



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/0716-W/04

Amalienstraße 34/4/E/1
1130 Wien

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Rainer Baburek und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Aleksandar Hofstätter, Steuerberater, 1040 Wien, Johann Straußgasse 4/2/5, vom 17. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14/ Purkersdorf, vertreten durch Martin Paulovics, vom 20. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 18. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, Zi 447, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Pensionistin und erzielte im Jahr 2002 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit. Sie beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr die Anerkennung der von der Magistratsabteilung 47 verrechneten Pflegekosten ihrer am 31. Mai 2002 verstorbenen Mutter in Höhe von 13.379,29 € sowie Begräbnisaufwendungen für Kränze und Blumen im Ausmaß von 553,00 € als außergewöhnliche Belastung.

Aus einem Eidesstattigen Vermögensbekenntnis vom 29. Oktober 2002 geht hervor, dass der Bw. ein Reinnachlass im Ausmaß von 54.857,32 € nach Abzug der Passiven, die auch die in Streit stehenden Pflegekosten sowie die Aufwendungen für Blumen und Kränze beinhaltet haben, zur Verfügung stand.

Das Finanzamt versagte die einkommenswirksame Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten und führte dazu im Einkommensteuerbescheid für 2002 begründend aus, dass Kosten

der Bestattung und Errichtung eines Grabmales gemäß § 549 ABGB zu den Verbindlichkeiten des Nachlasses zählen würden und in erster Linie aus diesem zu bestreiten wären. Daher wäre von den anzuerkennenden Kosten der laut Verlassenschaftsbeschluss aktive Nachlass in Abzug zu bringen. Weiters würden die Aufwendungen für Blumen und Kränze keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen, sondern wären den nicht abzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zuzuordnen. Die Kosten für die Pflege und Betreuung der Mutter der Bw. seien nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da sie im aktiven Nachlass gedeckt waren.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und brachte vor, dass die Ausgaben für die Krankheit der Mutter bei derselben eine außergewöhnliche Belastung gewesen wären und demnach auch bei ihr als solche zu beurteilen seien. Eine Verknüpfung der geleisteten Zahlungen der Bw. an eine allfällige spätere Schenkung oder an ein Erbe wäre dem EStG nicht zu entnehmen gewesen, weshalb sie für das Streitjahr die Anerkennung der Pflegeausgaben an die Magistratsabteilung 47 begehre.

In der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass eine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraussetze, die nicht nur sein Vermögen, sondern auch sein laufendes Einkommen betreffen würden. Eine Belastung in diesem Sinne liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einer Vermögensverminderung führten. Bloße Vermögensumschichtungen würden demnach nicht eine außergewöhnliche Belastung begründen. Zudem wären die konkreten Aufwendungen, da sie aus dem Antritt einer Erbschaft erwachsen sind, nicht zwangsläufig und daher keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988.

Im Vorlageantrag vom 3. März 2004 ersuchte die Bw. erneut um Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen und stützte sich dabei auf ihr bisheriges Vorbringen.

In der am 18. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Bw. zu einem Zeitpunkt, zu dem sie von der späteren Erbschaft nichts gewusst hätte, die in Rede stehenden Pflegekosten durch die Aufnahme eines Kredites bezahlt habe. Wenngleich das ererbte Vermögen letztlich zu einer Tilgung des Darlehens führte, liege keine Vermögensverschiebung vor, vielmehr wäre die Bw. damals zu diesen Zahlungen rechtlich verpflichtet gewesen, weshalb ihr diese auch zwangsläufig entstanden wären. Der steuerliche Vertreter betont in diesem Zusammenhang, dass Krankheitskosten prinzipiell einen zwangsläufigen Charakter hätten und jedenfalls für die Mutter der Bw. eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten.

Darüber hinaus würde die Nichtanerkennung der strittigen Kosten als außergewöhnliche Belastung eine Verknüpfung einer Verkehrssteuer mit einer Ertragssteuer bedeuten, die jedoch jeweils von unterschiedlicher Natur und Zielsetzung geprägt wären.

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.

Für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung müssen demnach alle Voraussetzungen zugleich gegeben sein. Ist daher zB das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht gegeben, so erübrigt sich eine Prüfung des Kriteriums der Außergewöhnlichkeit.

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 gegen die Bw. erhobene Ansprüche im Wert der im Erb- oder Schenkungsweg übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, bzw. ihr zwangsläufige Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihr das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist, liegt insoweit keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201).

Fest steht, dass die Mutter der Bw. ihr im Erbwege einen Reinnachlass, also unter Anrechnung der berufungsgegenständlichen Pflegekosten sowie des Aufwandes für Blumen und Kränze, in Höhe von 54.857,32 € überlassen hatte, sodass im Sinne der eingangs zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Berücksichtigung dieser Aufwendungen, da sie in der besagten Vermögenssubstanz unbestrittenermaßen Deckung fanden, als außergewöhnliche Belastung verneint werden muss.

Finden demnach Zahlungen für rückständige Pflegeentgelte im an den Erben übergegangenen Verlassenschaftsvermögen Deckung, kommt der Frage der Zwangsläufigkeit des Aufwandes keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Es kann sohin dahingestellt bleiben, ob die Erfüllung einer Rechtspflicht oder die Offenlegung der angelegten Sparbücher im Verlassenschaftsverfahren die Pflicht der Zahlung der Pflegeentgelte ausgelöst hat. Entscheidend ist vielmehr in diesem Zusammenhang, dass der zunächst durch Fremdmittel finanzierte Betrag letztlich durch das der Bw. eingetragene Nachlassvermögen getilgt worden war. Damit wird aber ein wirtschaftlicher Zusammenhang des Aufwandes mit dem unentgeltlichen Vermögenserwerb durch die Bw. hergestellt, der erst insoweit zu einer

Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw. hätte führen können, als er den Wert des ererbten Vermögens überstiegen hätte.

Fest steht somit, dass der in Rede stehende und die Verlassenschaft belastende Aufwand das erworbene Vermögen nicht überstiegen hat und daher keine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw. bewirkte. Die Anerkennung der in Streit stehenden Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung war demnach mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 zu versagen.

Desgleichen sind die im Nachlassvermögen gedeckten Kosten für Kränze und Blumen nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, da Begräbniskosten einschließlich der Kosten für die Errichtung eines Grabmales nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn sie durch das zum Verkehrswert bewertete Nachlassvermögen nicht gedeckt sind (VwGH 25.9.1984, 84/14/0040).

Soweit der steuerliche Vertreter angab, dass eine Vorschreibung der Pflegegebühren an die Mutter der Bw. bei ihr zu einer Begünstigung gemäß § 34 EStG 1988 geführt hätte, ist festzuhalten, dass solcherart eine steuerliche Berücksichtigung auch nur bei einer Leistung aus ihrem laufenden Einkommen, nicht jedoch bei vorhandenen Vermögensmitteln, möglich gewesen wäre.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung meint, die Nichtanerkennung der besagten Kosten als außergewöhnliche Belastung würden zu einer "Verknüpfung einer Verkehrssteuer mit einer Ertragssteuer" führen, so ist ihm zu entgegnen, dass Gegenstand im Berufungsfall die einkommensteuerliche Beurteilung des konkreten Sachverhaltes war und diese letztlich aus vorstehenden Darlegungen zur Verneinung der außergewöhnlichen Belastung geführt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. November 2004