

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Heinz Hinterberger, 6845 Dornbirn, Mauthausstraße 28, vom 6. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der pflegebedürftige Ehegatte der Berufungswerberin machte die Kosten für die Unterkunft in Pflegeheimen sowie für Pflegebehelfe in Höhe von 28.792 € im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 geltend. Diese Kosten, gekürzt um ein Haushaltsersparnis in Höhe von 1.746,82 €, wurden vom Finanzamt zwar berücksichtigt; sie wirkten sich steuerlich aber nur bis zur Höhe der Pensionseinkünfte in Höhe von 21.006,53 € aus.

Den Differenzbetrag in Höhe von 7.785,78 € machte daher die Berufungswerberin im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 als außergewöhnliche Belastung geltend. Auf entsprechende Nachfrage gab ihre Steuervertretung gegenüber dem Finanzamt an, die

Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung ergebe sich aus der Unterhaltsverpflichtung der Berufungswerberin.

Das Finanzamt anerkannte diese Kosten im am 7. Oktober 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 nicht als außergewöhnliche Belastung und begründete diese Entscheidung damit, dass laut Auskunft der BH Dornbirn durchaus die Möglichkeit bestanden habe, einen Antrag auf Übernahme der Pflegekosten zu stellen. Ein solcher Antrag sei jedoch nicht gestellt worden, weshalb auch keine Verpflichtung zur Übernahme der Pflegekosten entstanden sei.

In der gegen diesen Bescheid am 1. Oktober 2008 erhobenen Berufung wandte die Berufungswerberin ein, es sei sehr wohl ein Antrag bei der BH Dornbirn gestellt worden. Da der Berufungswerberin aber mitgeteilt worden sei, dass sie aufgrund des noch vorhandenen Vermögens ihres Gatten voraussichtlich bis Ende April 2010 keinen Anspruch nach dem Sozialhilfegesetz habe, habe sie den Antrag wieder zurückgezogen. In den Lohnsteuerrichtlinien 2002 werde in Rz 872 festgestellt, dass dann, wenn die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert seien, dass er nicht in der Lage sei, die Aufwendungen in vollem Umfang selbst zu tragen, nicht zu untersuchen sei, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre. Das Finanzamt sei an die Richtlinien gebunden und die in Rede stehenden Kosten seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2008 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Ehegatte der Berufungswerberin, wie ein Aktenvermerk der BH Dornbirn vom 27.4.2007, Zahl: IV-321-13200/2006/002, ergebe, die Pflegekosten aus seinem Vermögen bestreiten hätte können und die Zahlungen der Berufungswerberin daher nicht zwangsläufig erwachsene, sondern „*bloß freiwillige, ohne Zwang erfolgte Leistungen*“ darstellten.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2008 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes wandte sie ein, die Berufungsvorentscheidung habe nur die Rechtslage vor der Neufassung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 berücksichtigt. Die Richtlinien, auch wenn sie nicht verbindlich seien, bauten auf den Bestimmungen auf, bei denen der Vermögenslage keine Bedeutung beizumessen sei. So würde der Alleinverdienerabsetzbetrag für den Partner ohne Rücksicht auf sein Vermögen gewährt. Der Gesetzgeber berücksichtige die Partnerschaft als solche und nicht den einzelnen Partner gesondert. Der gleiche Grundsatz wie bei der Interpretation des § 34 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 müsse auch für die Interpretation

des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 gelten. Dies könnte nur bedeuten, dass bei einem Partner durch das Einkommen nicht gedeckte außergewöhnliche Belastungen beim anderen Partner zu berücksichtigen seien. Nicht von Bedeutung sei, ob die Unterhaltszahlungen aus einem noch vorhandenen Vermögen gedeckt werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Außergewöhnlich ist die Belastung, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1994).

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

Unterhaltsleistungen sind, soweit sie nicht durch Absetzbeträge abgegolten sind, nur insoweit abzugfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (§ 34 Abs. 7 Z 7 EStG 1988).

Kosten für ein Pflegeheim können außergewöhnliche Belastungen sein, wenn die Unterbringung aus Gründen von Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit verursacht ist. Werden diese Kosten von Unterhaltsverpflichteten getragen, so kommen sie ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen in Frage, weil sie ja beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78).

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die außergewöhnliche Belastung muss daher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen selbst treffen. Krankheitskosten sind daher nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung, als sie zu Lasten des Einkommens gehen. Nur eine tatsächliche Belastung des Steuerpflichtigen kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Bloße Vermögensumschichtungen sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung

anzusehen (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 2, 3 und 20). Erst wenn eine tatsächliche Belastung vorliegt, ist zu prüfen, ob diese auch außergewöhnlich und daher steuerlich relevant ist.

Eine solche tatsächliche Belastung liegt Berufungsfall nicht vor.

Laut Einkommensteuerbescheid 2007 hat die Berufungswerberin im Jahr 2007 Einkünfte in Höhe von 15.614,91 € (Bruttobezüge abzüglich Sozialversicherungsbeiträge) bezogen und am 12.2.2007 bei der Bezirkshauptmannschaft Dornbirn einen Antrag auf Gewährung von Sozialhilfe gestellt. Diesen Antrag hat sie laut Aktenvermerk der BH Dornbirn vom 27.4.2007, Zahl: IV-321-13200/2006/002, wieder zurückgezogen, nachdem ihr erklärt worden war, dass ihr verfügbares Einkommen etwas über dem Sozialhilferichtsatz lag und für die Bezahlung der Verpflegungskosten ihres Ehegatten vorrangig dessen Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken heranziehen seien. In diesem Aktenvermerk wurde zusätzlich noch ein Unterhaltsbeitrag Ihres Gatten in Höhe von 100 € monatlich als „unbedenklich“ erachtet. Nun war aber angesichts der geringen Höhe dieser Einkünfte und des gestellten Antrages auf Sozialhilfe nicht ersichtlich, wie die Berufungswerberin bei zwei minderjährigen Kindern zusätzliche Kosten in Höhe von 7.785,78 € tragen konnte. Aus den Unterlagen war die Herkunft dieses Betrages nicht erkennbar. Auch wenn einzelne Rechnungen über die Pflegeheimkosten an die Berufungswerberin ergangen und einzelne Rechnungsbeträge vom Konto der Berufungswerberin überwiesen worden sind, war damit über die Herkunft dieser Mittel noch nichts gesagt. Mit Schreiben vom 16. April 2010 wurde die Berufungswerberin daher ersucht anzugeben, woher der Betrag von 7.785,78 € stammte bzw. nachzuweisen, dass dieser Betrag tatsächlich ihr Einkommen belastet hat.

Dieser Vorhalt wurde von der Steuervertrittung der Berufungswerberin am 5. Mai 2010 wie folgt beantwortet:

„Die Zusatzkosten für die Heimunterbringung für den am 1. November 2009 verstorbenen Ehegatten der Berufungswerberin sind in jedem Fall verlorener Aufwand und erfüllen einen Tatbestand für die außergewöhnliche Belastung, der die Familie trifft.“

„Strittig ist nur die Frage, ob die Berufungswerberin nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 diese nicht im Einkommen des verstorbenen Ehegatten gedeckten Ausgaben für sich steuerlich geltend machen kann. Nach den Richtlinien und den Hinweisen im Steuerbuch des Finanzministeriums, die für den Unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung haben, wäre dies möglich. Ob Vera Ritter die Zusatzkosten aus ihrem Einkommen oder aus ihrem restlichen Vermögen aus dem notwendigen Verkauf eines Grundstückes ihres Ehegatten oder aus dem anteiligen Erlös ihres Anteils aus dem Grundstücksverkauf bestritten hat, lässt sich nicht feststellen, da das Geld keine Maschen hat. Die Familie hat einen Schaden erlitten.“

„Auch wenn im Einkommensteuerrecht die Individualbesteuerung Vorrang hat, gehe ich davon aus, dass die Teile des Gesetzes die Leistungsfähigkeit der Familie berücksichtigen und die Richtlinien nicht außerhalb des Gesetzes stehen, sondern eine Hilfe sind, das Gesetz österreichweit gleich anzuwenden.“

Nach meiner Auffassung transferiert § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 die nicht im Einkommen des Ehegatten gedeckte außergewöhnliche Belastung auf die Ehegattin“.

Damit hat die Steuervertretung der Berufungswerberin die Rechtlage aber verkannt. Denn es genügt für die Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastung eben nicht, dass mit Kosten das Familieneinkommen belastet wird. Im Anwendungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Die natürliche Person ist einzeln steuerpflichtig, es gibt keine Zusammenveranlagung mehrerer Personen, insbesondere keine Haushaltsbesteuerung (Grundsatz der Individualbesteuerung; vgl. Doralt, EStG⁹, § 1 Tz 3). Dementsprechend sind außergewöhnliche Belastungen nur insoweit zu berücksichtigen, als das Einkommen des Steuerpflichtigen belastet wird. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ist mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich der Sonderausgaben begrenzt. Übersteigen außergewöhnliche Belastungen diesen Betrag, kann der übersteigende Teil nicht einfach beim Partner des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

Da die Berufungswerberin die geltend gemachten Kosten unmöglich aus ihren Einkünften im Jahre 2007 bezahlt haben kann und die Berufungswerberin auch keine Angaben über die Herkunft der Mittel für die Bezahlung der in Rede stehenden Kosten machen konnte, war davon auszugehen, dass sie diese Kosten nicht selbst getragen hat. Dies wird auch durch den Umstand bestätigt, dass ihr Ehegatte die gesamten Pflegekosten im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat. Damit war die Anerkennung der geltend gemachten Beträge als außergewöhnliche Belastung aber bereits zu versagen.

Die Frage, ob die Berufungswerberin zur Bezahlung der geltend gemachten Krankheitskosten im Rahmen ihrer Unterhaltpflicht gehalten war, war daher nicht mehr entscheidungsrelevant. Der Vollständigkeit halber sei aber festgehalten, dass eine solche Unterhaltsverpflichtung der Berufungswerberin nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht bestanden hat. Die Unterhaltpflicht zwischen Ehegatten wird in § 94 ABGB geregelt. Nach § 94 Abs. 1 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Gemäß § 94 Abs. 2 ABGB leistet der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, seinen Beitrag im Sinne des Abs. 1; er hat an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind.

Bei Einkünften der Berufungswerberin im Jahr 2007 in Höhe von 15.614,91 € und der Pflicht, zwei minderjährige Kinder zu versorgen, kann von einer Unterhaltpflicht im Sinne der vorzitierten Vorschriften der Berufungswerberin gegenüber ihrem Gatten nicht gesprochen

werden. Dementsprechend hat auch laut dem unwidersprochen gebliebenen Aktenvermerk der BH Dornbirn vom 14.2.2007, Zahl IV-321-13200/2006/002, die Berufungswerberin beim Bezirksgericht Dornbirn angefragt, ob und wieviel ihr Ehegatte an seine Familie an Unterhalt leisten müsse und bei der BH Dornbirn einen Antrag auf Sozialhilfe gestellt. Darüber hinaus hat laut dem erwähnten Aktenvermerk der BH Dornbirn der Ehegatte der Berufungswerberin ein Riedgrundstück sowie ein Baugrundstück veräußert. Von diesem Veräußerungserlös sind ihm nach Abzug der darauf lastenden Schulden noch ca. 58.000 € geblieben. Es war ihm daher die Bezahlung der Pflegekosten des Jahres 2007 aus diesem Verkaufserlös möglich und angesichts der Einkünfte seiner Gattin auch zumutbar. Dementsprechend hat auch die BH Dornbirn festgestellt, der pflegebedürftige Ehegatte der Berufungswerberin könne bis Ende April 2010 die Heimkosten selbst zahlen. Die geltend gemachten Kosten in Höhe von 7.785,53 € konnten daher auch mangels Unterhaltpflicht der Berufungswerberin nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Auch die Anwendung Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStRL2002) vermöchte an diesen Ergebnis nichts zu ändern. Denn auch nach den LStRL 2002 können Krankheitskosten für nahe Angehörigen nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn diese von Angehörigen als *Unterhaltsverpflichtete getragen* werden und die pflegebedürftige Person über kein *entsprechendes Einkommen bzw. verwertbares Vermögen* verfügt (vgl. Rz 869 LStRL 2002: „*Erfolgt die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit, könne 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.*“)

Diese Voraussetzungen lagen aber nach dem oben Gesagten im Berufungsfall nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Mai 2010