



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0415-K/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ingrid Kröpfel, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19. September 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

In der Einkommensteuererklärung für 2005 macht der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) Aufwendungen in Höhe von € 10.969,00 als außergewöhnliche Belastung geltend. In einer

Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005 „Aufwendungen für meine pflegebedürftige Mutter“ stellte der Bw. die Pensionsbezüge seiner im Jahr 1915 geborenen Mutter inklusive Sonderzahlungen und Pflegegeld, im Gesamtbetrag von € 12.241,22, den an das Pflegeheim bezahlten Beträgen in Höhe von € 23.210,02 gegenüber, woraus sich als außergewöhnliche Belastung der von ihm getragene Differenzbetrag von € 10.968,80 (gerundet: € 10.969,00) ergeben würde.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Finanzamt teilte der Bw. zur Frage seiner Verpflichtung zur Bezahlung der Pflegeheimkosten der Mutter dem Finanzamt mit, dass seine Mutter im November 2005 90 Jahre alt geworden sei. Sie bedürfe einer fachkundigen Pflege und medizinischer Überwachung und Betreuung. Da sie nicht mehr in der Lage gewesen sei, ohne dauernde Hilfe in ihrer Wohnung alleine zu leben, sei sie 2001 in das Pflegeheim übersiedelt. Aufgrund ihres körperlichen und geistigen Zustandes erhalte sie Pflegegeld für die Pflegestufe 2. Seine Mutter sei mittellos und beziehe eine kleine Pension, welche inklusive Pflegegeld € 803,00 monatlich betrage. Die Eltern seiner Mutter seien schon vor Jahrzehnten verstorben. Der Bw. sei ihr einziges Kind und somit ihr einziger Verwandter in direkter Linie. Daher treffe ihn die Verpflichtung, für die Kosten ihres Lebensunterhaltes und ihrer Pflege aufzukommen. In seiner Steuererklärung habe er sämtliche Einkünfte seiner Mutter und die Aufwendungen für ihren Unterhalt und ihre Pflege übersichtlich gegenüber gestellt. Er ersuche, die von ihm getragenen Pflegeheimkosten für seine Mutter sowie in den vergangenen Jahren seit 2001 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

In dem am 19. September 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2005 berücksichtigte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 8.614,40. Das Finanzamt führte in der Bescheidsbegründung aus, dass die vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen um eine Haushaltsersparnis von € 2.354,40 gekürzt worden seien. Die somit verbleibenden außergewöhnlichen Belastungen würden jedoch den Selbstbehalt in Höhe von € 8.932,11 nicht übersteigen. Das Einkommen des Bw. wurde im Bescheid mit € 63.800,83 festgestellt.

Der Bw. erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 und führte aus, dass eine Haushaltsersparnis lediglich bei der Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastung bei seiner Mutter selbst zu berücksichtigen sei, nicht aber von den Kosten, welche der Unterhaltsverpflichtete trage, abzuziehen wäre. Der Bw. beantrage die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 10.968,80 anzusetzen und somit der Berufung stattzugeben.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung hielt das Finanzamt dem Bw. mit Schreiben vom 29. Juni 2007 vor, dass Feststellungen des Finanzamtes ergeben hätten, dass der Bw. von seiner Mutter im Jahr 1998 unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes eine Liegenschaft übertragen erhalten habe. Die von ihm geltend gemachten Pflegeheimkosten seiner Mutter könnten daher bei ihm nur im Ausmaß des den Wert des vereinbarten Fruchtgenussrechtes (€ 5.450,46) übersteigenden Betrages berücksichtigt werden. Durch den Abzug des Fruchtgenussrechtes ergäbe sich nach der bisherigen Berechnung ein steuerlich absetzbarer Betrag von € 2.906,05. Da dieser Betrag unter dem Selbstbehalt gemäß § 34 EStG liege, ergäbe sich daraus keine steuerliche Auswirkung. Selbst wenn man eine Haushaltsersparnis nicht abziehen würde, ergäbe sich keine steuerliche Auswirkung. Es sei daher beabsichtigt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Weiterhin sei seitens des Finanzamtes beabsichtigt, diese Berechnung auch rückwirkend für die Jahre 2004, 2003, 2002 und 2001 durchzuführen und die Verfahren zu den jeweiligen Einkommensteuerveranlagungen von Amts wegen wieder aufzunehmen. Diese beabsichtigte Vorgangsweise des Finanzamtes werde dem Bw. nunmehr mitgeteilt und die Möglichkeit für eine allfällige Stellungnahme dazu gegeben.

Der Bw. beantwortete diesen Fragenvorhalt dahingehend, dass es zutreffe, dass er mit Schenkungsvertrag vom 5. Oktober 1998 die Liegenschaft in B. von seiner Mutter unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes erhalten habe. Der Fruchtgenuss habe die monatlichen Mieteinnahmen der Kanzlei der Ehegattin des Bw. in Höhe von € 408,76 und die Garagenmiete in Höhe von € 58,14 umfasst. Die Werte würden sich auf das Jahr 2001 beziehen. Die Gattin des Bw. habe die Kanzlei am 1. Oktober 2001 geschlossen, danach seien keine Einnahmen mehr geflossen. Zu dem sei das Fruchtgenussrecht am 9. Mai 2001 von der Mutter aufgegeben und die Löschung im Grundbuch vorgenommen worden. Die Mieteinnahmen für den Zeitraum Juni bis Oktober 2001 seien dem Bw. zuzurechnen. Die Liegenschaft sei seinerzeit von seiner Mutter zum Preis von ATS 150.000,00 (€ 10.900,93) erworben worden. Die bestehenden Gebäude seien abbruchreif gewesen und seien vom Bw. auf seine Kosten, da seine Mutter mit ihrer Pension sich das nicht hätte leisten können, generalsaniert worden. Dadurch würden laufende Instandsetzungskosten, Betriebskosten und Abschreibungen anfallen, die keinen steuerrechtlich relevanten Einnahmenüberschuss - nicht über € 730,00 - für das Jahr 2001 errechnen lassen würden. Die Mutter des Bw. habe zum Zeitpunkt, als sie ins Seniorenheim gekommen sei, keine Einnahmen aus dem Fruchtgenuss mehr gehabt, deshalb seien für das Jahr 2001 und Folgejahre keine Kürzungen, der dem Finanzamt in den Steuererklärungen bekannt gegebenen Höhe der außergewöhnlichen

Belastungen, vorzunehmen. Der Bw. legte diesem Schreiben eine Ablichtung der Löschungserklärung vom 9. Mai 2001 vor.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht aus, dass beim Bw. keine Belastung und keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 gegeben sei.

Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wiederholte die steuerliche Vertreterin anlässlich einer Besprechung der Berufungsangelegenheit am 10. Juli 2007 das bisherige Vorbringen und legte noch das Ansuchen um Baubewilligung und Abbruchbewilligung vom 17. Juli 1978, betreffend die Liegenschaft in B., vor. Als Bauwerber sind auf dem Ansuchen (in dieser Reihenfolge) die Mutter des Bw., seine Gattin sowie der Bw. selbst angeführt. Weiters legte der Bw. die bewilligenden Bescheide, die Anzeige über die Vollendung der Bauausführung vom 31. Juli 1979, die Benützungsbewilligung vom 19. September 1979, sowie eine Bilddokumentation der getätigten Baumaßnahmen – laut einliegender Baubeschreibung handelte es sich um einen „Umbau für Wohnungen und Büroräume sowie Garagen“ - zum Akt vor. Zur Frage, warum der Bw. bei der vorgebrachten finanziellen Lage seiner Mutter im Jahr 1978 nicht selbst Eigentümer der Liegenschaft in B. geworden sei, führte die steuerliche Vertreterin private Gründe ins Treffen.

Mit Kaufvertrag vom 28. Jänner 2004 verkaufte der Bw. die Liegenschaft in B. um den Kaufpreis von € 250.000,00. Nach Entrichtung der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 8.750,00 stellte das Finanzamt die Unbedenklichkeitsbescheinigung aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Akteninhalt sowie nach den gepflogenen Ermittlungen ist von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt auszugehen:

Die Mutter des Bw. befindet sich seit Mai 2001 in einem Senioren- bzw. Pflegeheim. Der Bw. trug im Jahr 2005, wie schon in den Vorjahren seit 2001, jene Kosten des Heimaufenthaltes seiner Mutter, welche nicht durch deren eigene Einnahmen gedeckt waren. Im Streitjahr betrugen die Aufwendungen des Bw. € 10.968,80.

Mit Schenkungsvertrag vom 5. Oktober 1998 überließ die Mutter des Bw. diesem unentgeltlich, also schenkungsweise, die Liegenschaft in B., im Flächenausmaß von 524 m², mit allem, was darauf erd-, mauer, niet- und nagelfest sei, insbesondere mit dem darauf

befindlichen Haus, mit den bestehenden Grenzen und Marken, mit allen Rechten und Verbindlichkeiten, mit welchen die Geschenkgeberin diese Liegenschaft bisher besessen, benutzt und genutzt habe bzw. zu besitzen und zu nutzen berechtigt gewesen wäre. Der Bw. nahm diese Schenkung vertragsmäßig an. Die Mutter des Bw. begab sich ausdrücklich des Rechtes, diese Schenkung aus welchen Gründen immer, zu widerrufen. Weiters wurde im Vertrag festgestellt, dass innerhalb der letzten 10 Jahre zwischen den Vertragspartnern keine Schenkungen stattgefunden hätten. Unter Punkt IV ist festgehalten, dass der Einheitswert der übertragenen Liegenschaft zum 1. Jänner 1983 ATS 321.000,00 betrage. Unter Punkt V wird festgehalten, dass a) der Geschenknehmer der Geschenkgeberin hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das lebenslängliche Fruchtgenussrecht einräume, welches über Wunsch beider Vertragspartner zu verbüchern sei; b) der Geschenkgeber sich über dies verpflichte, zu Lebzeiten seiner Mutter die vertragsgegenständliche Liegenschaft weder entgeltlich noch unentgeltlich zu veräußern oder zu belasten, welches Belastungs- und Veräußerungsverbot ebenfalls zu verbüchern sei. Die Vertragspartner verzichteten unter Punkt VII unter wechselseitiger Annahme der diesbezüglichen Erklärung auf die Anfechtung des Schenkungsvertrages aus allen wie immer zu bezeichnenden Rechtsgründen und hielten unter Punkt VIII fest, dass sämtliche Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages, einschließlich der Abweichung von der Schriftform, um rechtswirksam zu sein, der Schriftlichkeit und ordnungsgemäßen Fertigung bedürfen würden. In der am 7. Oktober 1998 eingereichten Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 bezifferten die Vertragsparteien den Wert des Fruchtgenusses mit jährlich ATS 75.000,00.

Mit der von der Mutter des Bw. am 9. Mai 2001 unterfertigten Löschungserklärung erteilte diese ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen, jedoch nicht auf ihre Kosten, die Löschung des verbücherten Fruchtgenussrechtes sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbotes einverleibt werde und gleichzeitig die Löschung der auf diese Rechte Bezug habenden Anmerkungen erfolge.

Diese Feststellungen beruhen auf dem unzweifelhaften Inhalt der im Steuerakt einliegenden Urkunden. Daraus ergibt sich folgende rechtliche Würdigung:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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), wobei diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen

müssen. Soweit nicht die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 vorliegen, ist ein Selbstbehalt zu berücksichtigen, dessen Berechnung § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 näher regelt.

Unter Beachtung der durchgehenden Lehre und Rechtssprechung liegt eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 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 wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todeswegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG vor. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar im ursächlichen Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind. Dies gilt auch dann, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (vergleiche VwGH vom 17. Februar 1982, 13/1696/80). Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit Verpflichtungen, die auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sind, kann daher dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH vom 21. Oktober 1999, 98/15/0201).

Im vorliegenden zu beurteilenden Sachverhalt erscheinen nunmehr mehrere Punkte von besonderer Bedeutsamkeit.

Zunächst ist der Schenkungsvertrag aus dem Jahr 1998 zu betrachten, welcher sohin zweieinhalb Jahre vor dem Eintritt der Mutter in das Pflegeheim abgeschlossen wurde. Dieser Schenkungsvertrag liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls in einem Zeitraum, welcher den nach der Rechtssprechung beachtlichen ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der unentgeltlichen Vermögensübertragung und der Inanspruchnahme des Bw. als den aus der Schenkung Begünstigten begründet.

Der Bw. bringt vor, dass er die Kosten der Generalsanierung der Liegenschaft in den Jahren 1978 und 1979 getragen habe, da seine Mutter hierzu wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen sei. Dieses Vorbringen des Bw. könnte die Frage aufwerfen, ob dieser durch den Schenkungsvertrag aus 1998 – in Ansehung seiner vorgebrachten Investitionen in das

Gebäude - in einer vom Verkehrswert (vergleiche hiezu den Verkaufserlös im Jahr 2004) allenfalls abweichenden Höhe bereichert worden ist.

Zu diesem Vorbringen ist auszuführen, dass der Bw. im gesamten Verfahren weder der Rechtsgrundlage noch der Höhe nach irgendeine Präzisierung dieses Vorbringens erstattet hat. Im bloßen Hinweis auf private Gründe für den Umstand, dass der Bw. nicht selbst als Eigentümer oder Miteigentümer der Liegenschaft in B. aufschien, obwohl er nach dem Vorbringen im Berufungsverfahren die Investitionen getragen habe, erscheint keine plausible und in der allgemeinen Lebenserfahrung Deckung findende Erklärung für das Vorbringen zu liegen. Auch bieten sowohl der Schenkungsvertrag aus 1998 als auch die Löschungserklärung aus 2001 keinerlei Hinweis auf ein zwischen den Vertragspartnern bestehendes Schuldverhältnis. Vielmehr haben beide Vertragsparteien durch ihren klaren Vertragswillen bestätigt, dass es sich um eben um einen reinen Schenkungsvertrag handelte. Die wirtschaftlichen Überlegungen, welche den Bw. im Jahr 1978 dazu bewogen hatten als Mitbauwerber aufzutreten, sind nach der Aktenlage anlässlich der Schenkung im Jahr 1998 offensichtlich nicht mehr ins Gewicht fallend gewesen. In dieses Bild passt auch der Hinweis im Schenkungsvertrag, wonach in den letzten zehn Jahren vor der Errichtung des Vertrages keine Schenkung zwischen den Vertragsparteien stattgefunden habe.

In der Gesamtschau ist daher nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dem eindeutigen und unzweifelhaften Inhalt des Schenkungsvertrages die höhere Beweiskraft zuzumessen als dem nicht näher begründeten Vorbringen hinsichtlich der Investitionen anlässlich der Generalsanierung zwanzig Jahre zuvor. Bei dieser Beweislage ist von einer Bereicherung des Bw. durch den Schenkungsvertrag in Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft auszugehen, wobei für letzteren sicherlich der Verkaufserlös im Jahr 2004 in Höhe von € 250.000,-- als richtungsweisend heranzuziehen sein wird. Bis zur Erreichung des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaft kann eine außergewöhnliche Belastung im steuerrechtlichen Sinn nicht vorliegen.

Jedoch führt schon eine weitere Überlegung dazu, dem Berufungsbegehren jedenfalls nicht folgen zu können, da der Bw. in seiner Argumentation übersieht, dass sich seine Mutter im Schenkungsvertrag das Fruchtgenussrecht hinsichtlich der gesamten Liegenschaft, sohin des als Kanzleiräumlichkeit und Garage genutzten Teiles, aber auch hinsichtlich der privatgenutzten Räumlichkeiten zurück behielt. Auf dieses Fruchtgenussrecht hat die Mutter neben dem ebenfalls einverleibten Veräußerungs- und Belastungsverbot exakt zu jenem Zeitpunkt verzichtet, als diese in das Pflegeheim eintrat, nämlich im Mai 2001. Der ursächliche

Zusammenhang zwischen dem Verzicht auf das Fruchtgenussrecht und der Übernahme der die Einkünfte der Mutter überschießenden Kosten für das Pflegeheim durch den Sohn erscheint dadurch zweifelsfrei belegt.

Der Berufungswerber und seine Mutter haben sich sohin aus einem freiwilligen Verhalten heraus in die Lage gebracht, dass zum einen der Bw. für Kosten der Mutter aufkommen muss bzw. zum anderen die Mutter für ihren Aufenthalt nicht mehr selbst sorgen kann (vgl. Doralt, EStG, Stand 1. Jänner 2006, § 34 Tz 37). Aufgrund des Umstandes, dass der in Abzug zu bringende Selbstbehalt des Bw. für das Jahr 2005 den Betrag von € 8.932,11 ergibt, führt bereits der Ansatz der von den Vertragsparteien anlässlich des Schenkungsvertrages im Jahr 1998 vorgenommenen Bewertung des jährlichen Fruchtgenusses von ATS 75.000,00 zu einer Verminderung der dem Bw. zwangsläufig erwachsenen Kosten im Jahr 2005 um umgerechnet € 5.450,46. Dieser Betrag entspricht im übrigen in etwa den vom Bw. vorgebrachten Mieteinnahmen von monatlich € 466,90 (€ 408,76 Kanzleimiete zuzüglich € 58,14 Garagenmiete). Allein aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher, dass die in Frage stehenden Aufwendungen den Selbstbehalt des Bw. im Jahr 2005 unterschreiten und daher zu keiner Verminderung der festgesetzten Einkommensteuer führen.

Aus dieser Sicht kann auch der vom Bw. beantragte Nichtabzug einer Haushaltsersparnis zu keinem anderen Ergebnis führen, wenngleich dieser Einwand des Bw. grundsätzlich als zutreffend erscheint (vgl. hierzu u.a. UFS vom 6. August 2003, RV/0482-I/02; Doralt, EStG, Stand 1. Jänner 2006, § 34 Tz 78).

Dem Berufsbegehren, außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 10.968,80 anzusetzen, konnte nicht stattgegeben werden.

Die Berufung erwies sich als unbegründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 21. Dezember 2007