



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A\*\*\*\*\* B\*\*\*\*\*, \*\*\*[Adresse]\*\*\*, vom 10. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Amtsdirektor Josef Hiess, vom 16. Jänner 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), A\*\*\*\*\* B\*\*\*\*\*, beantragte in seiner am 3. 1.2013 neuerlich eingereichten Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 (Zweitantrag) zusätzlich die Berücksichtigung von Diätaufwendungen (Z, M) für die zu 50% erwerbsgeminderte Ehegattin sowie den pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 16. 1. 2013 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 (Einkommensteuerbescheid vom 27. 10. 2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, erließ allerdings am selben Tag einen hinsichtlich festgesetzter Einkommensteuer (Gutschrift) unveränderten neuen Einkommensteuerbescheid für 2007.

---

An außergewöhnlichen Belastungen wurde ein Betrag von 1.083,00 € angesetzt, der allerdings – da unter dem Selbstbehalt von 4.419,67 € gelegen – zu keiner Änderung der Einkommensteuer führte.

Hiergegen erhob der Bw am 11. 2. 2013 Berufung.

Seine Ehegattin sei zu 50% erwerbsgemindert. Der Bw habe die Krankheitskosten seiner Ehegattin getragen, deren Einkommen habe im Jahr 2007 den Betrag von 6.000,00 € nicht überschritten. Die Gattin leide an Diabetes mellitus und an einer Hypercholesterinämie, einer chronischen venösen Insuffizienz beider Beine, weswegen die Gattin zum einen Diät halten müsse und zum anderen infolge Gehbehinderung auf ein Kraftfahrzeug angewiesen sei. Entsprechende Beweismittel wurden angeschlossen. Seit 2010 erhalte die Gattin Pflegegeld.

Das Finanzamt ermittelte hierauf, dass auf die Ehegattin des Bw kein Kraftfahrzeug zugelassen ist und dass die Ehegattin im Jahr 2007 über steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) von 3.866,31 S verfügt hat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. 2. 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

*„Gemäß § 35 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 steht nur bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag ein Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu.*

*Da die Einkünfte Ihrer Gattin im Jahr 2007 mit 3.866,31 höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200,00 waren, stehen der Alleinverdienerabsetzbetrag und damit auch die Freibeträge gem. § 35 Abs. 3 und 7 EStG 1988 nicht zu.*

*Voraussetzung für die Berücksichtigung des Freibetrages gem. § 3 der Verordnung des Bundesministers f. Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1993/303 idF BGBl II 2010/430, für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist der Besitz eines eigenen Kraftfahrzeuges.*

*Da Ihre Gattin über kein eigenes Fahrzeug verfügt, kann der Pauschbetrag nicht berücksichtigt werden.*

*Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.*

*Hinweis: Die Einkommensgrenze von 6.000,00 gem. § 35 Abs. 1 EStG 1988 ist erst ab der Veranlagung 2011 anzuwenden (Vorher 2.200,00).“*

In seinem Vorlageantrag vom 15. 3. 2013 führt der Bw aus, dass seiner Ansicht nach der Alleinverdienerabsetzbetrag durch die 50%ige Behinderung der Ehegattin gegeben und daher die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei.

Im Vorlagebericht vom 4. 4. 2013 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16. 1. 2013 erläutert das Finanzamt:

*„Streitpunkte:*

*Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 243,00 Euro und der Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung (Diabetes) gemäß § 2 der VO über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 840,00 Euro für die Ehegattin (Grad der Behinderung 50 %), wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht.*

*Vorweg ist festzustellen, dass die mit Bescheid vom 10.02.2013 verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens insofern rechtswidrig ist, als die für die Abgabenbehörde im Abgabenverfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 neu hervorgekommene Tatsache (Mehraufwendungen aus der Behinderung der Ehegattin) keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hat.*

*Aus den in der Berufungsschrift gestellten Änderungsanträgen ergibt sich aber, dass sich die Berufung nicht (auch) gegen die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern nur gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 16.01.2013 richtet.*

*Materiell-rechtlich ist festzustellen, dass die Ehegattin des Bw. im Jahr 2007 Einkünfte in Höhe von mehr als 2.200 Euro (3.866,31 Euro) bezogen hat, weshalb dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag im Berufungszeitraum nicht zusteht. Daraus folgt, dass nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage weder § 35 Abs. 3 EStG 1988 (der pauschale Freibetrag in Höhe von 243 Euro), noch § 34 Abs. 6 EStG 1988 (Mehraufwendungen aus der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes) zur Anwendung kommen kann.*

*Die im angefochtenen Bescheid in Anlehnung an die oa. gesetzlichen Bestimmungen ermittelten Mehraufwendungen aus der Behinderung der Ehegattin können daher nur gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Berücksichtigung finden und überschreiten diese Mehraufwendungen nicht den vom Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu tragenden Selbstbehalt.“*

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

Unstrittig ist, dass dem Bw im Jahr 2007 Aufwendungen infolge der Behinderung seiner Ehegattin erwachsen sind, die Ehegattin im Jahr 2007 über steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl

245 des Lohnzettels) von 3.866,31 S verfügt hat und die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen insgesamt unter dem vom Bw gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) anzusetzenden Selbstbehalt von im Jahr 2007 4.419,67 € gelegen sind.

Gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) in der für das Jahr 2007 gegolten habenden Fassung ([BGBl. I Nr. 71/2003](#)) können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#).
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß [§ 8 Abs. 4 FLAG 1967](#) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des [§ 35 EStG 1988](#), 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 EStG 1988](#)) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind ([§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#)) 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner sind gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

[§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) i. d. F. BGBl. I Nr.161/2005) lautet:

*„§ 35. (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.“*

[§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) i. d. F. [BGBl. I Nr. 99/2007](#) lautet:

*„1. Einem Alleinverdiener 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. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.*

*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 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. 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 weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.“*

Ein Alleinverdiener ([§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) kann die behinderungsbedingten Aufwendungen seines (Ehe)Partners ohne Abzug eines Selbstbehalts steuerlich geltend machen. Gleiches gilt für den Quasi-Alleinverdiener ([§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) TS 3 i. d. F. [BGBI. I Nr. 111/2011](#) – BBG 2011, zum Begriff siehe *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 33 Anm. 43a).

Nach der für den Berufungszeitraum geltenden Rechtslage war der Bw im Jahr 2007 kein Alleinverdiener, da die Einkünfte seiner Ehegattin – Kinder i. S. d. [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) gibt es nicht – über dem damaligen Grenzbetrag von 2.000 € lagen.

Eine einheitliche Einkunftsgrundlage von 6.000 € bestand für den Berufungszeitraum nicht.

Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, im Rahmen seiner Unterhaltpflicht Kosten der Behinderung seines (Ehe)Partners übernommen, ist ein gemäß [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) zulässiger Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts möglich (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 35 Anm. 6).

Die Berücksichtigung eines Freibetrages nach [§ 35 EStG 1988](#) kommt für Steuerpflichtige, die weder Alleinverdiener noch Quasi-Alleinverdiener sind, hinsichtlich der Tragung von Behinderungskosten für den Ehegatten nach dem Gesetzeswortlaut nicht in Betracht.

Die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996](#), ist für Steuerpflichtige, die weder Alleinverdiener noch Quasi-Alleinverdiener sind, hinsichtlich der Tragung von Behinderungskosten für den Ehegatten nicht unmittelbar anwendbar.

Die Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 842) lässt zwar – nach Kürzung um den Selbstbehalt – den Abzug der Pauschbeträge nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) und/oder der Pauschbeträge nach [§ 2](#) und [§ 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996](#) idgF, durch einen Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht und dessen (Ehe-)Partner Einkünfte über dem Grenzbetrag erzielt, zu, allerdings nicht in Anwendung der genannten Normen, sondern offenkundig im Wege einer Schätzung ([§ 184 BAO](#)) der tatsächlichen Kosten gemäß [§ 34 EStG 1988](#).

Die Berufungsbehörde kann es dahingestellt lassen, ob die vom Bw geltend gemachten Behinderungskosten dem Grunde und/oder der Höhe nach in der vom Bw beantragten Form zu berücksichtigen sind.

Selbst bei Ansatz des Freibetrages nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) (243 € bei einer M. d. E. von 50%), der pauschalierten Mehraufwendungen für Diätverpflegung nach [§ 2 Abs. 1](#) der

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 ( $70 \text{ €} \times 12 = 840 \text{ €}$  wegen Zuckerkrankheit) sowie für Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 ( $153 \text{ €} \times 12 = 1.836 \text{ €}$ ) überschreitet der Gesamtbetrag der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen (2.919 €) nicht den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzenden Selbstbehalt von 4.419,67 €.

Bemerkt wird, dass das Finanzamt mit seiner Auffassung, der Wiederaufnahmebescheid hätte mangels Änderung des Spruches des Einkommensteuerbescheids nicht ergehen dürfen, im Recht ist. Allerdings ist dieser Bescheid in Rechtskraft erwachsen. Die neuerliche Einreichung einer Einkommensteuererklärung (Zweiterklärung, Zweitantrag) wurde zu Recht als Anregung zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens angesehen (siehe *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 42 Anm. 13*).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 17. April 2013