



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 11. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 3. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beehrte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 ua. die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten im Betrag von 1.482,10 € als außergewöhnliche Belastung, welche ihm vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (Ausfertigungsdatum 3. Juni 2008) antrags- und erklärungsgemäß gewährt wurde.

Die hiergegen fristgerecht eingereichte Berufung vom 11. Juli 2008 begründete der Steuerpflichtige damit, im bekämpften Bescheid seien bei den außergewöhnlichen Belastungen die Arztkosten seiner Ehegattin (nach Abzug von Kostenersätzen) in Höhe von 3.639,51 € nicht berücksichtigt worden. Da seine Ehegattin nur halbtagsbeschäftigt sei und sich von ihrem Einkommen nicht selbst erhalten könne, würde er die Arztrechnungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

Das Finanzamt führte in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 als Begründung aus, die Ehegattin sei sehr wohl in der Lage, ihre Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (Medikamente, Arztrechnungen) selbst zu bezahlen, sodass diese

Aufwendungen beim Berufungswerber keine Berücksichtigung finden könnten. Der Abgabepflichtige beehrte mit Schreiben vom 11. August 2008 fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gab hierin ergänzend an, seine Ehegattin zahle aufgrund des geringen Einkommens fast keine Einkommensteuer und könne demnach die außergewöhnliche Belastung in ihrer eigenen Arbeitnehmersveranlagung nicht geltend machen. Aufgrund der Tatsache, dass bei der TGKK sein Einkommen als Ehegatte bei der Berechnung für eine höhere Unterstützung seiner Ehegattin hinzugerechnet werde, werde von der TGKK nur der Pflichtanteil übernommen. Des Weiteren finde bei ihm hierdurch eine Schlechterstellung gegenüber des im § 34 Abs. 7 Z 3 EStG berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrages für die unterhaltspflichtigen Partner statt.

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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).

Nach § 34 Abs. 2 EStG ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist gemäß Abs. 4 dieser Bestimmung wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Die Belastung erwächst nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 und 4 EStG sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten. 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 auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Krankheitskosten sind Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen. Sie sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben und belasten also den, der sie zu tragen hat mehr als die

Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes. Dass derartige Ausgaben im Hinblick auf das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht außergewöhnlich scheinen, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen (Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, 20/1, VwGH 21.9.1956, 349/56).

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Krankheitskosten). Bezieht die unterhaltsberechtigte Ehegattin eigene Einkünfte, so sind Krankheitskosten bei ihr selbst eine außergewöhnliche Belastung, da sie ihr aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen sind.

Krankheitskosten, die für einen nahen Angehörigen (zB die Ehegattin) übernommen werden, erwachsen nur dann zwangsläufig, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht, also für nahe Angehörige ohne eigenes Einkommen oder wenn der einkommensschwächere Ehepartner einen Unterhaltsanspruch gegenüber dem einkommensstärkeren Ehepartner hat. Der Verwaltungsgerichtshof bringt in einem Erkenntnis vom 28.4.1987, 85/14/0049, klar zum Ausdruck, dass der Ehegatte nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden kann, Arztkosten für seine Ehegattin zu bezahlen. Bezieht die Ehegattin eigene Einkünfte, so ist primär sie verpflichtet, diese Kosten selbst 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.

Das Bestehen und das Ausmaß der Unterhaltspflicht richten sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (VwGH 14.11.1995, 93/08/0199). Nach § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Nach der ständigen Rechtsprechung der Zivilgerichte hat in den Fällen, in denen beide Ehegatten ein eigenes Einkommen haben, der schlechter verdienende Ehegatte Anspruch auf 40% des Familieneinkommens. Von diesem Anteil am Familieneinkommen ist das Nettoeinkommen des berechtigten Gatten in absoluter Höhe abzuziehen (Schwimann, Kommentar zum ABGB,<sup>3</sup> § 94 Rz 26). Relevante Abweichungen nach den Umständen des Einzelfalles sind bei der Unterhaltsberechnung zu berücksichtigen. Anzuerkennender Mehrbedarf ist auf beiden Seiten zu berücksichtigen. Insbesondere krankheitsbedingter Mehrbedarf kann den Unterhaltsanteil des Berechtigten am Familieneinkommen bis zu 50% erhöhen (Schwimann, aaO, § 94 Rz 27). Die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Prozentsätze zur Ermittlung der Höhe des Unterhaltes stellen bloß eine Orientierungshilfe dar, um für Durchschnittsfälle eine "generalisierende Regel" zur Verfügung zu haben. Eine Ausnahme von der "generalisierenden

Regel" stellt unter anderem der krankheitsbedingte Sonderbedarf dar, der auf Seiten des Berechtigten einen höheren Anspruch begründen kann (VwGH 24.8.1999, 99/11/0010).

Feststeht, dass die Zwangsläufigkeit von Belastungen ein gemäß § 34 Abs. 1 EStG für die Absetzbarkeit gefordertes Kriterium ist und diese im konkreten Fall hinsichtlich der in Rede stehenden Kosten vor dem Hintergrund der für den Berufungswerber gegenüber seiner Ehegattin bestehenden Unterhaltsverpflichtung zu beurteilen ist.

Aus obigen Ausführungen ist abzuleiten, dass Unterhaltsleistungen zwischen Ehegatten nach der Anordnung des Gesetzgebers steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, es sei denn, sie würden beim Steuerpflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung (zB bei Krankheitskosten) darstellen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke EStG § 34 Anm. 52). Abgesehen von dieser Ausnahme sind Unterhaltsleistungen selbst dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn eine rechtliche Verpflichtung - beispielsweise bei einer Notsituation der Unterhaltsberechtigten - besteht (VwGH 26.11.1997, 95/13/0146).

Der Anteil der vom unterhaltspflichtigen Ehegatten zu tragenden Krankheitskosten ist nach der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 3.3.2008, RV/0097-S/08; UFS 31.3.2008, RV/1253-W/07; UFS 16.5.2008, RV/0707-L/06; UFS 21.7.2008, RV/1872-W/06) derart zu ermitteln, dass die Unterhaltsverpflichtung entsprechend der prozentmäßigen Verteilung des der Ehegattin zur Verfügung stehenden Anteiles am Familieneinkommen auf außergewöhnliche Belastungen einerseits und sonstige Lebenshaltungskosten andererseits aliquotiert wird. In welchem Ausmaß der Berufungswerber infolge seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung die Krankheitskosten seiner Ehegattin zu tragen hat, ist somit davon abhängig, um wie viel die Ehegattin weniger als 40% des ihr zustehenden Familiennettoeinkommens bezieht. Denn nur insofern ist der Berufungswerber verpflichtet, einen Teil der entstandenen Krankheitskosten (Fehlbetrag) zu bezahlen (VwGH 28.4.1987, 85/14/0049).

Bezüglich der in Streit stehenden Krankheitskosten ist überdies auf die zivilgerichtliche Praxis hinzuweisen, nach der folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw. nicht vorhandenem Einkommen) gegenüber dem Ehegatten mit höherem (bzw. einzigem) Einkommen angewendet werden:

Wenn nur der Ehemann ein Einkommen (Nettoeinkommen) hat, so hat die Ehegattin einen Unterhaltsanspruch in Höhe von 33% des Einkommens des Ehegatten (Dittrich/Tades, ABGB, § 94 E 191). Hat hingegen jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen, so ist dem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40% des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen (aaO, E 186).

Sicherlich wollte der Gesetzgeber eine Unterhaltsbemessung im Einzelfall unter Bedachtnahme auf die besonderen Lebensverhältnisse der Ehegatten und der sich daraus ergebenden Billigkeitskriterien. Solange aber keine besonderen Umstände (zB krankheitsbedingter Sonderbedarf) geltend gemacht werden, erfordert es nicht nur die ausgleichende Gerechtigkeit, sondern auch die Praktikabilität der Rechtsprechung, von generalisierenden Regeln bei der Bemessung des Unterhaltes auszugehen (LGZ Wien 8. 2. 1984, 44 R 1007/84, EFSlg 44.869). In dem bereits zitiertem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.8.1999, 99/11/0010, brachte dieser zum Ausdruck, dass gegenüber einem infolge eines krankheitsbedingten Sonderbedarfs zur Deckung der Unterkunft- und Verpflegungskosten angenommenen Unterhaltsanspruch in Höhe von 50% des Familiennettoeinkommens keine Bedenken bestehen und führte weiters aus, dass von der Hälfte dieses Familieneinkommens das Einkommen des Unterhaltsberechtigten abzuziehen ist, sodass sich daraus die Unterhaltsleistung des Unterhaltsverpflichteten errechnet.

Aus den vom Berufungswerber vorgelegten Rechnungen ergibt sich eine das gesamte Jahr 2007 über gegebene psychiatrische bzw. psychotherapeutische Behandlung der Ehegattin, sodass vor diesem Hintergrund im konkreten Fall von einem solchen außergewöhnlichen Sonderbedarf auszugehen sein wird, der ein Abgehen von einer Durchschnittsbetrachtung notwendig macht. Der Unterhaltsanspruch der Ehegattin des Berufungswerbers bemisst sich sohin nach der gegebenen Sachlage mit 50% des Familiennettoeinkommens.

Laut den vorliegenden Jahreslohnzetteln (vgl. bekämpfter Bescheid sowie den Einkommensteuerbescheid 2007 der Ehegattin vom 28. Mai 2008) bezogen der Berufungswerber im strittigen Jahr 2007 ein Nettoeinkommen in Höhe von 31.178,19 € (Kennzahl 210 abzüglich Sozialversicherungsbeiträge und einbehaltene Lohnsteuer laut Lohnzettel) und seine Ehegattin ein Nettoeinkommen in Höhe von 13.138,60 €, sodass sich das gemeinsame Familieneinkommen 2007 auf netto 44.316,79 € beläuft. Der Ehegattin des Berufungswerbers stand sohin angesichts ihres 50%igen Unterhaltsanspruches ein Anteil von 22.158,40 € am verfügbaren Einkommen zu. Die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers an seine Ehegattin errechnet sich aus der Differenz zwischen dem 50%igen Anteil (22.158,40 €) und den eigenen Einkünften der Ehegattin (13.138,60 €) und beträgt somit 9.019,80 €.

Wird die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers in Höhe von 9.019,80 € in Relation zum nach dem mit 50% berechneten Anteil (22.158,40 €) gestellt, so ergibt dies einen Anteil von 40,71 %. Das der Ehegattin des Berufungswerbers zur Verfügung stehende Familiennettoeinkommen (22.158,40 €) entfiel somit zu 40,71 % auf den ihr zustehenden Unterhaltsanspruch in Höhe von 9.019,80 €. Dementsprechend ist auch die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers hinsichtlich der für seine Ehegattin aufgewendeten Krankheitskosten zu aliquotieren und könnten im Ausmaß von 40,71 % von den für die Ehegattin geltend gemach-

ten Aufwendungen in Höhe von 3.639,51 €, das sind 1.481,50 € als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Lediglich in diesem Ausmaß bestand für den Berufungswerber eine rechtlich durchsetzbare Verpflichtung, für die beantragten Krankheitskosten im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 aufzukommen (UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 7.2.2006, RV/0262-L/04; UFS 19.9.2007, RV/2378-W/06; UFS 31.3.2008, RV/1253-W/07; UFS 21.7.2008, RV/1872-W/06).

Die vom Berufungswerber für sich und seinen Sohn getragenen Aufwendungen für Krankheitskosten betragen laut unstrittigem Berufungsvorbringen im Schreiben vom 11. Juli 2008 152,71 € (Berufungswerber) sowie 220,00 € (Sohn), sodass als außergewöhnliche Belastung zu qualifizierende Ausgaben 2007 mit einem Betrag von insgesamt 1.854,21 € berücksichtigungsfähig wären.

Gemäß § 34 Abs. 1 Z 3 EStG muss eine außergewöhnliche Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 EStG) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 € bis 36.400 € zehn Prozent und vermindert sich um je einen Prozentpunkt ua. für jedes Kind (§ 106 EStG).

Für den vorliegenden Fall heißt dies, dass die streitgegenständlichen Krankheitskosten sohin nur insoweit steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden, soweit diese den Selbstbehalt in Höhe von 8 % (10 % abzüglich 2 % für die beiden Kinder des Berufungswerbers) des Einkommens übersteigen. Der Selbstbehalt ermittelt sich wie folgt: Einkommen vor Abzug außergewöhnlicher Belastungen laut bekämpftem Bescheid in Höhe von 30.110,78 € zuzüglich sonstige Bezüge (Kennzahl Lohnzettel 220) in Höhe von 4.248,84 € abzüglich Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge (Kz 225) in Höhe von 579,52 €, sohin gesamt 33.780,10 €  $\times 8 \% = 2.702,40 \text{ €}$ .

Die streitgegenständlichen Krankheitskosten in Höhe von 1.854,21 € übersteigen sohin nicht den Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG) in Höhe von 2.702,40 €, sodass diese nicht die Voraussetzungen für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung erfüllen. Dem Berufsbegehren auf steuerliche Berücksichtigung der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung kann sohin nicht entsprochen werden.

Das Berufungsvorbringen im Schreiben vom 11. August 2008 ist nicht geeignet, die begehrten Krankheitskosten der Ehegattin zur Gänze bei der Berechnung der Höhe der außergewöhnlichen Belastung miteinzubeziehen. Eine sittliche (ethische) Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen bzw. Lebensgefährten in Betracht, soweit nicht ohnehin

hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke EStG, § 34 Anm. 32ff). Dabei reicht es nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigkeit der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass von einer sittlichen Pflicht nicht schon dann gesprochen werden kann, wenn eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, sondern nur dann, wenn entsprechendes Handeln von ihr gefordert ist. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen, in dem das Rechtsgefühl der Gemeinschaft zum Ausdruck kommt (VwGH 23.4.1985, 84/14/0158).

Ebenso wenig kann auch der Umstand, dass der der Ehegattin des Berufungswerbers zugewiesene Anteil an den strittigen Krankheitskosten bei deren Arbeitnehmerveranlagung keine bzw. nur eingeschränkte steuerliche Auswirkung zukäme, dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen zu einem Erfolg verhelfen, begründet doch die fehlende Möglichkeit einer gänzlichen Absetzbarkeit bzw. steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen bei der Ehegattin keine Zwangsläufigkeit der Kostentragung durch den Berufungswerber. Ergänzend wird hierzu bemerkt, dass das von der Ehegattin im Verhältnis zum Berufungswerber erzielte niedrigere Einkommen bereits bei obiger Berechnung des Unterhaltsanspruches Berücksichtigung fand.

Die vom Berufungswerber vorgebrachten außersteuerlichen Vorschriften betreffend TGKK-Pflichtanteilsberechnung können keine Berücksichtigung sämtlicher begehrteter Aufwendungen beim Abgabepflichtigen begründen, haben diese doch abermals keinen Einfluss auf eine Zwangsläufigkeit der Kostenübernahme und die oben wiedergegebene Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers gegenüber seiner Ehegattin. Entgegen der Ansicht des Berufungswerbers wird dieser im vorliegenden Fall auch nicht gegenüber den Steuerpflichtigen mit Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag schlechtergestellt, zumal diesen eine Zwangsläufigkeit der Kostentragung erst auf Grund des Umstandes der fehlenden bzw. nur geringfügigen Einkünfte des Ehepartners zukommt. Wie bereits mehrfach dargelegt fanden im vorliegenden Fall bei der Berechnung der Höhe der dem Berufungswerber „zugewiesenen“ Krankheitskosten der Ehegattin deren (im Verhältnis zum Berufungswerber geringeren) Einkünfte ausreichend Beachtung.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, welches insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. Jänner 2009