

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 22.11.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 12.11.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zur Steuernummer 16-1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

Am 30.7.2013 richtete das Finanzamt Baden Mödling (belangte Behörde) ein Ersuchen um Ergänzung mit dem Betreff "Private Grundstücksveräußerung 2012" an die Beschwerdeführerin. Neben der Bekanntgabe der genauen Lageadresse des verkauften Grundstücks waren zahlreiche Angaben zur Beurteilung der Steuerpflicht, insbesondere ob es sich um "Altvermögen" oder "Neuvermögen" handelt, zu machen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12.11.2013 setzte die belangte Behörde eine Einkommensteuer in Höhe von € 10.850,-- für das Jahr 2012 fest. Als Begründung führte sie an, dass der Vorhalt vom 30.7.2013 nicht beantwortet wurde und die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 10.850,-- festgesetzt wurde.

Mit Schreiben vom 20.11.2013, bei der belangten Behörde eingelangt am 22.11.2013, brachte die Beschwerdeführerin ein Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 ein und begründete dies wie folgt:

"Ich, Bf, berufe wegen Hauptwohnsitzbefreiung den Einkommensteuerbescheid 2012. Ich habe die Wohnung am 23.8.2001 gekauft und 2012 verkauft (siehe Kaufvertrag). In

diesem Zeitraum habe ich die Wohnung mehr als fünf Jahre durchgehend bewohnt, was sie meinem Meldezettel entnehmen können. Ich bitte Sie um kurze Stellungnahme."

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.12.2013 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 12.11.2013 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung dazu lautet:

"Kein Befreiungstatbestand gegeben, daher war die Immo-ESt in Höhe v. € 10.850,- festzusetzen.

Die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs_ 2 Z 1 steht zu, wenn die Liegenschaft dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

10 Jahre vor der Veräußerung = 29.10.2002

mind. 5 Jahre durchgehend = v. 29.10.2002 bis 29.10.2007

Der Hauptwohnsitz lt. ZMR hat jedoch nur bis 05.07.2007 bestanden, somit war keine Hauptwohnsitzbefreiung gegeben. "

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 15.12.2013, eingelangt am 16.12.2013, richtete die Beschwerdeführerin erneut eine Berufung an die belangte Behörde und begründete diese wie folgt:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

ich erhebe Berufung gegen den Bescheid vom 6.12.2013.

Wie Sie meinen Unterlagen entnehmen konnten, habe ich die Wohnung sogar mehr als 10 Jahre besessen und Sie diente mir fast 5,5 Jahre als Hauptwohnsitz. Ich war immer der Meinung, dass dadurch die Hauptwohnsitzbefreiung in meinem Fall Anwendung findet, sonst hätte ich den Verkaufspreis um die entsprechend zu leistende Summe erhöht.

Die Ertragssumme aus dem Wohnungsverkauf ging vollständig in den Erwerb eines Eigenheimes bzw. die daraus resultierenden Kredite, Umbau - und Sanierungsmaßnahmen. Ich arbeite nur Teilzeit, da wir 2 Kinder im Kindergarten- bzw. Schulalter haben.

Weiters ersuche ich Sie im Zuge dieser Berufung um die Anerkennung folgender Sonderausgaben für das Jahr 2012:

<i>Tagesmutter (Jän- Jul)</i>	<i>1.410,-</i>
<i>Kindergarten</i>	<i>2.940,-</i>
<i>Vorsorgeversicherung</i>	<i>624,-</i>

Krankenzusatzversicherung	1.261,-
Privatarztrechnungen	2.338,-
Kirchsteuer	350,-
Kreditraten für Wohnbausanierung	10.780,-"

Nachsichts Antrag

Ebenfalls am 15.12.2013 richtete die Beschwerdeführerin folgenden Antrag auf Nachsicht wegen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO an die belangte Behörde:

"Auf meinem Abgabekonto besteht ein Rückstand in der Höhe von € 10.850,-. Dieser ergibt sich aus Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.

Ich ersuche um Nachsicht des gesamten Betrages oder eines Teilbetrages und begründe mein Ansuchen wie folgt:

Sachliche Härte:

Auf Grund der Änderungen betreffend Immobilienertragssteuer bzw. Spekulationssteuer auf Immobiliengeschäfte mit dem Stabilitätsgesetz 2012 vom 1.4.2012 ergeben sich für mich Änderungen, die zu einem deutlichen Nachteil führen. Weiters wurde die gesetzliche Frist nur minimal unterschritten und ich bitte hiermit um Nachsicht. Da sich der Wohnungsverkauf auf Grund der Verkaufsabwicklung und Löschungserklärung leider verzögert hat konnte die gesetzliche Frist nicht eingehalten werden. Ich habe die Wohnung über 11 Jahre besessen und fast 5,5 Jahre darin gelebt. Hätte ich die Wohnung um 4 Monate früher verkauft, wäre alles im gesetzlichen Rahmen.

Meinem damaligen Verständnis nach mussten folgende Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung gegeben sein:

- Besitz länger als 10 Jahre*
- in diesem Zeitraum länger als 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz bewohnt*

Da ich die benötigte Zeit innerhalb der letzten zehn Jahre vor Verkaufsdatum nur minimal unterschreite (4,7 Jahre) und ich mit dem Betrag von € 10.850,- absolut nicht gerechnet. Ich hätte diesen Betrag damals auf den Verkaufspreis aufschlagen können, sah mich aber im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung von dieser steuerlichen Belastung befreit. Ich habe gemeinsam mit meinem Ehemann mit dem Erlös aus dem Wohnungsverkauf an meiner aktuellen Adresse ein Haus gekauft und umfassend umgebaut und saniert (dafür benötigen wir natürlich aktuell auch Kredite). Wir haben 2 kleine Kinder (3 und 6 Jahre alt) und ich arbeite Teilzeit.

Ich ersuche meinem Antrag nach zu kommen bzw. bitte ich Sie um einen persönlichen Besprechungstermin."

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass für die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG das Vorliegen des Hauptwohnsitzes für mindestens fünf Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor Veräußerung Voraussetzung sei und dies nicht vorliege. Daher hat die belangte Behörde die Abweisung beantragt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 6.9.2018

Mit Beschluss vom 6.9.2018 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin aufgefordert, zu ihrem Vorbringen, dass in der veräußerten Wohnung ihr Hauptwohnsitz befand sowie zu den Eintragungen im Zentralen Melderegister, wonach der Hauptwohnsitz am 5.7.2007 gewechselt wurde, Stellung zu nehmen. Für jene Kosten, die erstmals im Vorlageantrag gelten gemacht wurden, wurde um zweckdienliche Nachweise ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 10.11.2018 wurden diverse Nachweise für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen vorgelegt. Das Antwortschreiben lautet wie folgt:

"Ich war sehr von Ihrem Brief in meiner Sache sehr überrascht, da ich dachte die Angelegenheit wäre nach dem Brief des Finanzamtes Baden Mödling längst abgeschlossen. Gerne nehme ich aber zu Ihren Fragen Stellung und übermittle Ihnen alle mir noch zur Verfügung stehenden Unterlagen.

Wie Sie bereits wissen, habe ich die Wohnung/Loft in der Ort2_Gasse, am 23.08.2001 erworben. Das Gebäude war eine ehemalige Fabrik und in rohem Zustand. Nach dem Erwerb musste ich die Räumlichkeit erst zu einer Wohnung umbauen. Es wurden die Fenster neu verglast, eine Heizung eingebaut, ein Badezimmer errichtet, Fußboden gelegt usw... . All das dauerte natürlich eine gewisse Zeit, weshalb ich nicht gleich einziehen konnte. Die Errichtung des Wohnungseigentumsvertrags wurde mir bei der Unterzeichnung des Kaufvertrages zugesichert, dauerte aber extrem lange, da alle Teile des Gebäudes extra verkauft wurden und sich der frühere Eigentümer, Verkäufer- KEG damit sehr viel Zeit lies.

Die Wohnung wurde aber von mir sobald sie bezugsfertig war bis 5.7.2007, als Hauptwohnsitz bewohnt. Leider fehlen mir aber laut Melderegister genau drei Monate um auf die fünf Jahre Hauptwohnsitz zu kommen. Auch der Verkauf der Wohnung hat sich durch die Löschungserklärung der Kredite, Grundbucheintragungen ect. verzögert, sonst hätte die damals neue Immobilien Ertragssteuer gar nicht auf uns zugetroffen. Wir haben

aber natürlich den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling zur Kenntnis genommen und um uns weitere Zinsen zu ersparen, den Betrag überwiesen. Das ist uns nicht leicht gefallen, da ich damals gerade aus der Karenz in die Arbeitswelt zurückgekehrt bin, zwei Kinder bei Tagesmutter bzw. Kindergarten untergebracht werden mussten. Wir hatten ein altes Haus gekauft, das komplett renoviert werden musste, dafür Kredite aufgenommen und das Jahr 2012 brachte auch einige Arztbesuche mit sich.

Ich bedanke mich bei Ihnen, dass Sie sich meine Angelegenheit noch einmal ansehen und stehe Ihnen für Fragen jeder Zeit zur Verfügung, vielleicht wäre eine persönliche Vorsprache sinnvoll."

Zur Wahrung des Parteigehörs und zur Möglichkeit einer allfälligen Stellungnahme wurden das Antwortschreiben der Beschwerdeführerin samt Kopien der Belege der belangten Behörde übermittelt. Eine Stellungnahme der belangten Behörde - insbesondere zu den im Vorlageantrag geltend gemachten Kosten - ist beim Bundesfinanzgericht nicht eingelangt.

Beschluss 16.10.2018

In einem weiteren Beschluss wurde der Beschwerdeführerin durch das Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen Krankheitskosten (insb. Arzthonorare) in Höhe von € 2.106,60 sowie Apothekenrechnungen in Höhe von € 188,42 ergeben. Zusätzlich wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, allfällige Kostenersätze durch einen Krankenversicherungsträger bekannt zu geben. Weiters wurde durch das Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen Kinderbetreuungskosten nur in Höhe von € 1.361,40 anerkannt werden können.

Dem Antwortschreiben vom 10.11.2018 war eine Aufstellung des Krankenversicherungsträgers beigelegt, aus der sowohl die eingereichten Kosten als auch die Kostenersätze ersichtlich sind.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 23.8.2001 hat die Beschwerdeführerin, damals wohnhaft in Ort1, einen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft Ort2 um ATS 1.200.000,-- (ca € 87.207,--) erworben und konnte Räumlichkeiten im Ausmaß von 97m² in diesem Gebäude nutzen. Der Wohnungseigentumsvertrag wurde erst im Jahr 2005 zwischen den Miteigentümern abgeschlossen.

Mit Kaufvertrag vom 19.10.2012 wurde die Eigentumswohnung von der Beschwerdeführerin, wohnhaft zu diesem Zeitpunkt in Adr, um € 310.000,-- verkauft. Ein Zeitraum von 10 Jahren vor der Veräußerung erstreckt sich somit von 19.10.2002 bis 19.10.2012. Innerhalb dieses Zeitraumes diente die Wohnung in Ort2 durchgehend von 19.10.2002 bis 5.7.2007, somit weniger als fünf Jahre, als Hauptwohnsitz.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 Kinderbetreuungskosten im Ausmaß von € 1.361,40 sowie Krankheitskosten in Höhe von € 2.647,52 getragen und Versicherungsprämien in Höhe von € 1.221,36 sowie Kreditkosten für die Sanierung von Wohnbau im Ausmaß von € 10.780,-- geleistet. Die Kinderbetreuung erfolgte durch eine Tagesmutter.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung gründen sich einerseits aus den vorgelegten Verwaltungsakten und andererseits aus den Eintragungen im Zentralen Melderegister. Aus dem Zentralen Melderegister ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin von 30.1.2002 bis 5.7.2007 in der Wohnung Ort2 gemeldet war (Hauptwohnsitz). Von 5.7.2007 bis 3.10.2012 bestand eine Meldeanschrift (Hauptwohnsitz) in Ort3 und seit 3.10.2012 besteht ein Hauptwohnsitz in Adr, wobei diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 15.6.2011 erworben wurde. Darüber hinaus ist aus dem Zentralen Melderegister ersichtlich, dass der melderechtliche Hauptwohnsitz in der Wohnung Ort2 sowohl der Tochter als auch des Gatten der Beschwerdeführerin mit 5.7.2007 beendet wurde und ein neuer melderechtlicher Hauptwohnsitz in Ort3 begründet wurde. Den Eintragungen im Melderegister kommt zwar nur Indizwirkung zu. Im Hinblick auf die Ausführungen im Nachsichtsantrag, in dem die Beschwerdeführerin selbst einräumt, die benötigte Zeitspanne von fünf Jahren unterschritten zu haben, und die gleichzeitige Ummeldung aller Familienmitglieder im Jahr 2007 besteht kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Eintragungen zu zweifeln.

Die Feststellungen zu den Sonderausgaben (Versicherungsprämien, Darlehensrückzahlung) basieren auf den vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen des Versicherungs- bzw. Bankunternehmens.

Die festgestellte Höhe der Krankheitskosten ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Arzthonoraren, die zusammen € 2.106,60 ausmachen sowie aus den vorgelegten Apothekenrechnungen in Höhe von € 188,42. Darüber hinaus ist aus der vorgelegten Aufstellung der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter ersichtlich, dass noch weitere Arztkosten angefallen sind, für die von der BVA auch ein Ersatz geleistet wurde. Diese weiteren Kosten in Höhe von € 403 wurden abzüglich der Ersätze in Höhe von € 50,50 berücksichtigt. Aus der Aufstellung der BVA geht auch hervor, dass für die geltend gemachten Kosten in Höhe von zusammen € 2.106,60 kein Ersatz geleistet wurde.

Die Feststellung zur Person, welche die Kinderbetreuung durchgeführt hatte, ergibt sich aus einem Auszug der Homepage des niederösterreichischen Hilfswerkes, in dem die Zahlungsempfängerin als mobile Tagesmutter angeführt ist. In den Unterlagen, die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegt wurden, befinden sich auch Bestätigungen der Tagesmutter, aus denen ersichtlich ist, dass der Sohn der Beschwerdeführerin von der Tagesmutter betreut wurde. Auch die Höhe der Kosten ergibt sich aus diesen Bestätigungen. Darüber hinaus wurden auch Kontoblätter der Marktgemeinde Ort5 vorgelegt. Aus diesen Unterlagen, die an den Gatten der Beschwerdeführerin gerichtet sind, geht hervor, dass für den Kindergartenbesuch € 1.831,50 angefallen sind. Dabei handelt es sich zum Großteil um Betreuungskosten für die Tochter der Beschwerdeführerin, was sich einerseits aus den Kontoblättern und andererseits aus den Bestätigungen der Tagesmutter ergibt. Insofern ist es auch nicht ungewöhnlich, wenn der teilzeitbeschäftigte Elternteil die geringeren Kinderbetreuungskosten trägt.

Rechtsgrundlagen

§ 18 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet auszugsweise:

Sonderausgaben

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt. Stellt eine aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn

- keine Betriebsausgaben vorliegen und
- keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer
- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich

der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,

- Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

- betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

- ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien.

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind

- gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen

- Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist
- Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen.

Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein.

Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen.

d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

4. Vor dem 1. Jänner 2011 getätigte Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genußscheinen im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes und für die Erstanschaffung junger Aktien (Abs. 3 Z 4 lit. a) von Aktiengesellschaften im Sinne des Abs. 3 Z 4 lit. b, die den Ausgabebetrag (Nennbetrag und ein Aufgeld) betreffen. Die Genußscheine oder jungen Aktien müssen bei einem inländischen Kreditinstitut

- gegen sofortige volle Zahlung der Anschaffungskosten der Genußscheine oder des Ausgabebetrages der jungen Aktien erworben und
- durch mindestens zehn Jahre ab der Anschaffung hinterlegt werden.

Das Kreditinstitut hat dem Steuerpflichtigen die Anschaffung der Genußscheine oder jungen Aktien, die bezahlten Beträge und die Tatsache der Hinterlegung auf einem amtlichen Vordruck zu bescheinigen. Eine Gleichschrift dieser Bescheinigung ist von dem Kreditinstitut dem Wohnsitzfinanzamt zu übersenden.

5. *Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.*

6. *Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.*

7. *Freigebige Zuwendungen (Spenden) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und mit Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 8 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.*

8. *Freigebige Geldzuwendungen (Geldspenden) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

a) *Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist:*

- *Die empfangende Körperschaft ist zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 8) eingetragen oder eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 6.*

- *Der Spender weist auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Beleg die Zuwendung nach. Dieser Beleg hat jedenfalls den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen und die Anschrift des Zuwendenden und den Betrag der Zuwendung zu enthalten.*

b) *Zuwendungen, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind als freigebige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden, nicht abzugsfähig.*

c) *Diese Zuwendungen sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 7 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.*

(2) *Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.*

(3) *In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:*

1. Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt und/oder

- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

3. a) Soweit Beträge nach Abs. 1 Z 3 als Sonderausgaben anerkannt worden sind, können sie aus einem anderen Rechtstitel nicht nochmals als Sonderausgaben berücksichtigt werden. In gleicher Weise dürfen Beträge, bei denen gemäß § 108 Abs. 7 Z 2 die Rückforderung erstatteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterbleibt, nicht als Sonderausgaben nach Abs. 1 Z 3 berücksichtigt werden.

b) Abs. 1 Z 3 ist auch dann anzuwenden, wenn innerhalb des in Z 1 genannten Personenkreises Geldgeber oder Darlehensschuldner einerseits und Errichter (Eigentümer) bzw. Wohnungswerber (Nutzungsberechtigter, Bestandnehmer) andererseits nicht identisch sind.

4. a) Junge Aktien im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind Aktien,

aa) die im Rahmen der Gründung gegen Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch angeschafft werden,

bb) die im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Bareinzahlung mit sofortiger voller Leistung des Ausgabebetrages (Nennbetrag und Aufgeld) neu ausgegeben werden und die im Rahmen einer ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung bis zum Ablauf von drei Monaten ab der Eintragung der Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals in das Firmenbuch angeschafft werden oder bei denen im Rahmen einer bedingten Kapitalerhöhung die Ausübung des unentziehbaren Bezugsrechtes erklärt wird. Nicht begünstigt sind Aktien, die auf Grund einer Kapitalerhöhung ausgegeben werden, wenn der Beschluß auf Erhöhung des Grundkapitals (§ 149 Abs. 1 des Aktiengesetzes 1965) innerhalb von zwei Jahren nach der Eintragung des Beschlusses über die Herabsetzung des Grundkapitals zum Zwecke der Rückzahlung von Teilen des Grundkapitals (§ 177 des Aktiengesetzes 1965) gefaßt wurde; dies gilt auch für Kapitalherabsetzungen durch eine Aktiengesellschaft oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Rechtsvorgänger der Aktiengesellschaft (§§ 219 und 245 des Aktiengesetzes 1965, § 2 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 187/1954).

Die jungen Aktien müssen zur Gänze von einem oder mehreren Kreditinstituten gemeinsam übernommen werden. Die für die Zeichnung der Aktien aufgewendeten Geldmittel müssen der Aktiengesellschaft zusätzlich zugeflossen sein. Nicht begünstigt sind Aktien, für die Garantien hinsichtlich des Wertes oder der Dividendenansprüche abgegeben werden.

b) Aktiengesellschaften im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind Aktiengesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland,

aa) die den Sektionen „Gewerbe“ oder „Industrie“ einer Kammer der gewerblichen Wirtschaft angehören und deren Unternehmensschwerpunkt nach der Satzung sowie den Vorbereitungshandlungen oder der tatsächlichen Geschäftsführung nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Inland, ausgenommen die Herstellung elektrischer Energie, Gas, Wärme oder Wohnbauten, ist und

bb) für die keine allgemeinen Ausfallhaftungen für den Fall der Insolvenz übernommen worden sind.

c) Als Aktiengesellschaft mit dem Unternehmensschwerpunkt im Sinne der lit. b gilt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch eine Aktiengesellschaft, deren Unternehmensschwerpunkt die geschäftsleitende Verwaltung von Beteiligungen ist, wenn auf Grund der finanziellen und organisatorischen Verflechtung nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse der Schwerpunkt des Unternehmensverbundes nachweislich die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter in Aktiengesellschaften im Inland ist. Voraussetzung ist, daß die Mittel aus der Kapitalerhöhung nachweislich zur Übernahme des Grundkapitals oder einer ordentlichen Kapitalerhöhung bei einer Aktiengesellschaft im Sinne der lit. b verwendet werden.

d) Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde das Vorliegen der in lit. a bis c genannten Voraussetzungen nachzuweisen. Die Nachweispflicht entfällt insoweit, als das Finanzamt auf Antrag der ausgebenden Aktiengesellschaft das Vorliegen dieser Voraussetzungen bescheinigt.

[...]

§ 30 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

Private Grundstücksveräußerungen

§ 30. (1) *Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.*

(2) *Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

1. *Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

a) *ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*

b) *innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.*

2. *Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.*

3. *Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.*

4. *Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.*

(3) *Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten*

der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;

- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfungen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:

a) [ab 15.12.2012]

Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfungen, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln:

- Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.

- Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten. Für einen Inflationsabschlag ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung abzustellen.

b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c sinngemäß.

(7) Führen die privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2); dies gilt auch im Falle der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

(8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

§ 34 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (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

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%.</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

- 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-, Erdrutsch-, 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 die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) 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. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
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.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder*
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.*

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Rechtliche Erwägungen

Hauptwohnsitzbefreiung

Gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG sind private Grundstücksveräußerungen dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn es sich um die Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung handelt und dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Das Gesetz spricht von Einkünften

aus der Veräußerung von "Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden", verweist zu diesen Arten von Immobilien auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG und sieht die Befreiung der Einkünfte von der Besteuerung für den Fall vor, dass "sie" (die Eigenheime oder Eigentumswohnungen) dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend "als Hauptwohnsitz gedient" haben (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005). Der Begriff der "Eigentumswohnung" ist dahin auszulegen, dass es sich um eine Wohnung (oder allenfalls sonstige Räumlichkeit) handelt, an der Wohnungseigentum begründet wurde (VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0002). Zumindest in Bezug auf die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG, laut der das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist es nicht schädlich, wenn der Hauptwohnsitz deutlich vor der Veräußerung aufgegeben worden ist (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006). Der Begriff des Hauptwohnsitzes wird sich wie bisher primär am Meldegesetz und somit dem Stand des zentralen Melderegisters orientieren (*Unger in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 30 Anm 11), letztlich aber im Rahmen der erhobenen Beweisergebnisse zu beurteilen sein (BFG 3.12.2015, RV/4100952/2015). Die Zehnjahresfrist ist stichtagsbezogen vom Tag der Veräußerung rückzurechnen (BFG 28.7.2014, RV/5100536/2014). Als Tag der Veräußerung gilt im Kontext des § 30 der Abschluss des (Ver)Kauf(s)vertrags (*Kanduth-Kristen in Jakom EStG*¹¹ § 30 Rz 32).

Der Verkaufsvertrag wurde am 19.10.2012 abgeschlossen. In Punkt 8.4 (fälschlicherweise als "4.4" bezeichnet) des Kaufvertrages wird festgehalten, dass die Verkäuferin die Kosten der durch den Verkauf der Liegenschaft ausgelösten Immobilienertragsteuer (Immo-ESt) trägt. Die Rückrechnung ergibt, dass im Zeitraum 19.10.2002 bis 19.10.2012 der Hauptwohnsitz mindestens fünf Jahre in der veräußerten Wohnung bestanden haben muss. Tatsächlich hat in diesem Zeitraum der Hauptwohnsitz nur von 19.10.2002 bis 5.7.2007, somit weniger als fünf Jahre in der Wohnung in Ort2 bestanden.

Soweit gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG Grundstücke am 31.3.2012 nicht steuerverfänglich waren, sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen. Bei einem Veräußerungserlös von € 310.000 können somit € 266.600 als pauschale Anschaffungskosten angesetzt werden. Die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung betragen dann € 43.400. Diese Einkünfte werden mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert; daraus ergibt sich eine Steuerbelastung von € 10.850. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen

Sonderausgaben sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, sofern die Behörde von diesen Kenntnis hat (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 18 Am 1). Topfsonderausgaben, zu denen insbesondere Versicherungsprämien und Ausgaben zur Wohnraumschaffung und/oder Wohnraumsanierung zählen, sind

gem. § 18 Abs 3 EStG nur begrenzt abzugsfähig. Für diese Sonderausgaben besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920, von dem dann ein Viertel steuerlich zu berücksichtigen ist. Der Beschwerde war in diesem Punkt insofern Folge zu geben, als € 730 als Sonderausgaben zu berücksichtigen waren.

Auch außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen. Voraussetzung für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ist gemäß § 34 Abs 1 EStG, dass die Belastung außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Krankheitskosten erfüllen stets das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, auch wenn eine Vielzahl von Steuerpflichtigen davon zur gleichen Zeit betroffen sind (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 Anm 24). Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insoweit vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet. Die Höhe des Selbstbehalts wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes (§ 34 Abs 4 EStG) auf das Einkommen ermittelt. Grundsätzlich ist bei außergewöhnlichen Belastungen ein Selbstbehalt zu berücksichtigen, außer es liegt eine außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs 6 vor. Die Aufwendungen müssen mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein (VwGH 29.7.10, 2010/15/0003). Beträge, die zunächst verausgabt, aber später ersetzt werden (zB Kostenersatz durch eine Versicherung), sind nicht abzugsfähig.

Die Krankheitskosten in Höhe von € 2.647,52 waren als außergewöhnliche Belastung nur unter Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Kein Selbstbehalt besteht etwa bei Aufwendungen für die Kinderbetreuung nach § 34 Abs 9 EStG. Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 € pro Kind und Kalenderjahr können als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Abzugsfähig sind beim jeweiligen Elternteil nur jene Kosten, die von ihm tatsächlich getragen wurden. Die Betreuung des Kindes muss in einer öffentlichen Betreuungseinrichtung, in einer privaten institutionellen Betreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Bestimmungen entspricht oder durch eine „pädagogisch qualifizierte“ Person erfolgen. Eine Tagesmutter ist eine pädagogisch qualifizierte Person (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 77r; BFG 14.09.2017, RV/7102430/2013). Gemäß § 34 Abs 9 Z 4 EStG hat der Steuerpflichtige die Betreuungskosten unter Zuordnung der Versicherungsnummer des Kindes in der Steuererklärung anzugeben. Da es sich bei dieser Bestimmung um eine Ordnungsvorschrift handelt, können Kinderbetreuungskosten auch erstmals im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden (UFS 14.7.2013, RV/1776-W/12; BFG 19.1.2017, RV/7100189/2017). Die Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 1.361,40 waren als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 2. Jänner 2019