



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., A. whft., vom 3. April 2011 und vom 29. August 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2010 vom 16. März 2011 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2011 vom 1. August 2012 des Finanzamtes Waldviertel entschieden:

S p r u c h

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2010 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die erklärte außergewöhnliche Belastung unter Anrechnung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 berücksichtigt.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2011 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die erklärte außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung des Selbstbehaltes gemäß § 35 EStG 1988 berücksichtigt.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Zeitraum Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	33.838,82 €	Einkommensteuer	9.257,88 €

2011	Einkommen	28.932,41 €	Einkommensteuer	7.137,61 €
------	-----------	-------------	-----------------	------------

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) machte – wie schon im Jahr 2009 - in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 und für das Jahr 2011 eine außergewöhnlichen Belastung wegen der Bezahlung behinderungsbedingter Unterkunftskosten für die Ehegattin in einem Pensionisten-Wohnhauses in Wien (E., Haus „D.“) geltend.

Das Ehepaar ist seit vielen Jahrzehnten verheiratet und hat vier erwachsene Kinder. Seit 1987 befand sich ihr gemeinsamer Wohnsitz in einem Eigenheim im Waldviertel. Die Ehegattin, F., am XX.X..1934 geb. bezieht eine eigene Pension in Höhe von € 5.394 brutto (netto Kz. 245 € 4.389).

Der Bw. legte auf Verlangen des Finanzamtes als Nachweis seiner Ausgaben für die Aufenthaltskosten seiner Gattin im Altersheim einen prätorischen Vergleich vom 9.12.2008 über monatliche Unterhaltszahlungen an die Gattin von € 734 (pro Jahr € 8.808) vor. Die Ehegattin hat seit 30.1.2009 ihren Hauptwohnsitz im Altersheim angemeldet.

Die gesamten Kosten für das Appartement in dem Pensionisten-Wohnhaus betragen jährlich € 17.813. Insgesamt sind an Unterhaltsleistung des Bw. und zumutbarer Eigenleistung der Gattin € 9.293 an Unterkunftskosten zu leisten. Der fehlende Restbetrag wird von der Stadt Wien bedeckt.

Da die Gattin nicht in der Pflegestation untergebracht ist, sondern ihr Gesundheitszustand den Aufenthalt im Pensionisten-Wohnhaus zulässt, waren keine gesonderten Zusatzkosten für Pflege sowie für Betreuung und Hilfeleistung in der Abrechnung enthalten (jeweils ausgewiesener Betrag € 0).

Zur Sicherstellung der Finanzierung der Heimkosten wurde auf Verlangen des Kuratoriums Wiener Pensionisten-Wohnhäuser (idF. kurz Betreiber) der vorgelegte gerichtliche Vergleich zwischen den Ehegatten abgeschlossen. Für die Mehrausgaben durch den krankheitsbedingten Heimaufenthalt seiner Gattin in Höhe der monatlichen Unterhaltszahlungen abzüglich der jährlichen Haushaltsersparnis von € 1.883,52 erklärte der Bw. eine außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt, Kz. 418 € 6.924,48).

In der Abgabendatenbank ist die Ehegattin seit 15.6.2007 als Inhaberin eines Behinderten-Passes mit einem Grad der Erwerbsminderungen von 50% und dem Erfordernis einer Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit erfasst. Ein Bezug von Pflegegeld liegt nicht vor.

Das Finanzamt nahm im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16.3.2011 - eine vom Einkommensteuerbescheid 2009 - abweichende Beurteilung vor und lehnte die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wegen Behinderung mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 34 EStG sind Unterhaltszahlungen an dauernd getrennt lebende Ehepartner steuerlich nicht absetzbar. Nach der vorgelegten Vergleichsausfertigung sind Sie ab 1.1.2009 zu monatlichen Unterhaltszahlungen von € 734 an ihre dauernd getrennt lebende Gattin verpflichtet. Die beantragten Aufwendungen von € 6.924,48 – stellen Unterhaltszahlungen dar – und konnten daher nicht berücksichtigt werden.“

Der Bw. erhob gegen diesen ESt-Bescheid 2010 mit Schriftsatz vom 3.4.2011 form- und fristgerecht Berufung und brachte Folgendes vor:

„Ich erhebe Einspruch gegen die Aberkennung der Ausgaben für das Pensionistenheim meiner Frau. Beiliegend übermittle ich eine Bestätigung des Heimes. Der bereits vorgelegte Gerichtsvergleich wurde vom Heim verlangt, meine Frau hat diesen Betrag und den Großteil ihrer Pension monatlich an das Heim abzuliefern. Meine Frau kann keinen Haushalt mehr führen. Sie bekommt im Heim die Verpflegung, die Reinigung des Zimmers und bei Bedarf die Pflege.“

Vom Finanzamt wurde in der Folge – ohne eine amtswegige Erhebung im Hinblick auf das Parteienvorbringen und den evidenten Behinderungsgrad der Ehegattin vorzunehmen - auch im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 1.8.2012 keine außergewöhnliche Belastung für die Zahlungen der Aufenthaltskosten der Gattin im Seniorenwohnhaus durch den Bw. anerkannt. Begründend wurde vom Finanzamt unter Zitierung des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG ausgeführt, dass die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim nach ständiger Rechtsprechung nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstelle, wenn die Unterbringung aufgrund einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit erfolge. Laut der Vergleichsausfertigung habe sich der Bw. verpflichtet, an die Ehegattin am 1.1.2009 einen monatlichen Unterhaltsbeitrag zu bezahlen. Nach vorgenannten Bestimmungen seien solche Unterhaltszahlungen von der Berücksichtigung nach § 34 EStG ausgenommen.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 29.8.2012 form- und fristgerecht Berufung.

Das Finanzamt erließ mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 18.10.2011 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher die apodiktische Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides wiederholt wurde: „*Gemäß § 34 Abs. 7 EStG stellen*

Unterhaltszahlungen an die dauernd getrennt lebende Gattin keine außergewöhnliche Belastung für den Unterhaltspflichtigen dar, weshalb die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt werden konnte."

Auch im Rechtsmittelverfahren unterblieb von der Abgabenbehörde erster Instanz eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem plausiblen Parteivorbringen.

Der Bw. brachte gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2010 vom 18.11.2011 fristgerecht einen Vorlageantrag ein (Schriftsatz vom 9.11.2011) und führte ergänzend aus, dass seine Frau schwere Krankheiten habe. Sie leide an starkem Diabetes und an einer Herzerkrankung - Vorhofflimmern. Sie sei daher nicht mehr ausreichend in der Lage selbständig den Haushalt zu führen. Weiters könne sie auch die Straßensteigungen um das Haus nicht mehr meistern. Da das Haus – in das große Investitionen erfolgt seien – kaum zu verkaufen sei – sei der Bw. nicht seiner Gattin nach Wien gefolgt und habe seinen Wohnsitz im Waldviertel beibehalten. Getrennt wären sie beide auch in Wien gewesen, weil nur für seine Gattin – und nicht für den Bw. – das Erfordernis bestand – in ein kostenintensives Seniorenwohnheim zu ziehen.

Die Berufungen wurden von Abgabenbehörde erster Instanz ohne Durchführung irgendwelcher Ermittlungen mit Vorlagebericht vom 12.12.2011 (Einkommensteuer 2010) sowie für das Folgejahr 2011 mit Vorlagebericht vom 16.10.2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Vom UFS wurden ergänzende Ermittlungen durchgeführt: Es erfolgte die Einholung von Auskünften beim Seniorenheimbetreiber sowie eine niederschriftliche Zeugeneinvernahme der Ehegattin unter Vornahme eines Augenscheines des Aufenthaltes der Ehegattin im Pensionisten-Wohnhaus. Die Zeugin gab unter Hinweis auf ihre Wahrheitspflicht Folgendes an:

„Meine Herzerkrankung, eine bestimmte Form eines Vorhofflimmerns, führte an unserem damaligen gemeinsamen Wohnsitz im Waldviertel zu regelmäßigen stationären Spitalsaufenthalten. Ich bekam anfallsartige Herzstörungen, die sich in erstickungsartiger Atemnot begleitet von Todesängsten äußerten. Die Ärzte rieten mir damals eindringlich, meinen Wohnort zu wechseln, weil er bei meiner Erkrankung ein wesentlicher Auslösfaktor der Herzstörungsanfälle war. Ursachen waren die Wirkung des Waldviertler Granits und vor allem die laufend zu bewältigenden Steigungen, die bei meiner Herzerkrankung zu einem akuten Sauerstoffmangel des Herzens führen und damit Auslöser der Anfälle waren.

Mein Mann ließ im Haus einen Lift bis zum ersten Stock einbauen. Auch diese mit hohen Kosten verbundene Maßnahme war leider für meinen Gesundheitszustand nicht ausreichend. Ich war daher gezwungen aus gesundheitlichen Gründen den Wohnsitz zu verlegen.

Mein Mann brachte nicht die Kraft auf unseren langjährigen Wohnsitz im Waldviertel aufzugeben. Im Hinblick auf meinen Gesundheitszustand bestand für mich aber keine Alternative und ich musste wegziehen.

Ich zog zunächst – das war etwa Anfang 2005 – zu meinem Enkel, K., nach Wien, 22. M-Weg. Ich wohnte ca. ein Jahr bei meinem Enkel. Eine amtliche Anmeldung über die Verlegung meines Hauptwohnsitzes nach Wien habe ich damals noch nicht vorgenommen. Mir wurde im Lauf der Zeit bewusst, dass ein dauerhaftes Wohnen bei meinem Enkel keine optimale Lösung war. Mein Gesundheitszustand hat sich aber in Wien, durch die geeignete Wohnumgebung, sofort gebessert und die Herzanfälle blieben aus.

Mein Enkel erkundigte sich über das Internet über eine Unterkunft für mich und kam auf eine freie Wohnung des sogenannten „Zuwanderer-Fond“. Die möblierte Wohnung war im 23. Bezirk, S-Str.. Ich nahm diese Wohnung und meldete auch meinen Hauptwohnsitz ordnungsgemäß an dieser Unterkunft an. Ich blieb für rund 3 Jahre (Anfang 2006 bis Anfang 2009) dort wohnen, wenngleich die Gegend, das Wohnhaus und die Wohnung trist waren.

Aufgrund eines Todesfalles in diesem Haus, erkannte ich, dass der Aufenthalt in dieser Wohnung im Hinblick auf meinen Gesundheitszustand keine dauerhaft geeignete Lösung war. Ich habe damals Leichengeruch am Gang vernommen und als die Wohnung, aus der der Geruch kam, geöffnet worden war, entdeckte man den vor ca. 2 Wochen verstorbenen Bewohner. Die ärztlichen Untersuchungen hatten gezeigt, dass bei sofortigem Auffinden des Mannes, dieser hätte gerettet werden können.

Mein angegriffener Gesundheitszustand erlaubte mir schon damals keine vollständig selbständige Haushaltsführung. Alle körperlich anstrengenden Haushaltstätigkeiten (z.B. gründliches Putzen, häufiges Bücken beim Zusammenräumen, usw.) konnte ich nicht selber ausführen. Da hatte ich die Unterstützung meiner Kinder und Enkel, die regelmäßig zu mir kamen und mir im Haushalt und bei meiner Versorgung halfen. Da das Haus einen Lift hatte und die gesamte Umgebung eben war, ging es mir gesundheitlich - soweit dies bei meinem Allgemeinzustand möglich ist - gut und viel besser als damals im Waldviertel. Ich litt auch damals schon an starkem Diabetes und musste Insulin spritzen.

Auf Grund des Vorfalles im Wohnhaus des Zuwandererfonds im 23. Bezirk suchte ich – mit Unterstützung meiner Angehörigen – einen Wohnplatz in einem Seniorenheim. Ich meldete mich kurz darauf für eine Unterkunft im Pensionisten-Wohnhaus „D.“ an. Ungefähr nach einem halben Jahr wurde ich über ein freies Appartement von der Leitung verständigt und ich zog daraufhin in die D.S..

Da ich nur eine geringe Pension habe, verlangte die Leitung der Wiener Pensionisten-Wohnhäuser, dass zur Sicherung der Zahlungen der Unterkunftskosten ein gerichtlicher Vergleich mit meinem Ehemann über seine Zahlungen für meinen Aufenthalt im Seniorenheim abgeschlossen wird. So kam dieser gerichtliche Vergleich über Unterhaltszahlungen zustande.

Mein Mann hat schließlich die Notwendigkeit meines Schrittes verstanden und wir haben nach wie vor ein recht gutes Verhältnis.

Ich bestätige an Hand meiner Unterlagen, dass die monatlichen Kosten für das Appartement in dem Pensionisten-Wohnhaus € 1.484 betragen. Dieser Betrag wird mit den Unterhaltszahlungen meines Mannes sowie des größten Teiles meiner kleinen Pension – 20% der Nettopension sind der Freibetrag – der mir als „Taschengeld“ verbleibt – beglichen. Den Rest leistet die Stadt Wien, ebenso zahlt die Stadt Wien die Medikamente und Heilbehelfe. Für die übrigen Ausgaben des Lebens muss ich selber

schauen wie ich auskomme (z.B. Friseur, Kleidung oder einfache Pflegedienst, wie Fußpflege, gesonderte Verpflegung, Fahrausweis für öffentliche Verkehrsmittel usw.).

Im Preis inbegriffen sind auch die Zimmerreinigung und die Vollverpflegung sowie alle medizinischen Versorgungseinrichtungen, die im Altersheim für die Bewohner zur Verfügung stehen und je nach Bedarf genützt werden können. Auf Grund meiner Diät, ist das vorhandene Speiseangebot m.E. oft nicht geeignet und ich koche mir einfache Diätgerichte, meistens Suppen, selber.

Auf Grund meiner Zuckererkrankung wurde mir vom Bundes-Sozialamt ein Behinderten-Pass ausgestellt und der Grad meiner Minderung der Erwerbstätigkeit mit 50% festgestellt. Für einen Anspruch auf Pflegegeld gilt diese Einstufung aber nicht. Ich habe zu Beginn als ich ins Pensionisten-Wohnhaus kam auf Anraten einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt. Dieser Antrag wurde damals aber abgelehnt. Da ich das Pflegegeld wahrscheinlich ohnehin für die Begleichung der hohen Unterkunftskosten abgeben müsste (die Stadt Wien schießt ja einen großen Teil zu), habe ich seither keinen neuen Antrag gestellt.

Ich selbst fühle mich im Altersheim sehr wohl, weil es im Hinblick auf meinen eindeutig herabgesetzten Gesundheitszustand, der für mich geeignetste Aufenthalt ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Zahlungen des Bw. für Zwecke des Aufenthaltes seiner Ehegattin in einem Seniorenheim erfolgen und diese den Tatbestand einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen.

1. ESt-Veranlagung 2010

1.1. Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt durch Behinderung

§ 35 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2010 geltenden Fassung (BGBl. 81/2010) lautet:

„(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

- 25% bis 34% € 75
- 35% bis 44% € 99
- 45% bis 54% € 243
- 55% bis 64% € 294
- 65% bis 74% € 363
- 75% bis 84% € 435
- 85% bis 94% € 507
- ab 95% € 726.

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

(8) Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben.

Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen.“

Erwiesen ist ein Grad der Behinderung der Ehegattin in Folge Zuckerkrankheit im Ausmaß von 50% durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes vom Juni 2007. Der Bw. erklärt, dass wegen der krankheitsbedingten Behinderung die Ehegattin nicht mehr in der Lage war einen eigenen Haushalt zu führen und ihr Aufenthalt in einem Seniorenheim notwendig geworden war. Da die eigene Pension der Gattin zur Begleichung der Kosten ihres Aufenthaltes im Seniorenheim zu gering war, ist es nicht ungewöhnlich, dass zur Sicherheit der Finanzierung der Unterkunftskosten vom Betreiber des Seniorenheimes ein einfach durchsetzbarer Gerichtsvergleich über die eheliche Unterhaltszahlungsverpflichtung des Bw. verlangt und in der Folge von den Ehegatten abgeschlossen wird. Bei einer vollständigen Aufhebung der Ehe einschließlich der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft ist hingegen ein einvernehmlicher Vergleich über einen laufenden Unterhalt wesentlich weniger wahrscheinlich als eine gesamte Aufteilung des gemeinsamen ehelichen Vermögens.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wegen Behinderung der Ehegattin setzt gemäß § 35 Abs. 1 2. Teilstrich den Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4Z. 1 EStG voraus.

§ 33 Abs. 4 Z. 1 EStG in der für die Veranlagung 2010 geltenden Fassung lautet:

„Alleinverdienenden steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 Euro,
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Alleinverdienende sind auch Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben.

Voraussetzung ist, dass der (Ehe-) Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt.

Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat

jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.“

Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG sind Kinder für dem Steuerpflichtigen Familienbeihilfe gewährt wird. Dies trifft im gegenständlichen Fall nicht zu, weshalb ein Alleinverdienerabsetzbetrag nur zusteht, wenn die jährlichen Einkünfte der Ehegattin den Grenzbetrag von € 2.200 nicht übersteigen. Die Ehegattin des Bw. verfügt über eine eigene Pension. Da ihre jährlichen Einkünfte (Kz. 245 € 4.389) den Grenzbetrag von € 2.200 eindeutig überschritten haben, bestand für den Bw. kein Anspruch auf den AVAB und war somit diese gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung für eine außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung der Ehegattin gemäß § 35 Abs. 1 2. TS EStG nicht erfüllt.

1.2. Außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt durch Behinderung

§ 34 EStG in der hier maßgebenden Fassung lautet:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

- von höchstens 7 300 Euro 6%.
- mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.
- mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.
- mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht oder für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind,
 - das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und
 - für das weder der Steuerpflichtige noch der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebende (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und
 - das sich im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes aufhält,
 sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.“

Der im angefochtenen Bescheid und in der BVE vertretenen Rechtsauffassung, dass
„Unterhaltszahlungen an die dauernd getrennt lebende Gattin keine außergewöhnliche

Belastung gemäß § 34 Abs. 7 darstellen“, fehlt einerseits die erforderliche Sachverhaltsfeststellung und sie ist andererseits inhaltlich unzutreffend. Zu prüfen ist, ob die Unterhaltszahlungen des Bw. den Tatbestand des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG erfüllen. Dies ist dann der Fall, wenn sie bei der unterhaltsberechtigten Ehegattin selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet ist und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Das Beweisverfahren ist geprägt vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel und von der Pflicht der Abgabenbehörden zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung. Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass im Hinblick auf Verwaltungsökonomie und Ressourcen diese Ermittlungspflicht soweit als möglich von der Abgabenbehörde erster Instanz wahrgenommen werden muss.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich bei den Zahlungen des Bw. um verpflichtende Unterhaltsleistungen an seine Gattin handelt und dass diese Unterhaltsleistungen für die Bezahlung der Unterkunftskosten in dem Pensionisten-Wohnhaus dienen.

Das Vorliegen eines gerichtlichen Unterhaltsvergleiches ist überhaupt kein taugliches Argument, um eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs 7 Z. 4 EStG abzulehnen. Jede Unterhaltsleistung an Angehörige und auch an eine geschiedene Gattin, die einen behinderungsbedingten Mehraufwand darstellt, erfüllt nämlich diesen Tatbestand (vgl. Hofstätter/Reichel, ESt-Komm. zu § 24 Tz. 24). Ob - wie vom Bw. vorgebracht - der Vergleich auf Verlangen des Seniorenheimbetreibers zur der Sicherung der Kostenfinanzierung des Heimaufenthaltes der Gattin dient oder - wie vom Finanzamt vermutet - in einer vollständigen und dauerhaften Trennung der Ehegemeinschaft seine Ursache hat, ist im Rahmen des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG nicht rechtserheblich.

Die einzig maßgebende Frage ist, ob der Aufenthalt der Ehegattin im Pensionisten-Wohnhaus durch ihre Behinderung veranlasst war, weil sie nicht mehr ausreichend in der Lage war selbständig den Haushalt zu führen.

Ob die Ehegattin, - wie vom Bw. vorgetragen – auf Grund ihrer Krankheiten auf eine Betreuung – wie sie in einem Altersheim typisch ist – angewiesen war, hat das Finanzamt keiner Überprüfung unterzogen. Es bleibt grundsätzlich einer Abgabenbehörde unbenommen, ein plausibles und widerspruchsfreies Vorbringen eines Stpfl. als wahr zu erachten und keine amtswegigen Prüfungshandlungen vorzunehmen. Dies ist im abgabenrechtlichen

Massenverfahren auch die Regel. Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Wesen eines kontradiktorischen Rechtsmittelverfahrens vor einem unabhängigen Tribunal folgt, dass ergänzende (allgemeine) Überprüfungen der Richtigkeit der Abgabenerklärung des Steuerpflichtigen außerhalb des Streitpunktes nur bei Zweifel des UFS erfolgen.

Im gegenständlichen Fall wird das Vorliegen eines krankheitsbedingten Aufenthaltes der Ehegattin in dem Altersheim durch den vom Bundes-Sozialamt festgestellten Grad der Behinderung von 50% indiziert. Auf Grundlage dieses aktenkundigen Indizes hat offensichtlich das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG anerkannt. Der festgestellte Grad der Behinderung und das Lebensalter der Bw. berechtigen zu keinem Zweifel am Wahrheitsgehalt der vom Stpfl dargelegten Krankheiten und Beeinträchtigungen seiner Gattin selbständig einen Haushalt zu führen.

Der UFS hätte daher auch ohne ergänzende Ermittlungen zu dem nachvollziehbaren Beweisergebnis gelangen müssen, dass das Parteivorbringen eines krankheits- und betreuungsbedingten Heimaufenthaltes der Gattin für zutreffend zu erachten ist. Umso überzeugender ist dieses Beweisergebnis durch die unvorbereitete und faktenreiche Zeugenaussage.

Es besteht kein vernünftiger Grund an der Richtigkeit des vorgebrachten Sachverhaltes zu zweifeln. Es ist glaubhaft, dass eine entsprechende Gesundheitsbeeinträchtigung der Gattin vorliegen muss, wenn der Bw. einen Lift im Wohnhaus einbauen ließ. Es spricht auch alles dafür, dass die Ehegattin schließlich aus gesundheitlichen Gründen den langjährigen gemeinsamen Wohnsitz im Waldviertel aufgegeben hat, um in einer geeigneteren Umgebung zu wohnen. Die Art der Erkrankung und ihre Folgen wurden nachvollziehbar und widerspruchsfrei mit der allgemeinen Lebenserfahrung dargelegt.

Damit ist erwiesen, dass durch die verpflichtenden Zahlungen des Bw. für den krankheits- und betreuungskausalen Altersheimaufenthalt seiner Ehegattin der Tatbestand einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG erfüllt wurde. Diese behinderungsbedingte Unterhaltsleistungen waren nach Verminderung um die Haushaltersparnis und Berücksichtigung des normierten Selbstbehaltes in Abzug zu bringen.

2. ESt-Veranlagung 2011

2.1. Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt durch Behinderung

Der § 35 Abs. 1 3. TS EStG wurde mit BGBl. 111/2010 ab dem Veranlagungsjahr 2011 geändert (vgl. hierzu Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar zu § 34 Tz. 30 sowie Baldau, SWK 3/2012, 108). Der Absatz 1 dieser Bestimmung lautet:

- „(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen
- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
 - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),
 - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
 - durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.“

Unstrittig ist, dass sich der Bw. im Jahr 2011 in aufrechter Ehe mit F. befunden hat. Die Einkünfte der Ehegattin haben den, ab 2011 auf € 6.000 angehobenen, Höchstbetrag nicht überschritten. Angemerkt wird, dass im Falle einer nur räumlichen Trennung infolge Krankheit oder Pflegebedürftigkeit der gemeinsame Haushalt der Ehegatten wirtschaftlich gesehen aufrecht bleibt. In diesen Fällen liegt keine dauernde Trennung der Ehegatten vor (vgl. Kristen, Jakom, EStG 2013 Tz. 23).

Dass der Tatbestand einer Behinderung der Ehegattin im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG erfüllt ist, wurde vorstehend bereits dargelegt. Insbesondere auf Grund der glaubwürdig vorgebrachten Herzerkrankung der Ehegattin und ihrer anderen Erkrankungen lag ein behinderungsbedingter Aufenthalt im Altersheim vor.

Die Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden (§ 34 Abs. 6 EStG).

Den Berufungen war somit Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 19. September 2013