

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri

### **in der Beschwerdesache**

Bf., BfAdr., über die Beschwerde vom 27.10.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 12.10.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **A. Verfahren vor der Abgabenbehörde**

Der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, machte in seiner **Arbeitnehmerveranlagung 2014** unter der KZ 450 (Nachkauf von Versicherungszeiten und freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung, Renten oder dauernde Lasten) einen Betrag von EUR 7.206,29 mit der Bemerkung „von Gattin“ geltend. Er legte eine Bestätigung der OÖ. Gebietskrankenkasse vom 04.09.2014 bei. Darin wird bestätigt, dass seine Ehefrau am 01.09.2014 verjährige Beiträge zur Pensionsversicherung gem. § 68a ASVG in Höhe von EUR 8.006,29 nachentrichtet hat.

Im **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 12.10.2016** wurde dieser Betrag nicht berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass „*gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 auch dann absetzen kann, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) leistet. Da die Überweisungen der Pensionsbeiträge vom Konto der Ehegattin erfolgten (daher auch nicht von Ihnen geleistet wurden), war eine Berücksichtigung als Sonderausgabe nicht möglich.*“

Dagegen legte der Bf. am 27.10.2016 **Beschwerde** ein und beantragte die Neuberechnung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben iHv EUR 7.206,29. Mit Schreiben vom 2.11.2016 ergänzte er seine Beschwerde: „*Das Finanzamt wies den von mir geltend gemachten Betrag für den Nachkauf von Versicherungszeiten für meine Frau mit der Begründung ab, dass der Betrag vom Konto meiner Ehegattin überwiesen worden sei. Er sei daher nicht von mir geleistet worden, sodass eine Berücksichtigung als Sonderausgaben nicht möglich sei.*

*Richtig ist, dass die Überweisung des entsprechenden Betrages für den Nachkauf von Versicherungszeiten vom Konto meiner Frau erfolgt ist. Angesichts der Tatsache, dass meine Frau im Kalenderjahr 2014 jedoch nur ein Jahreseinkommen in Höhe von rund € 11.800,- hatte und sie auch auf keine Ersparnisse zurückgreifen konnte, von denen sie den Nachkaufsbetrag in Höhe von € 8.006,29 hätte bestreiten können, ist meines Erachtens klar ersichtlich, dass der Betrag wirtschaftlich von mir getragen wurde. Das Einkommen meiner Frau lag im Jahr 2014 unterhalb des steuerlichen Existenzminimums. Sie war daher finanziell gar nicht in der Lage, den Betrag zu tragen.*

*In diesem Zusammenhang verweise ich auch auf RZ 258 LStR 2002, der gemäß es ausreicht, die Leistung schlüssig zu machen und es gleichgültig ist, wer sie bezahlt hat.*

*Ich bin mit meiner Frau seit XX.XX.XXXX verheiratet und wir führen seit 1986 eine Wirtschafts-, Wohnungs- und Geschlechtsgemeinschaft. Es kann wohl nicht angehen, dass die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für den Nachkauf von Versicherungszeiten für meine Frau nur aus dem Grund scheitert, weil wir separate Bankkonten haben. Hätten wir ein Gemeinschaftskonto wäre der Betrag problemlos anerkannt worden. Eine derartige Verwaltungspraxis wäre meines Erachtens gleichheitswidrig.“*

Die Bescheidbeschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung** gem. § 262 BAO vom 30.11.2016 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte die Abgabenbehörde aus: „*Im Hinblick auf den dem geltenden Einkommensteuerrecht zu Grunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung können Sonderausgaben nur von dem Steuerpflichtigen mit Erfolg geltend gemacht werden, der rechtlich zur Leistung verpflichtet ist und der sie auch tatsächlich geleistet hat. Grundsätzlich kommen also nur eigene Ausgaben, zu denen der Steuerpflichtige aus einem Rechtsverhältnis selbst verpflichtet ist, als Sonderausgaben in Betracht (Doralt/Renner, EStG, § 18 Tz 13; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 18 Tz 2 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).*

*Dieser allgemein gültige Grundsatz wird durch § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nur insoweit unterbrochen, als der Steuerpflichtige auch berechtigt ist, bestimmte Sonderausgaben abzuziehen, zu deren Leistung nicht er verpflichtet ist, sondern im Gesetz erschöpfend aufgezählte nahe Angehörige, für die der Steuerpflichtige aber die Zahlung leistet.*

*Im vorliegenden Fall hat die Ehegattin des Beschwerdeführers - dieser gehört zweifellos zum so genannten begünstigten Personenkreis iSd § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 -*

*laut Bestätigung der OÖ Gebietskrankenkasse im Jahr 2014 verjährte Beiträge zur Pensionsversicherung gern § 68a ASVG in Höhe von € 8.006,29 - nachentrichtet.*

*Nach dem Beschwerdevorbringen wurde die Zahlung vom Konto der Ehegattin geleistet, jedoch wirtschaftlich gesehen, habe der Beschwerdeführer die Kosten getragen.*

*Die Ausführungen in der Beschwerdeergänzung, dass vom wirtschaftlichen Ergebnis her die Belastung im Vermögen des Beschwerdeführers eingetreten sei, vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 2 iVm § 18 Abs. 3 Z 1 EStG entgegensteht.*

*Aus dem Wortlaut der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung ("Ausgaben iSd Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner und für seine Kinder leistet") ist eindeutig abzuleiten, dass nur Ausgaben, die für eine begünstigte Person unmittelbar an den zahlungsberechtigten Empfänger geleistet werden, als Sonderausgaben abzugsfähig sind.*

*Die Sonderbestimmung des § 18 Abs. 3 Z 1 setzt somit voraus, dass der (nicht verpflichtete) Ehegatte die Sonderausgaben direkt leistet.“*

**Mit Schreiben vom 21.12.2016 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage seiner Bescheidbeschwerde vom 27.10.2016 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht und führte aus: „Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.11.2016 wies das Finanzamt meine Beschwerde vom 27.10.2016 gegen den Bescheid vom 12.10.2016 als unbegründet ab.**

*Sinngemäß gesteht mir das Finanzamt zwar zu, dass ich die Aufwendungen für den Nachkauf von Versicherungszeiten meiner Frau zwar wirtschaftlich getragen habe, die Berücksichtigung bei meiner Veranlagung scheiterte jedoch daran, dass der Betrag nicht von meinem Konto überwiesen worden ist.*

*Aus § 18 Abs 3 Z 1 EStG sei „eindeutig“ abzuleiten, dass es auf das tatsächliche Leisten, nicht auf das wirtschaftliche Leisten der Aufwendungen ankomme.*

*Meines Erachtens hatte jedoch der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung oben zitierter Rechtsvorschrift genau jene Fälle wie meinen vor Augen. Die Bestimmung kann doch nur so zu lesen sein, dass es möglich sein soll, an sich abzugsfähige Aufwendungen, die einen Familienangehörigen betreffen, sich bei diesem steuerlich aber nicht auswirken, bei dessen Partner zu berücksichtigen, wenn dieser die Aufwendungen trägt. Meines Erachtens soll diese Bestimmung verhindern, dass steuerlich begünstigte Aufwendungen verpuffen und zu keiner Steuergutschrift führen, nur weil das Einkommen der betreffenden Person von Haus aus unter der Steuergrenze liegt.*

*Genau dieses - vom Gesetzgeber unerwünschte - Ergebnis tritt jedoch in meinem Fall ein, wenn das Finanzamt ausschließlich auf den Umstand abstellt, von wessen Konto die Zahlung des Betrages veranlasst wurde. Darüber hinaus ist für mich nicht nachvollziehbar, wieso aus § 18 Abs 3 Z 1 EStG „eindeutig abzuleiten“ sei, dass es*

*auf das unmittelbare und tatsächliche Leisten ankomme. In der angesprochenen Gesetzespassage („Ausgaben iSd Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner und für seine Kinder leistet.“) steht eben genau nicht, dass die „Zahlung“ geleistet werden muss, wie das das Finanzamt im zweiten Absatz seiner Begründung ausführt. Vielmehr ist die angesprochene Textpassage im Lichte des Sinns und Zwecks der Bestimmung so zu interpretieren, dass ein wirtschaftliches Leisten ausreichend ist.*

*Es mag ein tauglicher Ansatz der Finanz sein, ein willkürliches Hin- und Herjoglieren von Sonderausgaben zwischen zwei Steuerpflichtigen dadurch zu verhindern, indem auf das tatsächliche Leisten abgestellt wird, wenn sich die Absetzposten bei beiden Steuerpflichtigen steuerlich auswirken und zu einer Steuergutschrift führen würden. In Fällen wie in meinem ist dieses restriktive Abstellen auf das tatsächliche Leisten meines Erachtens jedoch überschießend. Ich finde, dass es in Fällen wie meinem, in denen die Absetzposten beim Ehepartner gar keine steuerliche Auswirkung hätten, sprich zu keiner Steuergutschrift führen würden, ausreichen sollte, glaubhaft zu machen, dass die Aufwendungen wirtschaftlich getragen worden sind. Dies sollte in meinem Fall bereits durch den Hinweis auf die Höhe des Betrages für den Nachkauf von Versicherungszeiten und auf die Höhe des Jahreseinkommens meiner Gattin gelungen sein, ist es doch offensichtlich, dass die aufgewendeten 8.006,29 Euro für den Nachkauf von Versicherungszeiten wirtschaftlich nur von mir geleistet worden sein können, wenn meine Frau im selben Kalenderjahr nur ein Jahreseinkommen in Höhe von 11.817,63 Euro gehabt hat.“*

## **B. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Dem BFG wurde am 20.01.2017 die Bescheidbeschwerde zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Streitpunkt:**

Strittig ist ausschließlich, ob die von der Ehefrau des Bf. geleisteten Zahlungen für verjährt Versicherungsbeiträge durch den Bf. als Sonderausgaben geltend gemacht werden können, weil er diese wirtschaftlich getragen hat.

#### **2. Sachverhalt:**

Am 01.09.2014 hat die Ehefrau des Bf. verjährt Beiträge zur Pensionsversicherung gem. § 68a ASVG in Höhe von EUR 8.006,29 an die OÖ. GKK nachrichtet.

Die Ehefrau des Bf. wies im Jahr 2014 steuerpflichtige Bezüge aus einer unselbstständigen Tätigkeit in Höhe von EUR 12.989,22 aus. Sie machte in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2014 von den nachrichteten verjährten Pensionsbeiträgen lediglich EUR 800,00 als Sonderausgaben zusammen mit anderen geltend gemachten Sonderausgaben geltend. Ihr Einkommensteuerbescheid 2014 vom 05.04.2016 wies nach der Veranlagung ein Einkommen unter der Einkommensteuergrenze und damit keine Einkommensteuer, sondern eine erstattungsfähige Negativsteuer, aus.

Der Bf. machte den Rest des nicht von seiner Ehegattin geltend gemachten Betrages für verjährt Beiträge zur Pensionsversicherung gem. § 68a ASVG, demnach EUR 7.206,29, in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2014 als Sonderausgaben unter der KZ 450 geltend.

### **3. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ist unstrittig. Er ergibt sich aus der Aktenlage und aus im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung zur Ehefrau des Bf. durchgeführten Recherchen.

### **4. Rechtliche Beurteilung:**

#### **4.1.**

Gem. § 18. Abs.1 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

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). (...)

Ergänzend zu § 18 Abs. 1 EStG 1988 wird in § 18 Abs. 3 EStG 1988 in Z 1 bestimmt, dass Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 der Steuerpflichtige auch dann absetzen kann, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet. In Z 2 wird die Höhe des Sonderausgabenabzuges festgelegt.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Lediglich Beiträge für eine

freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen können unbegrenzt abgezogen werden.

#### 4.2.

Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 kommen nur dann in Betracht, wenn nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen. Beiträge zu gesetzlichen Sozialversicherungen und vergleichbaren Einrichtungen sind daher als Zwangsbeiträge Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten.

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beiträgen gem. § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 (Sonderausgaben) ist, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen, insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung, beruhen, der in der Außenwelt, zB. durch den Abschluss eines Vertrags oder die Stellung eines Antrags, zum Ausdruck kommt (VwGH 26.6.90, 89/14/0172; LStR 2002, Rz 459).

Die Ehefrau des Bf. hat verjährt Beiträge zur Pensionsversicherung gem. § 68a ASVG nachentrichtet. § 68a ASVG lautet: *"Beiträge zur Pensionsversicherung, die nach § 68 bereits verjährt sind, können auf Antrag der versicherten Person von dieser nachentrichtet werden. Der Antrag ist bis längstens zum Stichtag (§ 223 Abs. 2 ASVG) beim zuständigen Träger der Krankenversicherung zu stellen, der das Vorliegen der Zeiten der Pflichtversicherung bzw. die Höhe der Beitragsgrundlagen festzustellen und die nachzuentrichtenden Beiträge vorzuschreiben hat. Beitragsschuldner ist die versicherte Person."*

Zu einer Nachentrichtung kann es daher nur kommen, wenn eine an sich die Pflichtversicherung in der Vollversicherung begründende Beschäftigung oder ein Lehr- oder Ausbildungsverhältnis bestanden hat, dafür aber keine Beiträge abgeführt wurden.

Verjährt Beiträge stellen eine Naturalobligation da. Sie können nicht eingeklagt, somit zwangsweise eingebracht werden. Ihre Leistung ist daher freiwillig. Sie führen zu anspruchs- und leistungswirksamen Beitragszeiten ab dem Zeitpunkt ihrer wirksamen Nachentrichtung (§ 225 Abs. 1 Z 1 lit. b ASVG). Damit bewirken auch diese Beiträge eine höhere Versicherungsleistung und wirken somit genauso wie der Nachkauf von Schul- und Studienzeiten, denn Schul- und Studienzeiten werden ebenso erst durch den Nachkauf anspruchs- und leistungswirksame Versicherungszeiten, konkret Beitragszeiten der freiwilligen Versicherung (Shubshizky, Leitfaden zur Sozialversicherung, 2. Auflage, Linde Verlag, Seite 237).

Die Nachentrichtung der verjährten Beiträge ist daher als freiwilliger Beitrag zu werten, der de facto zu einem Nachkauf von Versicherungszeiten führt. Es liegen daher Sonderausgaben vor, die beträchtlich unbegrenzt abzugsfähig sind (ebenso Taucher, Nachentrichtete Beiträge nach § 68a ASVG, Sozialversicherungs-, steuer- und grundrechtliche Aspekte, ASoK 2015, 324).

#### 4.3.

Wie bereits die Abgabenbehörde zutreffend in ihrer Begründung in der Beschwerdevorentscheidung festgehalten hat, können Sonderausgaben grundsätzlich nur von dem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der zu ihrer Bezahlung aus einem Rechtsverhältnis verpflichtet ist und sie auch tatsächlich zahlt (Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Rz 13 und Rz 255; Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 18 Abs. 3 Tz 2 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; Jakom/Vock, EStG, 2016, Rz 131). § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 durchbricht diesen Grundsatz insoweit, als der Steuerpflichtige auch Sonderausgaben geltend machen kann, zu deren Zahlung nicht er, sondern sein Ehegatte oder seine Kinder rechtlich verpflichtet sind, für die der Steuerpflichtige aber die Zahlung leistet. Außerhalb des begünstigten Personenkreises ist eine Geltendmachung fremder Sonderausgaben ausgeschlossen.

Die Ehegattin des Bf. gehört zweifellos zum so genannten begünstigten Personenkreis iSd § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988. Im vorliegenden Fall übte sie in der Vergangenheit eine, die Pflichtvollversicherung begründende, Beschäftigung aus, für die aber – aus welchen Gründen auch immer – keine Beiträge zur Pensionsversicherung entrichtet wurden. Gem. § 68a ASVG kann nur die aus diesem Beschäftigungsverhältnis versicherte Person die verjährten Beiträge nachentrichten. Daher war auch nur die Ehefrau des Bf. zu deren Zahlung verpflichtet. Von ihr wurde nach dem festgestellten Sachverhalt auch tatsächlich die Zahlung geleistet.

Das Vorbringen des Bf., dass vom wirtschaftlichen Ergebnis her die Belastung eindeutig im Vermögen des Bf. eingetreten ist, kann nur so verstanden werden, dass der Bf. seiner Ehegattin die entrichteten Beträge in gleicher Höhe ersetzt hat.

Das wirtschaftliche Tragen der Sonderausgaben durch den Bf. vermag der Berufung jedoch nicht zum Erfolg zu verhelfen, da einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 2 iVm § 18 Abs. 3 Z 1 EStG entgegensteht.

Aus dem Wortlaut der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung ("Ausgaben iSd Abs 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner und für seine Kinder leistet") ist eindeutig abzuleiten, dass nur Ausgaben, die für eine begünstigte Person unmittelbar an den zahlungsberechtigten Empfänger geleistet werden, als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Die Sonderbestimmung des § 18 Abs. 3 Z 1 setzt somit voraus, dass der (nicht verpflichtete) Ehegatte die Sonderausgaben direkt leistet (vgl. Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 18. Lieferung, § 18 Rz 258).

Eine spätere Erstattung der von der Ehegattin gegenüber der OÖ. GKK erbrachten Leistungen durch den Bf. kann einer solchen direkten Zahlung nicht gleichgestellt werden. Um als Sonderausgabe berücksichtigt werden zu können, muss die Leistung bereits im Zeitpunkt des Abflusses aus dem Einkommen (oder dem Vermögen) den Charakter als

Sonderausgabe aufweisen. Bei einer erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommenen Geldhingabe ist diese Voraussetzung nicht gegeben.

In diesem Sinn hat auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.5.1985, 85/14/0064, erkannt, dass bloße Ersatzleistungen, die ein Ehegatte dem zahlungspflichtigen anderen Ehegatten für von diesem vertragsgemäß bereits bezahlte Beiträge und Prämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung erbringt, nicht unter den Sonderausgabenbegriff fallen. Der Gerichtshof hat im Beschwerdefall ausgesprochen, dass die Bf., die ihrem zur Zahlung verpflichteten Ehegatten die Versicherungsprämie entweder bar oder durch Banküberweisung ersetzt hat, keine Beiträge bzw. Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung iSd § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 geleistet hat - weder für sich noch für ihren Ehegatten. Die Leistung erbrachte allein und in vollem Umfang der andere Ehegatte bereits in Erfüllung seiner Zahlungspflicht. Er führte weiters aus, dass *"diese Auslegung entgegen der Auffassung der Bf. keine überspitzte Formalinterpretation darstellt, sondern dem Gesetz entspricht, erhärtet § 18 Abs. 2 Z 1 EStG 1972. Darnach fallen unter Abs. 1 Z 2 unter anderem auch Beiträge für den vom Steuerpflichtigen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. Diese Bestimmung bietet einem Ehegatten die Möglichkeit, Beiträge bzw. Prämien zu einer freiwilligen Personenversicherung, zu deren Leistung der andere Ehegatte verpflichtet ist, selbst als Sonderausgabe geltend zu machen; dies allerdings nur, wenn er diese Aufwendungen, also die Beiträge bzw. Prämien zu einer freiwilligen Personenversicherung, auch tatsächlich selbst zahlt."*

Dieses Erkenntnis erging noch zum EStG 1972. In der zum Zeitpunkt des Erkenntnisses anwendbaren Fassung des § 18 EStG lautete die Regelung für den begünstigten Personenkreis in § 18 Abs. 2 Z 1 EStG wie folgt: *"Unter Abs. 1 Z 2, 3 und 5 fallen auch Beiträge für den vom Steuerpflichtigen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und für Kinder im Sinne des § 119."* In der damaligen Fassung wurde somit noch nicht das Wort „leistet“ verwendet und dennoch kam der VwGH zum dargestellten Ergebnis.

Leistungen, mit denen ein Ehegatte dem zahlungspflichtigen anderen Ehegatten die von diesem vertragsgemäß bezahlten Prämien ersetzt, können demnach nicht als Sonderausgaben angesehen werden (ebenso UFS 29.9.09, RV/2184-W/07; BFG vom 05.11.2015, RV/5100616/2013).

Daraus folgt, dass die Ersatzleistungen des Bf. an die zahlungsverpflichtete Ehegattin nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

#### **4.4.**

Abschließend ist zu den weiteren vom Bf. vorgebrachten Argumenten zu bemerken:

Der Bf. bringt vor, dass aus den Lohnsteuerrichtlinien hervorgehe, dass es ausreiche, die Leistung schlüssig zu machen und es gleichgültig ist, wer sie bezahlt hat.

Grundsätzlich vermögen die Lohnsteuerrichtlinien als bloße Verwaltungsanweisung mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für die einzelnen Steuerpflichtigen weder Rechte noch Pflichten zu begründen (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140). Dem Bf. ist aber zuzustehen, dass die dortigen Ausführungen wie andere Literaturstellen jedenfalls bei der Subsumtion eines Sachverhaltes unter den gesetzlichen Tatbestand als Auslegungsbehelf heranzuziehen sind. Die von ihm zitierte Rz 258 der LStR 2002 bezieht sich allerdings auf Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. In den LStR 2002 bei den Sonderausgaben ist zu der von ihm vorgetragenen Aussage nichts zu finden. In älteren Richtlinien, die nicht mehr in Kraft stehen, nämlich EStR 1984, Abschn 66, fand sich die Aussage, wonach bei Ehegatten davon auszugehen ist, dass der nicht verpflichtete Ehegatte einen Kostenbeitrag geleistet hat, sofern der zahlungsverpflichtete Ehegatte dies „schlüssig“ bestätigte. Danach konnten grundsätzlich beide Ehegatten die Prämie geltend machen, gleichgültig, wer sie bezahlt hat. Diese Aussage wurde jedoch nicht in die Lohnsteuerrichtlinien 2002 übernommen.

Als weiteres Argument für seine Rechtsauslegung bringt der Bf. vor, dass der Sinn und Zweck der erweiterten Absetzbarkeit im begünstigten Personenkreis auch ermöglicht soll, an sich abzugsfähige Aufwendungen, die einen Familienangehörigen betreffen, sich bei diesem steuerlich aber nicht (mehr) auswirken, bei dessen Partner zu berücksichtigen, wenn dieser die Aufwendungen trägt. Für die Beurteilung, ob eine Ausgabe abzugsfähig ist oder nicht, macht es jedoch keinen Unterschied, ob sich in der Folge die abzugsfähigen Ausgaben auch steuerwirksam auswirken oder dies wegen Unterschreitens der Einkommensteuergrenze nicht (mehr) der Fall ist.

## **5. Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall ist die zu klärende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. Februar 2017

