



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, inN., vertreten durch Dkfm. Martin Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 26. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 19. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Einkommensteuerbescheid des Herrn XY (in der Folge auch Berufungswerber genannt) für das Jahr 2007 erging am 19. Dezember 2008 auf Grund der elektronisch eingereichten Steuererklärung ohne Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen, da keine geltend gemacht wurden.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde beantragt, dass ein Teil der Pflegeheimkosten für die Ehegattin als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden solle. Die Gattin habe im Jahr 2007 eine eigene Pension in Höhe von 12.598,71 € und Bundespflegegeld der Stufe 7 von 18.745,20 € bezogen, abzüglich des steuerlichen

Existenzminimums von 10.000,00 € verblieben 21.343,41 €. Ziehe man davon die Kosten des Pflegeheims von 34.251,72 € ab, ergebe sich für den Berufungswerber eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 12.907,81 €. Der Berufungswerber trage die Kosten für die erkrankte Ehepartnerin. Diese würden beim Berufungswerber eine außergewöhnliche Belastung darstellen, da das steuerliche Existenzminimum der Gattin in Höhe von 10.000,00 € unterschritten werden würde. Laut LStR 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2008 – Änderung Rz 870 - sei als außergewöhnliche Belastung beim Berufungswerber lt. Berechnung 12.907,81 € ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Am 5. März 2009 faxte die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers den Artikel „Highlights aus dem 2. LStR-Wartungserlass 2008, Änderungen – Berichtigungen - Ergänzungen“, SWK 2/2009, S. 51ff. an das Finanzamt. Auszugsweise ist der Inhalt dieses Artikels, dass die LStR 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2008 ab 1.1.2009 generell anzuwenden sind bzw. auf offene Veranlagungsfälle diese Fassung ebenfalls anzuwenden ist. Wie immer bei Erlässen und Richtlinien können über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden. Unter Pkt. 12 „Außergewöhnliche Belastungen“ wird u.a. die Übernahme von Krankheitskosten durch (Ehe-)Partner (Änderung Rz. 870) behandelt:

Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe-)Partners ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts hängt von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe-)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe-)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als sie das Einkommen des erkrankten (Ehe-)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (10.000 Euro jährlich) unterschritten würde.

Beispiel:

A zahlt Krankheitskosten in Höhe von 7.000 Euro für B:

	<i>Partner/in A</i>	<i>Partner/in B</i>
<i>Einkünfte</i>	<i>25.000</i>	<i>11.000</i>
<i>steuerliches Existenzminimum</i>		<i>- 10.000</i>
<i>außergewöhnliche Belastung für B</i>		<i>1.000</i>

<i>Krankheitskosten</i>	<i>7.000</i>
<i>abzügl. AgB für B</i>	<i><u>- 1.000</u></i>
<i>Außergewöhnliche Belastung für A</i>	<i>6.000</i>

Im Aktenvermerk vom 9. März 2009 hielt das Finanzamt ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers fest, in dem u.a. darüber gesprochen wurde, dass die Ehegattin des Berufungswerbers seit einigen Jahren im Wachkoma liege und daher im Pflegeheim untergebracht sei und das Finanzamt seine Rechtsansicht mitteilte. Da die pflegebedürftige Ehegattin über ein eigenes Einkommen verfüge, Pflegegeld beziehe und der Berufungswerber keinen Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag habe, könnten nur jene Kosten als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes anerkannt werden, die die Summe des Einkommens und des Pflegegeldes übersteigen.

Am 11. März 2009 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne weitere Begründung.

Der unabhängige Finanzsenat hat in der Folge noch weitere Ermittlungen durchgeführt. In einem Vorhalt wurde der Berufungswerber darauf hingewiesen, dass § 34 Abs. 6 EStG Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können, aufzählt. Da er keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat, vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht, dass ein Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG zu berechnen sei. Er wird ersucht bekannt zu geben, ob der Antrag „außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt“ aufrecht erhalten bleibt und dies zu begründen.

Mit Schreiben vom 29. September 2010 teilte der Berufungswerber mit, dass der Antrag „außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt“ aufrecht bleibt, er habe die Begründung in der Berufung das Beispiel vom Artikel in der SWK vom 10.01.2009, Seite 54 angeführt. Als Beilage wurde eine Kopie des oben erwähnten Artikels vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Pflegeheimkosten der Ehegattin, die der Berufungswerber in Höhe von 12.907,81 € trägt, als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988, ohne Selbstbehalt, bei der Veranlagung berücksichtigt werden können.

Nach § 34 EStG 1988 idF vor dem StRefG 2009 (BGBl. I 2009/26) ist im Abs. 1 geregelt, dass bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. Die Belastung muss

folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, erwächst.

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

Abs. 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, für jedes Kind (§ 106).

Abs. 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.

Abs. 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.
- 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.

Abs. 7: Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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 sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b 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.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Für die Zwangsläufigkeit der strittigen Kosten, die gemäß § 34 EStG 1988 eines der Kriterien für die Absetzbarkeit ist, muss auch auf die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers gegenüber seiner Ehegattin Bedacht genommen werden.

In der zivilgerichtlichen Praxis werden folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw. nicht vorhandenem Einkommen) gegenüber dem Ehegatten mit höheren (bzw. einzigen) Einkommen angewendet:

Wenn nur der Ehemann/Ehefrau ein Einkommen (Anm: nicht im Sinne des EStG; gemeint ist jeweils das Nettoeinkommen) hat, so hat die Ehegattin/der Ehegatte einen Unterhaltsanspruch von 33% des Einkommens des Ehegatten (Dittrich/Tades, ABGB, § 94 E 191).

Wenn jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen hat, so ist dem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40% des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen (aaO, E 186). Ist das Einkommen des unterhaltsberechtigten Ehegatten so geringfügig, dass ihm nach der 40%-Regel ein höherer Anspruch zustünde, als wenn er über kein Einkommen verfügte, so ist die 33%-Regel anzuwenden (aaO, E 186a, vgl. auch E 189).

Im vorliegenden Fall ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die finanzielle Belastung des Berufungswerbers durch teilweise Tragung der Pflegeheimkosten, die aus dem Einkommen der pflegebedürftigen Ehegattin und dem Pflegegeld nicht finanzierbar sind, einerseits nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, da bei der Unterbringung einer Wachkomapatientin im Pflegeheim von keiner im täglichen Leben gewöhnlichen Belastung die Rede sein kann, und andererseits nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig erwächst, weil sowohl nach familienrechtlichen Bestimmungen ein Unterhaltsanspruch der Ehegattin gegenüber dem Berufungswerber gegeben ist, als auch eine sittliche Verpflichtung des Berufungswerbers gegenüber seiner pflegebedürftigen Ehegattin besteht die Kosten zu

übernehmen. Darüber hinaus stellen die Kosten für das Pflegeheim bei der Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung dar.

Allerdings ist nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 ein Selbstbehalt von 11 % vom Einkommen des Berufungswerbers (60.193,58 €) zu berücksichtigen, das sind 6.621,29 €, da die Belastung die wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen muss.

Das in der Berufung vorgebrachte Beispiel im Artikel in der SWK 2/2009, S. 51ff, zeigt lediglich die Änderungen in den LStR 2002 idF des 2. Wartungserlasses 2008 auf, für den hier vorliegenden Fall betrifft es die Einbeziehung des steuerlichen Existenzminimums gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 bei der Berechnung. Auf die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ist in diesem Beispiel gar nicht eingegangen worden, da das Thema „Selbstbehalt“ durch den Wartungserlass 2008 in den LStR 2002 nicht ergänzt oder geändert wurde. Es ist aber im Artikel ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass bei Erlassen und Richtlinien über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden können.

Im § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind die Aufwendungen aufgezählt, die ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können. Unter Teilstrich 5 dieser Bestimmung idF vor dem StRefG 2009 (BGBl. I 2009/26) sind die Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) ..... pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, „Blindengeld“ oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, genannt.

Nachdem dem Berufungswerber - auf Grund des Pensionsbezuges der Ehegattin in Höhe von 12.598,71 € - kein Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zusteht, kann die von ihm geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht unter die Ausnahmeregelung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 fallen.

Somit ist bei der Berechnung der Einkommensteuer die in der Berufung geltend gemachte außergewöhnliche Belastung mit Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Berufung konnte teilweise stattgegeben werden, da in der Steuererklärung die ggst. außergewöhnliche Belastung nicht geltend gemacht wurde und demnach im Erstbescheid nicht berücksichtigt werden konnte.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 18. November 2010