seit dreiundzwanzig Jahren) auf Grund eines unentgeltlichen Übergabsvertrages als Übernehmer die Hälfte der Liegenschaft EZ YYY, KG Y YY, Straße XX, 0001 X von den Eltern bzw. Schwiegereltern E. V. (geboren 02.00.0000, im Jahr 2006 86 Jahre alt) und M. V. (geboren 03.00.0000, im Jahr 2006 81 Jahre alt), als Übergeber übernommen.

Nach Erlassung eines Aufhebungsbescheides durch das Finanzamt wurde am **19. Mai 2008 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006** erlassen, in dem die Kosten für den Treppenlift mit folgender Begründung **nicht** mehr anerkannt wurden: „ *Eine Verpflichtung zur Bezahlung des Treppenliftes liegt aufgrund des Übergabevertrages zweifelsfrei vor. Da jedoch durch die Übertragung des Hauses ein Gegenwert vorhanden ist, der auf derartige verpflichtend zu leistende Aufwendungen anzurechnen ist, ist eine Absetzung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.* " Dieser Bescheid führte zu einer Einkommensteuernachforderung von 2.821,86 €.

Mit Schreiben vom XX. **Juni 2008** erhob der Bw mit folgenden Argumenten **Berufung**: „*Die Anschaffung eines Treppenliftes war für uns eine außergewöhnliche Anschaffung. Denn 10.000.- € erspart man sich nicht so einfach. Die Übertragung des Hauses wurde schon vor 25 Jahren durchgeführt und seitdem mussten wir ständig renovieren. Ich ersuche um nochmalige Durchsicht des Bescheides.* "

Mit Vorlageantrag vom **29. Juli 2008** wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat (abgekürzt UFS) mit dem Antrag auf Abweisung der Berufung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Berufungswerber die Aufwendungen eines Treppenliftes für seinen **Schwiegervater** als außergewöhnliche Belastung geltend machen kann, obwohl er sich in einem Übergabsvertrag am 31.01.1983 vertraglich zur Pflege, Wartung und vollständigen Betreuung verpflichtet hat.

Aus den vorgelegten Unterlagen und den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Im Jahr der Übergabe der Liegenschaft im Jahr 1983 war der Schwiegervater des Bw, E. V., 63 Jahre und im Jahr 2006 dh im Jahr der Anschaffung des Treppenliftes durch den Schwiegersohn 86 Jahre alt. Aus einer behördlichen Abfrage zum zentralen Melderegister geht hervor, dass der Schwiegervater am 04.00.0000 verstorben ist.

Laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes (Veranlagungsjahr 2006, Seite 21) hatte E. V. seit 1995 eine Behinderung im Ausmaß von 75% Erwerbsminderung und war gehbehindert.

Aus den beim Finanzamt gemeldeten Lohnzetteln der Pensionsversicherungsanstalt mit der Pensionshöhe des Schwiegervaters geht hervor, dass dieser in all den Jahren und auch im Jahr 2006 auf Grund seiner Pensionshöhe (steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245) laut Lohnzettel: 11.029,92 €; verfügbares wirtschaftliches Einkommen inklusive Sonderzahlungen 2006: 12.963,98 €) keine Lohnsteuer bezahlte. Pflegegeld der Stufe 2 bezog E. V. erst seit April 2009.

Festgestellt wird, dass beim Schwiegervater des Bw durch seine Behinderung die Aufwendungen für den Treppenlift ein Hilfsmittel nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 gewesen wären. Die Geltendmachung hätte sich aber mangels Lohnsteuerabzug bei der Pension nicht ausgewirkt.

Anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Liegenschaftsanteiles an den Berufungswerber und seiner Ehefrau im Jahr 1983 wurde den Eltern bzw. Schwiegereltern ein Wohnrecht an der Wohnung im ersten Stock eingeräumt. Im Jahr 2006 erfolgte der Einbau eines Treppenliftes, um für den gehbehinderten Vater bzw. Schwiegervater die Erreichbarkeit der im ersten Stock des Hauses gelegenen Wohnräume weiterhin zu gewährleisten.

In diesem Übergabsvertrag wird in **Punkt Viertens** Folgendes geregelt:

*„Die Übergeber bedingen sich auf ihre Lebensdauer, für ihren persönlichen Bedarf, die nachstehenden **unentgeltlichen** Rechte aus, und zwar:*

a) Das Recht auf die ausschließliche Benützung der zum Wohnungseigentum der Übernehmer gehörigen, im Altbau des Hauses X, Straße XX im Obergeschoß gelegenen Räume, wie sie vorstehend beschrieben sind.

Den Übergebern steht weiters das ausschließliche Benützungsrecht der beiden Keller im Ausmaß von 3,90 m² und 9,20m², sowie das Recht auf die Mitbenützung des Heizraumes und des Dachbodens und des Gartens zu. Die Übergeber haben das Recht auf die Mitbenützung des vorderen und hinteren Hauseingangs sowie des Vorbaues und des Stiegenauf- und abganges.

Die Übergeber haben ferner das Recht auf die ausschließliche Benützung der von ihnen bisher benützten Garage.

Die vorstehende Wohnung ist von den Übernehmern nicht nur in jederzeit gut wohn- und heizbarem Zustande herzuhalten, sondern auch von Zeit zu Zeit ausmalen zu lassen und, falls sie einem Naturereignis zum Opfer fallen sollte, wieder neu aufzubauen.

Die Übergeber verpflichten sich, den von ihnen verbrauchten elektrischen Strom selber zu bezahlen, die auf ihre vorbehaltene Wohnung entfallenden Heizkosten und die von ihnen verursachten Betriebskosten selber zu bezahlen. Die Grundsteuer und die Feuerversicherung werden von den Übernehmern getragen.

b) Das Recht auf Pflege, Wartung, sowie überhaupt auf vollständige Betreuung in gesunden und kranken Tagen, soweit diese Rechte zuhause geleistet werden können.

Die Übernehmer machen sich für sich sowie für ihre Rechtsnachfolger im Besitze der übernommenen vorgenannten Miteigentumsanteile der vorgenannten Liegenschaft EZYYY KG YY samt Wohnungseigentum zur unentgeltlichen Gewährung und Leistung der vorstehenden Rechte zugunsten der Übergeber auf deren Lebensdauer verbindlich und erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde und ohne ihr ferneres Einvernehmen bei der vorgenannten Liegenschaft EZYYY KGYY, ob der aufgrund dieses Vertrages den Übernehmern gleichteilig gehörigen Hälfte, die Dienstbarkeit der Wohnung und der Reallast der persönlichen Dienstleistungen, nach Maßgabe dieses Vertragsabsatzes, für E. V., geboren 05.00.0000, und M. V., geboren 06.00.0000, grundbücherlich einverleibt werde."

Diese Verpflichtungen sind als Wohnrecht und als Reallast der persönlichen Dienstleistungen im Lastenblatt (C-Blatt) der Grundbuchseinlage der Liegenschaft eingetragen.

Weiters folgte in Punkt Fünftens des Übergabsvertrages der Text für das Belastungs- und Veräußerungsverbot der Übernehmer auf die Lebenszeit der Übergeber.

Rechtlich ist auszuführen:

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (Anm. der Berufungsbehörde: Zurückweisung, Zurücknahme oder Gegenstandsloserklärung einer Berufung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß **§ 34 Abs. 1 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) /Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde).

Gemäß **§ 34 Abs. 2 EStG 1988** ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Eine **Belastung** iSd § 34 EStG liegt **nur** vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem **endgültigen** Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer endgültigen Vermögensminderung führen. Von einer solchen kann nicht gesprochen werden, wenn und soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb steht und im Wert des übernommenen Vermögens 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 (im Sinne einer "Belastung" des Steuerpflichtigen; Jakom/Baldauf, Kommentar EStG § 34 Rz 51) neben den rechtlichen auch **wirtschaftliche Gesichtspunkte** maßgeblich 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 zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst gesprochen werden, wenn der Aufwand den Wert des erworbenen Vermögens übersteigt (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040; VwGH 9.6.1982, 3814/80).

Außergewöhnliche Belastungen betreffen an sich **steuerlich unbeachtliche** Aufwendungen der Lebensführung, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen. Für die Gewährung einer außergewöhnlichen Belastung muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigt sein. Es muss eine Belastung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen eingetreten sein.

Auch **das Eingehen einer Verbindlichkeit** muss also bereits zwangsläufig sein und darf nicht durch das Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst werden. Es könnte nämlich sonst

das Erfordernis der Zwangsläufigkeit jederzeit geschaffen werden und damit zu einem steuerlich gewünschten Ergebnis führen.

Eine außergewöhnliche Belastung muss sich auf das Einkommen oder das Vermögen (siehe § 34 Abs. 2 EStG 1988) beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die einkommens- bzw. vermögensbezogene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht. Sie ist zu verneinen, wenn und soweit dem Steuerpflichtigen die (möglicherweise zwangsläufigen) wirtschaftlichen Aufwendungen – z.B. Pflegekosten - (nur) deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist. Bis zur Überschreitung des Vermögenswertes durch die Summe an z.B. Zahlungen für Pflegekosten liegt keine Belastung vor (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201 zu rückständigen Pflegeentgelten für ein Pflegeheim).

Der Bw weist in seiner Berufung nur allgemein darauf hin, dass er und seine Ehefrau seit der Übergabe des Hauses dieses ständig renovieren mussten. Der Bw und seine Ehefrau haben sich durch die Übernahme der Hälfte der Liegenschaft mit einem Haus auch zur Instandhaltung dieses Hauses (laut Grundbuchsauszug Wohnungseigentum an W Altbau) verpflichtet. Dem Hinweis auf das ständige Renovieren ist zu entgegnen, dass sie sich eine ständige Mietzahlung wie bei einer Mietwohnung ersparen und ins eigene Haus die Instandhaltung investieren können. Die Abnutzung einer Wohnung oder eines Hauses ist durch das Be- und Abwohnen im Grunde immer dieselbe, gleichgültig, ob für die Abnutzung Miete bezahlt wird, oder Instandhaltungen für eine Wohnung im Eigentum oder in Miete vorgenommen werden. Ein Einwand mit dem Inhalt, die vom Bw geleisteten Aufwendungen fänden im Wert des übertragenen Hausanteiles keine Deckung, wurde nicht vorgetragen.

Im hier gegenständlichen Fall handelt es sich beim Treppenlift um einen Aufwand des Bw für eine andere Person, nämlich seinen Schwiegervater.

Laut dem vorgelegten Übergabsvertrag Punkt Viertens wurde in diesem Vertrag eine ausdrückliche Verpflichtung zur Pflege, Wartung und vollständigen Betreuung in gesunden und kranken Tagen, soweit diese Rechte zuhause geleistet werden können, für die Übergeber von den Übernehmern eingegangen.

Es besteht somit ein konkreter Zusammenhang zwischen der Vermögensübertragung und der vom Bw und seiner Ehefrau eingegangenen Belastung der Erbringung von Pflegeleistungen. Es ist dem Bw das Vermögen unentgeltlich unter der Bedingung zugekommen, dass er sich zur Übernahme der Pflege verpflichtet hat. Dieses Pflegerecht umfasst auch die Hilfsmittel zur Pflege, da die vertragliche Verpflichtung lautet *„soweit diese Rechte zu Hause geleistet werden können“*.

Wenn nun einem Steuerpflichtigen deshalb Aufwendungen zwangsläufig erwachsen, weil ihm ein Vermögen zugekommen ist, das eben wertmäßig solche Aufwendungen abdecken kann, so liegt bis zum Wert des zugekommenen Vermögens keine Belastung vor.

Der Wert der Substanz eines Hauses besteht auch noch nach 23 Jahren, genauso wie die Pflicht auf Pflege noch besteht. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Übernahme einer Liegenschaft und Eingehen der Verpflichtungen bleibt bis zum Ablauf der Lebenszeit der Vertragsparteien bestehen. Ein Vertrag oder die Bereicherung auf Grund eines Vorteilsausgleiches entfällt nicht deshalb, weil die Übergabe einer Liegenschaft schon Jahre, Jahrzehnte oder hier 23 Jahre zurückliegt.

Auch wenn sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses alle Vertragsparteien noch im besten und gesunden Lebensalter befunden haben, besteht die vertragliche Verpflichtung des Bw und seiner Ehefrau schon durch die grundbücherliche Absicherung der Rechte für die Übergeber. Natürlich ist einer Person in Zeiten, wo eine Pflegeverpflichtung noch nicht schlagend wird, nicht immer ganz bewusst, was dies bedeutet. Insofern ist auch die Einschränkung, soweit die Pflege etc. zu Hause geleistet werden kann, zivilrechtlich bedeutsam, steuerlich macht dies gerade die vertraglich und somit freiwillig eingegangene Pflicht deutlich. Das Eingehen dieser Pflegeverbindlichkeit selbst war nicht zwangsläufig, sondern freiwillig und wurde durch das rechtsgeschäftliche Verhalten des Bw selbst ausgelöst.

Für die Gewährung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung muss bereits das Eingehen einer Verbindlichkeit **zwangsläufig** sein und darf nicht durch das Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst werden. Es könnte nämlich sonst das Erfordernis der Zwangsläufigkeit jederzeit geschaffen werden und damit zu einem steuerlich gewünschten Ergebnis führen.

Die Pflege des Schwiegervaters kann eben noch, insbesondere durch den Einbau eines Treppenliftes, zu Hause geleistet werden. Dies ist aber Ausfluss der 1983 eingegangenen Verpflichtung.

Auch wenn man eine endgültige finanzielle Belastung bejaht, liegt im gegenständlichen Fall keine Zwangsläufigkeit vor:

Zwangsläufigkeit eines Aufwandes liegt als Voraussetzung bei einer außergewöhnlichen Belastung nur vor, wenn sich ein Abgabepflichtiger dem Aufwand sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach aus **tatsächlichen**, **rechtlichen** oder **sittlichen** Gründen nicht entziehen kann.

Es liegen hier keine **tatsächlichen** Gründe vor, da diese in der Person des Bw selbst vorliegen müssten bzw. ihn unmittelbar selbst betreffen müssten dh er müsste z.B. den Treppenlift für sich selbst benötigen und gebaut haben. Dies ist hier nicht der Fall.

Rechtliche Gründe ergeben sich aus dem Verhältnis eines Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Sie können sich direkt aus dem Gesetz, einer vertraglichen Verpflichtung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben. Die daraus erwachsende rechtliche Verpflichtung beruht hier auf einer vertraglichen Verpflichtung dh auf einem freien Willensentschluss des Steuerpflichtigen. Der Bw hat sich dazu aus freien Stücken entschlossen. Das nimmt dieser rechtlichen Verpflichtung durch Vertrag die Zwangsläufigkeit im steuerlichen Sinn, sodass ein aus diesem Grund getragener Aufwand keine außergewöhnliche Belastung mehr sein kann.

Für das Vorliegen von **sittlichen** Gründen müsste die Sittenordnung eine Handlung gebieten bzw. fordern. Es reicht nicht aus, dass das Handeln eines Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint oder eine ungünstige üble Nachrede in der Öffentlichkeit damit vermieden werden soll. Auch aus sittlichen Gründen hätte der Bw keinen Beitrag der Allgemeinheit durch Berücksichtigung des Aufwandes als außergewöhnliche Belastung erwarten dürfen, da das Eingehen des Übergabsvertrages auf einen freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen und Berufungswerbers zurückzuführen ist.

Weiters ist auch die Meinung des Finanzamtes richtig, dass eine außergewöhnliche Belastung dann nicht vorliegt, soweit ihr eine Bereicherung dh ein Vorteil gegenübersteht, da dem Bw ein Liegenschaftsanteil übergeben wurde (vgl. VwGH 27.2.90, 87/14/0004; VwGH 21.10.99, 98/15/0201)

Wer sich zur Pflege verpflichtet, kann bis zum Erreichen des Gegenwertes nicht mit der Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung rechnen.

Die unstrittig vom Berufungswerber allein getragenen Kosten sind aus zwei Gründen **nicht** als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wobei ein Grund allein schon ausreichend wäre: Durch die Verpflichtung im Übergabsvertrag mangelt es dem Aufwand an seiner zwangsläufigen Entstehung. Und durch das dem Bw zugekommene Vermögen (Liegenschaftsanteil) sind die Kosten des Treppenliftes hinlänglich gedeckt.

Ungeachtet der sicherlich schwierigen persönlichen Lage des Bw und seiner Gattin konnte seinem Begehren im Lichte der obigen Rechtsausführungen, insbesondere unter Beachtung der rechtlichen Auslegung des Begriffes Belastung, Vorteilsausgleich und des Umstandes, dass betreffend des Treppenliftes auf Grund des Übergabsvertrages keine Zwangsläufigkeit vorliegt, nicht gefolgt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Linz, am 8. Februar 2013