

21. September 2012  
BMF-010222/0095-VI/7/2012

An

Bundesministerium für Finanzen  
Finanzämter  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer  
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

### **Salzburger Steuerdialog 2012 - Zweifelsfragen Lohnsteuer**

## **1 § 3 EStG 1988**

### **1.1 Monatsfrist bei einem begünstigten ausländischen Vorhaben (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, LStR 2002 Rz 70o)**

Ein Monteur ist bei einem ausländischen Bauvorhaben tätig. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung (Arbeiten unter erschwerenden Umständen, Monatsfrist, Mindestentfernung, Bezugshöhe) sind erfüllt. Nach zwei Monaten kehrt der Monteur für einen einwöchigen Urlaub nach Österreich zurück. Nach Ablauf des Urlaubs wird er wieder auf derselben Baustelle tätig. Die Steuerbegünstigung bleibt somit auch während des Urlaubes in Österreich bestehen.

Derselbe Monteur wird vierzehn Tage nach der Rückkehr auf die ausländische Baustelle zu einer zweitägigen Besprechung in die Firmenzentrale nach Wien zurückgerufen. Im Anschluss an die Besprechung verbringt er einen dreitägigen Urlaub in Österreich.

In der LStR 2002 Rz 70o findet sich diesbezüglich folgende Aussage:

*„Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen*

*Vorhabens unternommen werden. Dienstreisen in den inländischen Stammbetrieb dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage), damit es zu keiner Unterbrechung kommt. Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Kurzurlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Kurzurlaub auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus, es sei denn, dass dieser Kurzurlaub nur arbeitsfreie Tage im Ausland (zB Wochenende) erfasst".*

Obwohl diese Regelung auch schon bisher in den Lohnsteuerrichtlinien (siehe LStR 2002 Rz 67) enthalten war, stellt sich die Frage, ob hier nicht eine Ungleichbehandlung gegenüber jenem Monteur vorliegt, der nach Erfüllung der Monatsfrist einen Urlaub in Österreich verbringt?

**Die Entsendung erfolgte ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat. Die Urlaube nach diesem ersten Monat sind der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, weil der Arbeitnehmer unmittelbar nach seinem Urlaub die Tätigkeit auf der ausländischen Arbeitsstelle wieder aufgenommen hat.**

**Ist diese Monatsfrist einmal erfüllt, führen spätere Urlaube während der Auslandstätigkeit nicht dazu, dass erneut eine Monatsfrist in Gang gesetzt wird. Wird daher ein weiterer Urlaub im Anschluss an eine im Interesse des Auslandsvorhabens unternommene kurzfristige Dienstreise ins Inland konsumiert, bleibt die Steuerbegünstigung weiterhin erhalten. Die Aussagen in LStR 2002 Rz 67 und Rz 70o beziehen sich lediglich auf den ersten Monat der Auslandstätigkeit. Im Rahmen des nächsten LStR-Wartungserlasses wird eine diesbezügliche Klarstellung erfolgen.**

## **1.2 Erschwerende Umstände bei begünstigter Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, LStR 2002 Rz 70p)**

Ein österreichisches Unternehmen errichtet Fertigungsstraßen im Ausland. Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind hinsichtlich der Entfernung von der österreichischen Staatsgrenze (mehr als 400 km), der Aufenthaltsdauer (mindestens einen Kalendermonat), sowie der Bezugshöhe (Deckelung mit SV-HBMG) erfüllt. Jedoch wird bezüglich des Umstandes, dass die Arbeiten unter erschwerenden Umständen durchgeführt werden müssen, festgestellt, dass - wenn diese Arbeiten im Inland

durchgeführt werden würden - arbeitsrechtlich keine SEG-Zulagen zustehen würden. Dies deshalb, weil die Arbeiten nicht unter Umständen, wie in [§ 68 Abs. 5 EStG 1988](#) als Voraussetzung für die Gewährung einer Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage verlangt, durchgeführt werden.

Nunmehr findet sich jedoch in der LStR 2002 Rz 70p folgende Aussage:

*„Es bestehen keine Bedenken, bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988 in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfesten Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen.“*

Bisher wurden diese Arbeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei bzw. steuerbegünstigt behandelt.

Kann die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch 2012 angewendet werden?

**Wenn die notwendigen Voraussetzungen erfüllt sind, bestehen keine Bedenken, im Sinne der Ausführungen der LStR 2002 Rz 70p die Steuerfreiheit auch weiterhin anzuerkennen, weil bei Auslandssachverhalten erschwerende Umstände gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988](#) in typisierender Betrachtungsweise immer dann anzunehmen sind, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die zu Bauarbeiten im engeren Sinn zählen. Dazu zählen insbesondere die Errichtung, Aufstellung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung oder der Umbau von Bauwerken (inklusive Fertigbauten) und ortsfeste Anlagen, Demontage, Abbauarbeiten sowie Abbrucharbeiten; weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen.**

**Eine beaufsichtigende Tätigkeit (zB die Überwachung von Umbauarbeiten) ist allein nicht ausreichend, um als erschwerend qualifiziert zu werden. Verursacht diese überwachende Tätigkeit aber beispielsweise überwiegend eine zwangsläufige erhebliche Verschmutzung des Dienstnehmers oder seiner Kleidung, liegen erschwerende Umstände vor.**

## **1.3 Freibetragsbescheid im Zusammenhang mit einer begünstigten ausländischen Tätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, LStR 2002 Rz 70r)**

Ein Arbeitnehmer hat einen Freibetragsbescheid bei seinem Wohnsitzfinanzamt beantragt. Dieser enthält auch Werbungskosten im Zusammenhang mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben. Er gibt die für seinen Arbeitgeber bestimmte Mitteilung im Personalbüro ab. Der Arbeitgeber berücksichtigt den Freibetrag im Zuge der laufenden Lohnverrechnung. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung stellt sich heraus, dass es sich um Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) (Reisekosten) sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung handelt.

Ist die Lohnsteuernachzahlung im Haftungswege beim Arbeitgeber oder im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung beim Arbeitnehmer nachzufordern?

**Gemäß [§ 63 EStG 1988](#) hat das Finanzamt für die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlicher Belastungen einen Freibetragsbescheid und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber für jeweils das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Jahr zu erlassen.**

**Im Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2012 ist vorgesehen, dass [§ 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) in der Form geändert wird, dass in den Fällen, in denen ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß [§ 63 Abs. 1 EStG 1988](#) bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde, immer ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt. Hat der Arbeitgeber bei einem Arbeitnehmer, der steuerfreie Auslandsbezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezieht, einen Freibetragsbescheid bei der Lohnverrechnung berücksichtigt, dann erfolgt die Korrektur eines zu hohen Freibetrages (zB Werbungskosten werden in der Veranlagung gar nicht oder nur anteilig berücksichtigt) im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung. Eine Nachforderung kann nicht beim Arbeitgeber im Wege der Haftung erfolgen.**

## **1.4 Freiwillige Sachzuwendungen ([§ 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988](#), LStR 2002 Rz 78 bzw. Rz 10079)**

Ein Versorgungsunternehmen gewährt allen Arbeitnehmern neben einem laufenden begünstigten Energiebezug jährlich einen Energiegutschein bis zu einem Gesamtwert von 186 Euro. Die Arbeitnehmer können damit aus verschiedenen Produkten des Arbeitgebers wählen (verbilligten Strom oder Gas).

Für den laufenden Energiebezug wurde ein Sachbezugswert gemäß [§ 15 EStG 1988](#) angesetzt.

Liegt hinsichtlich des Energiegutscheines eine steuerfreie Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 vor?

**Gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 ist der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich steuerfrei.**

**In den LStR 2002 Rz 79 wird ausgeführt, dass es bereits genügt, wenn die Übergabe der Geschenke der eigentliche Anlass und Inhalt der Veranstaltung ist. In den LStR 2002 Rz 80 sind derartige Sachzuwendungen beispielhaft aufgezählt (zB Autobahnvignetten, Gutscheine, Geschenkmünzen).**

**Wenngleich die Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002 Rz 80) in Bezug auf derartige Warengutscheine eine großzügige Auslegung vorsieht, wird beim Herausschälen aus einer Gesamtleistung ein strenger Maßstab angelegt (vgl. Beispielsammlung zu den LStR 2002 Rz 10079). Es wäre daher verfehlt, aus einem laufenden Energiebezugsrecht eine Sachzuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 herauszuschälen.**

**Werden zusätzlich zum verbilligten Energiebezugsrecht abgrenzbare Energiegutscheine an die Arbeitnehmer übergeben, die mengenmäßig auf kWh Strom oder Gas oder auf Frei-Strom- oder Frei-Gas-Tage lauten und den Betrag von 186 Euro nicht überschreiten, steht die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 1988 zu.**

**Werden einem Arbeitnehmer Rabatte (zB Frei-Energie-Tage bei Abbucherbonus) gewährt, die das Unternehmen unter den gleichen Voraussetzungen auch Endverbrauchern einräumt, so liegt insoweit kein Sachbezug vor.**

## **2 § 16 EStG 1988**

**2.1 Werbungskosten (Fahrtkosten) im Zusammenhang mit einer beruflichen Fortbildung bei Verwendung eines arbeitgebereigenen KFZ (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bzw. § 15 EStG 1988, § 4 der Sachbezugswerteverordnung)**

Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er auch privat nutzen kann. Der Arbeitgeber trägt sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug. Für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Fahrzeuges (AK = 40.000 Euro) wird ihm ein Sachbezug von 600 Euro pro Monat zugerechnet (somit 7.200 Euro im Jahr).

Fall 1)

Der Arbeitnehmer absolviert am Wochenende eine Fortbildung (Masterstudium), die im Zusammenhang mit seiner ausgeübten Tätigkeit steht. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fachhochschule nach Wien. Weiters nutzt er das Firmenfahrzeug für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale steht für 20-40 km zu) sowie für weitere Privatfahrten.

Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 30.000 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte nach Wien 12.000 km und auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 10.000 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 5.040 Euro (= 12.000 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

#### Fall 2)

Der Arbeitnehmer absolviert eine berufliche Fortbildung, die acht Wochen dauert. Er fährt jeweils am Wochenende mit dem Firmenfahrzeug zur Fortbildungsstätte. Auf Grund des vom Arbeitnehmer vorgelegten Fahrtenbuches beträgt das Ausmaß der mit dem Firmenfahrzeug privat zurückgelegten Kilometer (keine Dienstfahrten) 7.500 km; dabei entfallen auf die Fahrten zur Fortbildungsstätte 1.600 km.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung macht der Arbeitnehmer für die Fahrten zur Fachhochschule nach Wien Fahrtkosten in Höhe von 672 Euro (= 1.600 km x 0,42 Euro) als Werbungskosten geltend.

- In welcher Höhe können Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dafür ein arbeitgebereigenes Fahrzeug verwendet wird und der Arbeitnehmer den Sachbezugswert versteuert?
- Ist für die Beurteilung der Höhe des Aufwandes die Führung eines Fahrtenbuches notwendig?

**Gemäß § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung ist beim Arbeitnehmer, der die Möglichkeit hat, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 leg. cit. im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen.**

**Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig. Im konkreten Fall wurden die Voraussetzungen für die berufliche Fortbildung nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt.**

**Auf Grund des Fahrtenbuchs ist zu prüfen, in welchem Ausmaß private Fahrten im Sinne des § 4 der Sachbezugswerteverordnung vorliegen.**

**Aus Sicht des Arbeitgebers sind die vom Arbeitnehmer am Wochenende unternommenen Fahrten iZm Bildungsmaßnahmen mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug als sachbezugsrelevante „Privatfahrten“ zu berücksichtigen. Aus Sicht des Arbeitnehmers können die Fahrten mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Beurteilung, ob im konkreten Fall eine nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerlich anzuerkennende Aus- oder Fortbildung und somit beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte vorliegen, kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Eine Berücksichtigung dieser Fahrten als Werbungskosten kann nur dann erfolgen, wenn der Arbeitnehmer dafür einen Aufwand trägt.**

#### **Fall 1)**

**Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten“ den Sachbezug.**

**Der Arbeitnehmer legt laut Fahrtenbuch mehr als 6.000 km für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte zurück, sodass auf Grund der privat zurückgelegten Kilometeranzahl keine Änderung bei der Versteuerung des vollen Sachbezugs nach § 4 der Sachbezugswerteverordnung bei der Veranlagung erfolgt. Da dem Arbeitnehmer kein Aufwand für die beruflich veranlassten Fahrten zur Fortbildungsstätte entsteht, können für diese Fahrten keine Werbungskosten berücksichtigt werden.**

## **Fall 2)**

**Laut Sachverhalt trägt der Arbeitgeber sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Firmenfahrzeug; der Arbeitnehmer versteuert für die „Privatfahrten“ den Sachbezug.**

**Der Arbeitnehmer legt nachweislich 1.600 km für beruflich veranlasste Fahrten zur Fortbildungsstätte zurück, sodass er insgesamt nicht mehr als 6000 km im Jahr an „Privatfahrten“ (einschließlich Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte) zurücklegt. Aus Sicht des Arbeitgebers erfolgt die Berücksichtigung des vollen Sachbezugs zu Recht, da die Fahrten des Arbeitnehmers zur Fortbildung am Wochenende als „Privatfahrten“ sachbezugsrelevant sind.**

**Eine Berücksichtigung der Werbungskosten des Arbeitnehmers im Zusammenhang mit der Fortbildung kann erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Im Rahmen der Veranlagung sind dann die Aufwendungen für Fahrten zur Fortbildungsstätte im Ausmaß des halben Sachbezugs als Werbungskosten anzusetzen; eine Korrektur des Lohnzettels darf in diesen Fällen nicht erfolgen. Im Ergebnis wird durch die Berücksichtigung der Fahrten zur Fortbildungsstätte als Werbungskosten für die „rein privat veranlassten Fahrten“ (das sind 5.900 km) nur der halbe Sachbezug versteuert.**

**Legt der Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch oder andere geeignete Nachweise vor, ist die Aufteilung der zurückgelegten Kilometeranzahl auf den beruflich und den privat veranlassten Teil zu schätzen.**

### **3 § 34 EStG 1988**

#### **3.1 Erhöhte Unterhaltspflicht aufgrund der Behinderung des Kindes (§ 34 EStG 1988, § 33 EStG 1988 und § 35 EStG 1988, LStR 2002 Rz 844 bzw. Rz 857 ff)**

Ein Steuerpflichtiger hat Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag. Das Kind, für das Unterhalt geleistet wird, hat aufgrund einer Stoffwechselerkrankung eine Minderung der Erwerbstätigkeit von 50 %. Die Mutter, bei der das Kind lebt, bezieht erhöhte Familienbeihilfe.

Da dieses Kind eine spezielle Ernährung benötigt, hat die Mutter (unter Vorlage einer Liste der gekauften hochpreisigen Spezialnahrungsmittel) bei Gericht erwirkt, dass der unterhaltsverpflichtete Vater zusätzlich zum gesetzlichen Unterhalt laufend monatlich einen Sonderbedarf für diese Nahrungsmittel zu zahlen hat. Diese Mehrkosten iZm der Spezialnahrung werden auch tatsächlich vom Vater bezahlt. Behinderungsbedingte Mehraufwendungen für das Kind sind nur die Kosten für die Spezialnahrungsmittel, es fallen keine weiteren behinderungsbedingten Mehraufwendungen an.

Eine steuerliche Berücksichtigung erfolgt jedoch ausschließlich bei der Mutter (erhöhte Familienbeihilfe und pauschaler Freibetrag gemäß § 5 VO über außergewöhnliche Belastungen). Die Gewährung eines pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung ist bei behinderten Kindern mit erhöhter Familienbeihilfe laut LStR 2002 Rz 864 ausgeschlossen.

In welcher Form kommt beim unterhaltsverpflichteten Vater eine steuerliche Berücksichtigung der von ihm tatsächlich iZm der Krankendiätverpflegung getragenen Mehraufwendungen, die grundsätzlich die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen, in Betracht?

**Grundsätzlich können behinderungsbedingte Aufwendungen im tatsächlichen Ausmaß oder als Pauschbetrag beantragt werden.**

**Gemäß § 2 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ist für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ein Pauschbetrag zu berücksichtigen. Bei behinderten Kindern, die eine erhöhte Familienbeihilfe beziehen, kann neben dem Freibetrag gemäß § 5 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen kein Freibetrag für Diätverpflegung beantragt werden. Es können neben dem Freibetrag von 262 Euro nur Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel, Kosten der Heilbehandlung und das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt berücksichtigt werden.**

**Der Freibetrag gemäß § 5 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 262 Euro darf der Mutter nicht in voller Höhe gewährt werden, da mit diesem Freibetrag alle Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung abgegolten sind. Der Freibetrag ist in der Regel zwischen Mutter und Vater im Verhältnis der Kostentragung der behinderungsbedingten Mehraufwendungen aufzuteilen. Im vorliegenden Fall trägt der Vater die Kosten der Spezialnahrung zur Gänze, es fallen keine behinderungsbedingten Mehraufwendungen bei der Mutter an. Es ist daher der Freibetrag gemäß § 5 Verordnung zu 100% dem Vater zu gewähren.**

### **3.2 Kosten eines Treppenliftes einer mittlerweile verstorbenen Person (§ 34 EStG 1988, § 4 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, LStR 2002 Rz 850 und Rz 871 f)**

Für den mittlerweile verstorbenen und gehbehinderten Abgabepflichtigen bestellt und bezahlt die Ehegattin (Rechtsnachfolge im Erbwege nachgewiesen) einen ersten Treppenlift für das gemeinsam bewohnte zweigeschossige Eigenheim, wobei sich der Schlafräum im Obergeschoß des Eigenheimes befindet. Ein zweiter Treppenlift wird (für den

Niveauunterschied zwischen Straße/Garten und Erdgeschoß) wegen Verschlechterung der Gehbehinderung noch zu Lebzeiten bestellt; die Bezahlung erfolgt aber erst nach dem Tod des behinderten Abgabepflichtigen (eine Stornierung des Auftrages war laut Ehegattin des Abgabepflichtigen nicht mehr möglich). Beide Ehegatten verfügen über ein Einkommen, das jeweils mehr als 20.000 Euro im Jahr beträgt. Im Todesjahr beträgt das Einkommen des Verstorbenen weniger als 10.000 Euro.

Sind die Kosten eines Treppenliftes (im Eigenheim) einer mittlerweile verstorbenen Person als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig? Wie erfolgt die steuerliche Beurteilung der Aufwendungen, die vor dem Todeszeitpunkt durch die gehbehinderte Person selbst bezahlt wurden, und jener Beträge, die erst nach dem Tod der gehbehinderten Person von den Erben geleistet wurden?

**Eine außergewöhnliche Belastung muss folgende Merkmale erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.**

**Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Aus dem Begriff „Belastung“ ist abzuleiten, dass nur eine endgültige Vermögensminderung abzugsfähig ist. Eine Belastung liegt nur vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Eine bloße Vermögensumschichtung führt nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Keine bloße Vermögensumschichtung liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit oder individuellen Gebrauchsfähigkeit keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Darunter fallen uA Prothesen, Rollstühle, Sehbehelfe. Dies gilt auch für Herstellungsaufwendungen (vgl. VfGH 17.12.1982, [B 220/81](#); VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#), Einbau eines Behindertenaufzuges in einem Einfamilienhaus). Bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen sind die Anschaffungskosten eines Treppenlifts für einen Gehbehinderten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.**

**Vom Ehemann getragene Kosten:**

**Der gehbehinderte Ehemann hat noch zu seinen Lebzeiten einen Treppenlift bestellt und eine Anzahlung geleistet. Als Gehbehinderter sind diese Aufwendungen für ihn als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Er ist im Frühjahr verstorben. Das steuerpflichtige Jahreseinkommen hat im Todesjahr den Betrag von 11.000 Euro nicht überstiegen und somit ergibt sich für ihn keine steuerliche Auswirkung.**

**Von der Ehefrau (Erbin) getragene Kosten:**

**Die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 zweiter oder dritter Teilstrich EStG 1988 liegen wegen Überschreitens der Einkunftsdecke nicht vor, sodass eine Absetzung aus dem Titel der Behinderung ohne Selbstbehalt nicht in Betracht kommt. Zur Frage, ob die Ehefrau diese Kosten als allgemeine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend machen könnte, ist LStR 2002 Rz 870 heranzuziehen. Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Für das Tragen von Krankheitskosten des (Ehe-)Partners kann sich aus der Unterhaltpflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben. Eine solche hängt aber von den finanziellen Rahmenbedingungen beider Ehepartner und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten ab.**

**Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe-)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe-)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe-)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) (11.000 Euro jährlich) unterschritten werden würde. Im konkreten Fall lag keine gegenseitige Unterhaltsverpflichtung vor, da beide Ehepartner ein gleich hohes Einkommen hatten.**

**Die LStR 2002 Rz 870 kommt hier nicht zur Anwendung. Für die Ehefrau ist die Anzahlung des Treppenliftes somit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.**

**Nach dem Ableben des Ehemannes wurde der Treppenlift geliefert und die Ehefrau hat die Restzahlung geleistet. Da sie selbst nicht gehbehindert ist, handelt es sich bei ihr nicht um Kosten einer außergewöhnlichen Belastung. Somit stellt sich auch nicht die Frage einer Vermögensumschichtung.**

**Bei der Restzahlung des Treppenliftes nach dem Tod des Gatten handelt es sich um eine Nachlassverbindlichkeit des Erblassers. Gemäß [§ 548 ABGB](#) übernimmt der Erbe die Verbindlichkeiten, die der Erblasser aus seinem Vermögen zu leisten gehabt hätte. Die Gattin war somit als Erbin verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu übernehmen. Diese sind bei der Ermittlung des Nachlasses anzusetzen und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.**

Bundesministerium für Finanzen, 21. September 2012