

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A als Erbin nach Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 23.11.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B vom 02.11.2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) - Herr Bf - machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 21.10.2011 sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 36.056,02 € geltend.

Mit Vorhalt vom 24.10.2011 wurde der Bf ersucht, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten, Kurkosten, sonstige außergewöhnliche Belastung) anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Es wurde darauf hingewiesen, dass bei mehreren Belegen eine Aufstellung beizulegen sei, damit die Nachvollziehbarkeit der erklärten Beträge möglich sei. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw durch private Versicherung seien anzuführen. Bei stationären Aufenthalten (Krankenhaus, Kur) sei eine Haushaltsersparnis von 5,23 €/Tag von den beantragten Aufwendungen in Abzug zu bringen.

Mit Schriftsatz vom 28.10.2011 übermittelte der damalige steuerliche Vertreter des Bf Kopien von neun Zahlscheinen, mit denen die folgenden Beträge vom Bf an Frau C (Sachwalterin von Frau D) bzw an Frau D überwiesen wurden:

Empfängerin	Betrag in Euro	Verwendungszweck	eingelangt/überwiesen
C	31.937,97	X Vorbehalt bis Entscheidung OGH	eingelangt 08.06.2010
C	1.032,05	Mit Vorbehalt – Zinsen 2003-2009	eingelangt 14.06.2010
D	800,00	Unterhalt Juli 2010	
D	381,00	Unterhalt Juni 2010	überwiesen 28.05.2010
D	381,00	Unterhalt Mai 2010	überweisen 28.04.2010
D	381,00	Unterhalt April 2010	überwiesen 30.03.2010
D	381,00	Unterhalt März 2010	überwiesen 01.03.2010
D	381,00	Unterhalt Februar 2010	überwiesen 27.01.2010
D	381,00	Unterhalt Jänner 2010	überwiesen 30.12.2009
	36.056,02		

Dem Schriftsatz wurden unter anderem zwei Schreiben der Rechtsanwältin Dr. E an den Bf beigelegt: aus jenem vom 01.06.2010 geht hervor, dass der Bf von der Rechtsanwältin Dr. E ersucht wurde, einen Betrag in Höhe von 31.937,97 € bis 09.06.2010 im Zusammenhang mit der Ehescheidung des Bf an die Rechtsanwältin Frau C zu überweisen und dem zweiten Schreiben vom 09.06.2010 ist zu entnehmen, dass die Rechtsanwältin dem Bf empfohlen hat, umgehend einen Betrag von 1.032,05 € für Zinsen an Frau C zu überweisen. Weiters wurde eine Bestätigung "zur Vorlage beim Finanzamt" vom 16.11.2010 der "Häuser zum Leben" der Stadt Wien übermittelt, in der bestätigt wird, dass Frau D, verstorben am Datum****, zuletzt wohnhaft im Haus "F", für den Zeitraum von 01. Jänner 2010 bis 14. Juli 2010 23.367,10 € an Pflegekosten bezahlt habe.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 02.11.2011 wurden die vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 36.056,02 € nicht berücksichtigt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass Unterhaltsleistungen (Alimentationszahlungen, Heiratsausstattung, Unterstützungsleistungen für bedürftige Angehörige) nur dann eine außergewöhnliche Belastung seien, wenn die Aufwendungen auch beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten. Die geltend gemachten Aufwendungen seien mangels dieser Voraussetzung nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen gewesen.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 23.11.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 02.11.2011 führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass alle

Unterhaltsleistungen ausschließlich Pflegekosten seien und in all den Jahren für diese aufgewendet worden seien. Im Jahr 2010 sei es aufgrund eines Gerichtsurteils zu einer erheblichen Nachzahlung dieses "Unterhalts" gekommen. In diesem Urteil sei ersichtlich, dass der Unterhalt für Heimkosten beansprucht werde.

Aus dem übermittelten Urteil des Bezirksgerichts G vom 09.10.2009 (H) geht hervor, dass der Bf (beklagte Partei) schuldig sei, der klagenden Partei (D) für den Zeitraum von 01.11.2002 bis 17.06.2009 rückständigen Unterhalt in Höhe von 11.995,37 €, samt 4 % Zinsen zu bezahlen. Weiters wurde ausgeführt, dass sich der Unterhaltsanspruch der berechtigten Partei im Regelfall bemesse, indem man von 40 % des Einkommens beider Streitparteien das Eigeneinkommen des Unterhaltsberechtigten abziehe: Das monatliche Gesamteinkommen des Bf und von Frau D sowie das monatliche Gesamteinkommen von Frau D betrage in den Jahren 2003 bis 2009 wie folgt:

Jahr	monatliches Gesamteinkommen des Bf und von Frau D	monatliches Gesamteinkommen von Frau D
2003	3.724 €	1.157 €
2004	3.748 €	1.192 €
2005	3.750 €	1.179 €
2006	3.976 €	1.185 €
2007	3.975 €	1.184 €
2008	3.927 €	1.155 €
2009	4.528 €	1.470 €

Im Hinblick darauf, dass Frau D im November 2007 auf die Bettenstation des Heimes "F" gelegt worden sei, was einen massiv erhöhten finanziellen Bedarf zur Folge hatte, erschien es dem Gericht angemessen, den Unterhaltsanspruch ab diesem Zeitpunkt von einer 50%igen Quote des Gesamteinkommens zu berechnen. Insgesamt hätten sich ab November 2007 Unterhaltsbeträge in Höhe von 800 € pro Monat ergeben, wobei ein Rückstand von 419 € pro Monat bestanden habe.

Mit Beschwerde vom 12.12.2011 wurde die Beschwerde vom 29.11.2011 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten von der Begünstigung der steuerlichen Absetzbarkeit ausgenommen seien.

Mit Schreiben vom 27.12.2011 stellte der steuerliche Vertreter des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diesen damit, dass die geleisteten Zahlungen im Ausmaß von 14.563,74 € den Zeitraum der aufrechten Ehe vor der Scheidung beträfen, wodurch die steuerliche

Absetzbarkeit jedenfalls bis zu dieser Höhe gegeben sei. An noch nicht vorgelegten Unterlagen wurden ein "Gerichtskonotauszug" des Bezirksgerichts G, der eine offene Gesamtforderung (Zinsen) in Höhe von 1.032,05 € auswies und die folgende Berechnung übermittelt:

Ab 01.11.2002 Unterhalt für Pflegekosten

Ab Datum***** geschieden

Nachzahlung	31.937,97	
Zinsen	1.032,05	
Kosten RA	15.333,60	
NZ 01.11.02 – 17.06.09	11.995,37	
NZ 17.06.09 – 17.06.10	4.609,00	p.M. 384,08 x 4 Monat (bis Scheidung) =
		1.536,32
Absetzbar	11.995,37	
	1.032,05	
	1.536,32	
Gesamt	14.563,74	

Hingewiesen wird, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mit Urteil des Bezirksgerichts G vom Datum **** (H) wurde die Ehe des Bf mit Frau D geschieden. Das alleinige Verschulden an der Zerrüttung der Ehe traf den Bf. Der Bf war schuldig, Frau D für den Zeitraum von 01.11.2002 bis 17.06.2009 rückständigen Unterhalt samt Zinsen zu bezahlen. Ab 02.11.2007 bis 02.06.2009 betrug der monatliche Rückstand 419 €.

Am 05.05.2003 übersiedelte Frau D aus gesundheitlichen Gründen in ein Pensionistenwohnheim ("F"). Im November 2007 wurde Frau D auf die Bettenstation des Heimes gelegt, da sie ab diesem Zeitpunkt einer erhöhten Pflege bedurfte. Per 01.11.2007 wurde das Pflegegeld von Stufe 2 auf Stufe 4 angehoben.

Der Unterhaltsanspruch von Frau D wurde mit 40 %, ab November 2007 mit 50 %, des Einkommens beider Streitteile abzüglich des Eigeneinkommens der Unterhaltsberechtigten, bemessen.

Das monatliche Gesamteinkommen des Bf und von Frau D sowie das monatliche Gesamteinkommen von Frau D betrug in den Jahren 2003 bis 2009 wie folgt:

Jahr	monatliches Gesamteinkommen des Bf und von Frau D	monatliches Gesamteinkommen von Frau D
2003	3.724 €	1.157 €
2004	3.748 €	1.192 €
2005	3.750 €	1.179 €
2006	3.976 €	1.185 €
2007	3.975 €	1.184 €
2008	3.927 €	1.155 €
2009	4.528 €	1.470 €

Im Streitjahr 2010 wurde vom Bf ein Betrag von 35.675,02 € (= 36.056,02 € - 381 €) an Frau D überwiesen. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 machte der Bf außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 36.056,02 € geltend.

Am Datum**** verstarb Frau D. Im Jänner 2017 verstarb der Bf. Erbin nach dem Bf ist Frau A.

Mit Urteil des Bezirksgerichts G vom 09.10.2009 wurde der Unterhaltsanspruch von Frau D mit 40 %, ab November 2007 mit 50 %, des Einkommens beider Streitteile abzüglich des Eigeneinkommens der Unterhaltsberechtigten, bemessen. Die Erhöhung des Unterhaltsanspruches von 40 % auf 50 % erfolgt deshalb, da Frau D ab November 2007 einer erhöhten Pflege bedurfte und auf die Bettenstation des Heimes gelegt wurde weshalb auch das Pflegegeld per 01.11.2007 von Stufe 2 auf Stufe 4 angehoben wurde.

Im Hinblick darauf, dass Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim dann außergewöhnliche Belastungen darstellen, wenn die Aufwendungen aufgrund von Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden, sind jene 10 % des Unterhaltsanspruches als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, die aufgrund der erhöhten Pflegebedürftigkeit von Frau D ab November 2007 zur Erhöhung des Unterhaltsanspruches von 40 % auf 50 % führten.

Da die erhöhte Pflegebedürftigkeit von Frau D ab November 2007 gegeben war, sind für das Jahr 2007 10 % des monatlichen Gesamteinkommens des Bf und von Frau D, das sind 397,50 € (= 10 % von 3.975 €) jeweils für die Monate November und Dezember - somit 795 € (= 2 x 397,50 €) - als Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Für das Jahr 2008 sind 10 % des monatlichen Gesamteinkommens des Bf und von Frau D, das sind 392,70 € (= 10 % von 3.927 €) pro Monat, somit 4.712,40 € (= 12 x 392,70 €) als Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Das Jahr 2009 betreffend geht aus dem Urteil des Bezirksgerichts G vom 09.10.2009 hervor, dass der Bf Frau D unter anderem einen Betrag von 419 € seit 02.06.2009 schuldig war. Fest steht, dass der Bf seiner Verpflichtung Unterhalt für die ersten sechs Monate des Jahre 2009 (6 x 419 € = 2.514 €) nachzuzahlen, im Streitjahr 2010 nachgekommen ist. Für das erste Halbjahr 2009 ist somit ein Betrag von 2.514 € als Unterhaltsleistung im Sinne des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig. Für die Monate Juli bis Dezember 2009 gilt das für die Vorjahre Gesagte, dass 10 % des monatlichen Gesamteinkommens des Bf und von Frau D, das sind 452,80 € (= 10 % von 4.528 €) pro Monat, somit 2.716,80 € (= 6 x 452,80 €) als Unterhaltsleistung abzugsfähig ist.

Das erwähnte Urteil des Bezirksgerichts G erging am 09.10.2009 und traf Feststellungen über die Höhe des monatlichen Gesamteinkommens des Bf und von Frau D bis einschließlich 2009. Das Bundesfinanzgericht geht bei seiner Berechnung jener Aufwendungen, die im Rahmen der Unterhaltsleistungen des Bf aufgrund von erhöhter Pflegebedürftigkeit von Frau D verursacht wurden, von den vom Bezirksgericht G für das Jahr 2009 getroffenen Feststellungen aus. Für das Jahr 2010 sind somit 10 % des monatlichen Gesamteinkommens des Bf und von Frau D, das sind 452,80 € (= 10 % von 4.528 €) pro Monat, somit 3.169,60 € (= 12 x 452,80 €) als Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig:

2007	10 % von 3.975 € = 397,50 € x 2 Monate =		795,00 €
2008	10 % von 3.927 € = 392,70 € x 12 Monate =		4.712,40 €
2009	419 € x 6 Monate =	2.514,00 €	
	10 % von 4.528 € = 452,80 € x 6 Monate =	2.716,80 €	5.230,80 €

2010	10 % von 4.528 € = 452,80 € x 7 =	3.169,60 €
	Summe	13.907,80 €

Im Streitjahr 2010 waren daher Aufwendungen des Bf, die aufgrund der erhöhten Pflegebedürftigkeit von Frau D verursacht wurden, insgesamt in Höhe von 13.907,80 € als Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Urteil des Bezirksgerichts G vom 09.10.2009, der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010, der Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2011, dem Einkommensteuerbescheid vom 24.10.2011, der Beschwerde vom 23.11.2011 und dem Vorlageantrag vom 27.12.2011.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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 Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988).

Bezogen auf das Jahreseinkommen ohne außergewöhnliche Belastung 2010 des Bf sind die gegenständlichen Unterhaltsleistungen für Pflegekosten von in Summe 13.907,80 € außergewöhnlich iSd § 34 Abs 2 EStG 1988, weil sie jedenfalls höher sind, als jene die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG 1988).

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Rechtliche Gründe können sich aus einem Urteil ergeben. Außergewöhnliche Belastungen aus rechtlichen Gründen sind zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen (vgl. *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹¹, § 34 Tz 39).

Die Unterhaltsleistungen sind dem Bf auch zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3 EStG 1988), weil er sich ihnen aus rechtlichen Gründen - nämlich dem Urteil des Bezirksgerichts G vom 09.10.2009 (H) - nicht entziehen konnte .

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs 4 EStG 1988). Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %.

Ohne Selbstbehalt abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen vermindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes (vgl Jakom/*Baldauf* EStG, 2015, § 34 Rz 52).

Gemäß Abs 7 Z 4 leg cit sind Unterhaltsleistungen 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.

Laufende Unterhaltsleistungen sind beim Unterhaltsverpflichteten als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig. Dagegen sind zB Krankheitskosten des Ehepartners, der Kinder oder auch eines Elternteils beim Verpflichteten abzugsfähig, weil die Aufwendungen auch beim Ehepartner bzw dem Kind oder bei den Eltern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären.

Die Kosten der Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim sind keine außergewöhnliche Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt.

Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar (vgl *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹¹, § 34 Tz 59f; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 34 Anm 78).

Werden die Aufwendungen von Unterhaltspflichtigen getragen, ist ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen (vgl Jakom/*Baldauf* EStG, 2015, § 34 Rz 90).

Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf durch die angefallenen Kosten wird durch den gesetzlichen Selbstbehalt des § 34 Abs 4 EStG 1988 bemessen. Gemäß Abs 5 leg cit sind für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension), erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen:

steuerpflichtige Bezüge	245	26.905,12 €
+ sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beträge	220	4.694,42 €
+ steuerpflichtige Bezüge	245	535,03 €
Zwischensumme		32.134,57 €
– SV-Beiträge für sonstige Bezüge	225	210,46 €

– Sonderausgaben: Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen		730,00 €
– Sonderausgaben: Steuerberatungskosten		369,60 €
– Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)		243,00 €
– Pauschbetrag wegen eigener Behinderung		840,00 €
– nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung		340,00 €
Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt		29.401,51 €
10 % Selbstbehalt		2.940,15 €
außergewöhnliche Belastung		13.907,80 €
– Selbstbehalt		2.940,15 €
steuerwirksam		10.967,65 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		27.440,15 €
– Sonderausgaben: Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen		730,00 €
– Sonderausgaben: Steuerberatungskosten		369,60 €
Einkommen		26.340,55 €

Im Hinblick darauf, dass die dem Bf angefallenen Kosten (13.907,80 €) den Selbstbehalt (2.940,51 €) übersteigen, beeinträchtigten diese die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich iSd § 34 Abs 1 Z 3 und Abs 4 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage, ob Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen (Pflegekosten) gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, abzugsfähig sind, im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

entscheiden wurde, war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Wien, am 8. August 2018