

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hofmann - Wirtschaftstreuhand - Steuerberater KG - Steuerbüro Specht, Kirchweg 11, 6600 Reutte, über die Beschwerde vom 17. September 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. August 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 4.10.2017 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 elektronisch ein und machte darin unter anderem Krankheitskosten in Höhe von EUR 10.617,79 als außergewöhnliche Belastungen geltend. Das Finanzamt erließ am 21.8.2018 den Einkommensteuerbescheid 2016, berücksichtigte die geltend gemachten Krankheitskosten darin nicht und begründete dies wie folgt: „Die Krankheitskosten der Ehegattin konnten nicht berücksichtigt werden. Die Ehegattin verfügt über eine Wohnung welche vermietet wird. Die von Ihnen beantragten Pflegekosten für die Ehegattin sind vorrangig zu Lasten des Vermögenswertes der Wohnung gegenzurechnen.

Der Verkehrswert der Wohnung ist im Kalenderjahr 2016 noch nicht mit den Krankheitskosten überschritten. Die von Ihnen beantragten Kosten (Pflegekosten und Medikamente für Ihre Ehegattin) stellen daher bei Ihnen keine außergewöhnliche Belastung dar.“

In seiner Beschwerde vom 13.9.2018 begehrte der Beschwerdeführer die Anerkennung von Krankheitskosten für seine Ehegattin in Höhe von EUR 11.033,79 als außergewöhnliche Belastung. Begründend verwies er auf eine in den Einkommensteuerrichtlinien dargestellte Rechtsmeinung, der zufolge Krankheitskosten beim zahlenden (Ehe)Partner außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, wenn diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gem. § 33 Abs 1 EStG 1988 (EUR 11.000,- jährlich) unterschritten würde. Das Einkommen der Ehegattin betrage ohne nachgewiesene Krankheitskosten laut Einkommensteuerbescheid 2016 vom 2.11.2017 EUR 15.576,27. Daher müssten EUR 4.576,27 (Differenz zwischen EUR 15.576,27 und dem Existenzminimum von EUR 11.000,-) als Krankheitskosten bei der Ehegattin angesetzt werden. Die restlichen EUR 11.033,79 (Differenz zwischen EUR 15.610,06 und EUR 4.576,27) könnten beim Ehegatten angesetzt werden. Eine Gegenverrechnung der Pflegekosten mit Vermögenswerten (Wohnung der Ehegattin) sei von Erlässen des BMF nicht gedeckt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.11.2018 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und berücksichtigte EUR 724,95 als außergewöhnliche Belastungen mit folgender Begründung: *„Hat ein Pflegebedürftiger sein Vermögen (zB Wohnung, Sparbuch) noch nicht übertragen, gehen die Pflegekosten zunächst zulasten dieses Vermögens. Erst ein im Nachlass voraussichtlich nicht gedeckter Teil kommt bei den vorgesehenen Erben als außergewöhnliche Belastung in Betracht, insoweit sie den potentiellen Erbteil übersteigen. Sollten die zunächst vorgesehenen Erben (aus welchen Gründen auch immer) das Vermögen nicht erben, liegt ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vor, das die rückwirkende Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung ermöglicht (siehe LStR 823).*

Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, können die Kosten, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trägt, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen verfügt (siehe LStR 869).

Verfügt etwa eine pflegebedürftige Person über kein ausreichendes Einkommen zur Begleichung aller Pflegekosten, ist aber Eigentümer einer Liegenschaft (Wohnung) und trägt ein Angehöriger einen Teil der Pflegekosten, ist nach Ansicht des BMF auf „verwertbares Vermögen“ beim Pflegebedürftigen abzustellen. Dieses steht der Zwangsläufigkeit der Kostentragung eines Angehörigen entgegen. Kein verwertbares Vermögen läge allerdings hinsichtlich der bisherigen Wohnräumlichkeiten des Pflegebedürftigen vor, sofern diese von jenen Personen bewohnt werden, die bisher mit ihm im gemeinsamen Haushalt gelebt haben. (Renner in BFGjournal 2014, 52).

Ihre Ehegattin ist Eigentümerin einer Wohnung welche vermietet ist, deshalb wird diese auch nicht von Personen bewohnt, die bisher mit der Pflegebedürftigen im gemeinsamen Haushalt gewohnt haben und ist daher die Wohnung als verwertbares Vermögen zu qualifizieren. Die

Überwälzung der Pflegekosten - in Form der steuerlichen Berücksichtigung bei Ihnen - auf die Allgemeinheit ist somit nicht gerechtfertigt.“

Nach Anträgen auf Fristverlängerung bis insgesamt 4.3.2019 beantragte der Beschwerdeführer am 4.3.2019 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Er brachte weiter vor, dass die Nichtberücksichtigung im Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehe. Verwiesen werde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12.12.2016 zu GZ RV/2100836/2013. § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sehe vor, dass nur beim Unterhaltsberechtigten, nicht jedoch beim Unterhaltsverpflichteten überprüft werde, ob „*verwertbares Vermögen*“ vorliege. Dies widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz. Die betreffende Wohnung, welche als verwertbares Vermögen qualifiziert werde, sei „*mittels laufend versteuerten Einkünften erworben*“ worden und die Vermietungseinkünfte würden ebenfalls der laufenden Besteuerung unterworfen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 20.3.2019 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Ehegattin des Beschwerdeführers verfüge über verwertbares Vermögen, nämlich eine Eigentumswohnung an der Anschrift X. Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen seien im verwertbaren Vermögen gedeckt und könnten daher nicht beim Beschwerdeführer berücksichtigt werden. Mit Schreiben vom 10.7.2020 ergänzte das Finanzamt sein Vorbringen dahin, dass in Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips Krankheitskosten für den Ehepartner insoweit als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Ehepartners unter das steuerliche Existenzminimum von EUR 11.000,- jährlich herabmindern würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin E hatten im Jahr 2016 beide ihren Hauptwohnsitz an der Adresse X. Dies ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister und dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 17.8.2018.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers war bis zu ihrem Tod im Jahr 2020 ausweislich des Grundbuches Alleineigentümerin einer Wohnung an der Adresse Y. Laut den glaubwürdigen Angaben des Beschwerdeführers im Schreiben vom 17.8.2018 und ihren Angaben in der Einkommensteuererklärung 2016 hat sie diese im Streitjahr vermietet.

Für die Pflege der Ehegattin des Beschwerdeführers sind im Jahr 2016 nach Abzug des erhaltenen Pflegegeldes Kosten in Höhe von EUR 15.610,06 angefallen. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und ist zwischen den Parteien unstrittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(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).*

(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-, Erdbeben-, 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

(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 sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag 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.“

Die Leistung laufenden Unterhalts kann steuerlich als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden. Anderes gilt, wenn der geltend gemachte Betrag für Aufwendungen getätigt wurde, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. das Erkenntnis vom 24. April 2014, 2011/15/0180, mwN). Für das Tragen von Krankheitskosten für unterhaltsberechtigte Personen – etwa der Ehegattin – ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0053 mwN).

Wenn – wie im vorliegenden Fall – jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen hat, so ist aus dem Blickwinkel des Zivilrechts jenem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40 % des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen. Von diesem Ausgangswert sind die eigenen Einkünfte des Unterhalt fordernden Ehegatten abzuziehen, ein Unterhaltsanspruch besteht in Höhe der Differenz (*Kletecka/Schauer*, ABGB-ON, Rz 44 zu § 94 ABGB).

Der Ehegatte kann nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden, Arztkosten für seine Ehegattin zu bezahlen. Bezieht die Ehegattin eigene Einkünfte, so ist primär sie verpflichtet, diese Kosten abzudecken. Nur wenn die Ehegattin weniger als 40 % des Familieneinkommens (ohne Berücksichtigung von Kindern) bezieht, ist der Ehegatte insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen (VwGH 28.4.1987, 85/14/0049). Auch der Unabhängige Finanzsenat bzw. das Bundesfinanzgericht sind dieser Rechtsansicht in mehreren Erkenntnissen gefolgt (vgl. beispielsweise UFS 7.2.2006, RV/0262-L/04; UFS 21.7.2008, RV/1872-W/06; UFS 13.1.2009, RV/0501-I/08; UFS 12.1.2012, RV/0802-W/11; BFG 20.4.2017, RV/2100808/2015; BFG 20.4.2017, RV/2100808/2015).

Unstrittig haben sowohl der Beschwerdeführer als auch seine Gattin im Streitjahr eigene Einkünfte erzielt. Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2016 Pensionsbezüge von EUR 37.155,02. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (EUR 1.624,20 für laufende und EUR 270,70 für sonstige Bezüge) und der Lohnsteuer (EUR 6.272,10) ergibt sich ein Wert von EUR 28.988,02. Seine Ehegattin hatte im Jahr 2016 Pensionsbezüge von EUR 17.107,86. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (EUR 747,84 für laufende und EUR 124,64 für sonstige Bezüge) und der Lohnsteuer (EUR 409,84) ergibt sich ein Wert von EUR 15.825,54. Daneben erzielte seine Ehegattin laut ihrer Abgabenerklärung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR 2.490,65 und ausländische Einkünfte in Höhe von EUR 2.252,64. Insgesamt

ergibt sich ein Wert von EUR 20.568,83. Das Haushalts- (Familien-)Einkommen (im zivilrechtlichen Sinn) beträgt daher insgesamt EUR 49.556,85. Der 40-prozentige Anteil der Ehegattin beträgt EUR 19.822,74. Da ihr Einkommen (im zivilrechtlichen Sinn) diesen Anteil übersteigt, besteht kein Unterhaltsanspruch gegenüber dem Beschwerdeführer.

Mangels (zivilrechtlichen) Unterhaltsanspruches der Ehegattin gegenüber dem Beschwerdeführer sind diesem die geltend gemachten Belastungen nicht zwangsläufig im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG erwachsen und erweist sich das Beschwerdebegehren als nicht berechtigt.

Wenn das Finanzamt vermeint, der freiwillige Verzicht auf eine Verwertung des Vermögens der Ehegattin führe dazu, dass die Pflegekosten für die Ehegattin vom Beschwerdeführer freiwillig getragen würden und daher keine Zwangsläufigkeit der Belastungen vorliegen könne, so ist ihm Folgendes entgegenzuhalten:

Im Zivilrecht wird zwischen Unterhaltsansprüchen von Eltern gegenüber ihren Kindern und solchen zwischen Ehegatten insofern differenziert, als einerseits die Unterhaltsverpflichtung von Kinder gegenüber ihren Eltern (unter anderem) jener zwischen Ehegatten im Rang nachsteht (vgl § 234 Abs. 2 ABGB) und sich andererseits (nur) der Unterhaltsanspruch eines Elternteiles (unter anderem) insoweit mindert, als dem Elternteil die Heranziehung des Stammes eigenen Vermögens zumutbar ist (vgl § 234 Abs. 3 ABGB). § 94 ABGB enthält für die Unterhaltspflicht zwischen Ehegatten keine vergleichbare Regelung. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb im Abgabenrecht eine vom Zivilrecht derart abweichende Beurteilung geboten sein sollte. Somit ist der Verweis des Finanzamtes auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.4.2015, 2012/13/0012 und vom 20.11.2019, Ro 2018/15/0024 ist nicht geeignet, sein Vorbringen zu stützen: In beiden Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof über die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an einen Elternteil im Zusammenhang mit einer vorangegangenen Vermögensübertragung vom Elternteil auf Nachkommen abgesprochen.

Auch das vom Finanzamt angezogene Argument, das dem Abgabenrecht immanente Leistungsfähigkeitsprinzip würde neben der vorrangigen Verwertung eigenen Vermögens die Berücksichtigung eines steuerlichen Existenzminimums von EUR 11.000,- bei der Ehegattin gebieten, würde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen durch Unterhaltsaufwendungen für Ehegatten über Gebühr und in einer nicht vom Gesetz gedeckten Weise einschränken.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die Frage, ob und in welchem Ausmaß Aufwendungen für die Pflege des Ehegatten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, ist durch das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war darüber hinaus nicht zu lösen.

Innsbruck, am 15. Juli 2020