



## UNABHÄNGIGER FINANZSENAAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/1235-L/11

# **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Pensionist, Adresse, vom 21. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 28. Juni 2011 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift betragen:

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, geb.am 000000, (im Folgenden kurz mit Bw. abgekürzt) ist Pensionist (Höhe der Einkünfte lt. LZ Kennzahl 245: € 18.608,16). Er selbst ist überdies behindert (Behindertenpass Nr. y).

Er leistete im Berufungszeitraum für seine ebenfalls behinderte Ehegattin, geb. am 000001 ,(Behindertenpass Nr. 0312183 / 80 %-ige Behinderung, Bundessozialamt Land., ausgestellt am 000102) verschiedene Ausgaben, die er **in der Arbeitnehmerveranlagung 2010 als außergewöhnliche Belastung** beantragte.

Die Art der Behinderung bzw. der Erkrankung der Ehegattin ist ebenfalls unstrittig (Nachweis mittels ärztlicher Bestätigung vom 19.07.2011-chronische Bauchspeicheldrüsenerkrankung – Bl.Zl. 17/2010). Diese Erkrankung war nicht im Behindertenpass der Nr010203 vom 000102 (Bl.Z.16/2010) eingetragen

Im **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 28.06.2010 wurden von den geltend gemachten Kosten ein Selbstbehalt berechnet. Da die Aufwendungen (€ 888) **unter dem Selbstbehalt von € 2.104,55**) lagen, waren diese Kosten für den Bw. steuerlich nicht verwertbar.

In der rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde Folgendes ausgeführt:

*Es sei eine Abgabengutschrift im Ausmaß von € 250,59 errechnet worden. Bei der Berechnung dieses Betrages sei jedoch der **pauschale Freibetrag für die Diätverpflegung** nach § 2 der Verordnung über die außergewöhnliche Belastungen für seine Ehefrau im Zusammenhang mit ihrer **Bauchspeicheldrüse** unberücksichtigt. Ebenso seien die **Medikamentenkosten in Höhe von € 159,45** sowie der **Selbstbehalt für das aufgrund der Hörbehinderung seiner Gattin notwendige Hörgerät** in Höhe von € 888 nicht berücksichtigt worden. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem seinem Berufungsvorbringen Rechnung zu tragen sei, begehrte. Der Berufung waren folgende Beilagen angeschlossen:*

*Rezeptgebührenbestätigung Ehegattin, Kopie Behindertenausweis (Ehegattin), ärztliche Bestätigung vom 19.07.2011 hinsichtlich der Erkrankung der Ehegattin (chron. Pankreatitis), Rechnung vom 28.09.2010 bei der Fa. S., Fachinstitut für Hörberatung, Adresse2, vom Bw. am 05.10.2010 bezahlt.*

**In der Berufungsvorentscheidung vom 17.August 2011** wurden Aufwendungen in Höhe von **€ 1.986,50 als außergewöhnliche Belastung für die Ehegattin dem Grunde nach anerkannt**. In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Rahmen der Unterhaltpflicht übernommene Kosten für seinen behinderten Ehepartner – **soferne der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht** – nur **unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes** absetzbar seien. Da diese jedoch unter dem Selbstbehalt von € **2.104,55**lagen, wirkten sie sich daher auch steuerlich nicht aus.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2011 wurde **der Vorlageantrag** vom 12.09.2011 eingebracht.

*Vorweg möchte er festhalten, es sei ihm natürlich bewusst, dass Sie nicht für die Gesetzwerdung verantwortlich seien, dennoch ersuche er, seinen Standpunkt zu verstehen und bei der Beurteilung zu berücksichtigen. Er beziehe eine monatliche Nettopension in Höhe von € 1.365,00. Seine Gattin, Frau c., geb. 000001, habe vier Kinder großgezogen und sie sei daher die meiste Zeit im Haushalt tätig gewesen. Sie habe erst später mit Reinigungsdiensten einen kleinen Teil zum Haushaltseinkommen beitragen können. Daraus resultierend beziehe sie eine monatlich sehr geringe Pension im Ausmaß von rd. € 200. Seine Gattin bezahle auch ob ihrer geringen Pension keine Steuern und könne somit auch keine Sonderausgaben über die Arbeitnehmerveranlagung geltend machen. Der Bw. wiederum erhalte keinen Alleinverdienerabsetzbetrag, da sie – wenn auch eine sehr kleine Eigenpension – erhält. Da dem Bw. offensichtlich kein Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, könne er die Sonderausgaben (Diätverpflegung usw.) seiner Ehegattin auch nicht steuerlich absetzen. Dies erscheine ihm im höchsten Ausmaß unfair und auch nicht korrekt. Er sei sich seiner Unterhaltpflicht sehr wohl bewusst und stelle dies auch nicht in Frage, aber seine Gattin falle um jegliche steuerliche Begünstigung, obwohl sie zu 80 % behindert sei und eine kostenintensive Diät benötige. In den 12 Jahren, in denen er seine Ehefrau gepflegt habe, sei dem Staat sehr viel Geld erspart worden. Es hätte für ihn den Anschein, als ob pflegende Angehörige nur billige Sklaven für den Staat seien. Er stelle daher sinngemäß den Antrag, seiner Berufung auf Absetzbarkeit der Kosten als außergewöhnliche Belastung Folge zu geben.*

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

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

*Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

*Gemäß § 34 Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*

*Gemäß § 34 Abs. 3 leg.cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*

*Gemäß § 34 Abs. 4 leg.cit. beeinträchtigt die Belastung 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 von höchstens 7 300 Euro 6%. mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%. mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%. mehr als 36 400 Euro 12%.

Die Aufwendungen betreffend den Bw. selbst sind unstrittig.

### **Aufwendungen für die Gattin des Bw.**

Es war zu prüfen, ob die tatsächlich angefallenen Kosten, und zwar Kosten der Heilbehandlung (*Medikamentenkosten*) in Höhe von € 159,45 sowie die Kosten für ein Hörgerät im Ausmaß von € 888, **nur unter Anrechnung eines Selbstbehaltes** Anerkennung finden können.

Weiters war zu prüfen, ob dem Bw. für seine Ehegattin der **Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988** sowie das **Pauschale für Diätverpflegung** im Ausmaß von € 504 (€ 42 x 12) zusteht.

#### **1. Freibetrag nach § 35 Abs. 1 u.3 EStG 1988:**

Der **Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988** für die Ehegattin steht aus folgendem Grund **nicht** zu:

**Doralt** führt in seinem Kommentar (AT) zum EStG 1988, § 33 (aktueller Rechtsstand), 14. Lfg., (April 2010) – Punkt 3. weitere Auswirkung von Absetzbeträgen, aus:

*Das Zustehen von Absetzbeträgen kann - neben den Absetzbeträgen selbst - weitere einkommensteuerliche Auswirkungen haben. Bei Zustehen des Alleinverdienerabsetzbetrages können zB Kosten einer Behinderung des (Ehe-)Partners ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden (§ 35 Abs 1), für allgemeine außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) vermindert sich der Selbstbehalt für Alleinverdiener und Alleinerzieher um ein Prozent, ebenso für jedes Kind (iSd § 106 Abs 1 oder Abs 2, vgl § 34 Abs 4; es muss also für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr der Kinder- oder der Unterhaltsabsetzbetrag zustehen).*

Die geringfügige Eigenpension der Ehegattin (monatlich ca. € 200, jährlich lt. Pensionszettel € 2.797,56, es fiel keine Lohnsteuer an) überstieg die Grenze des **§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988** von € 2.200 (ohne Kind), weshalb dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustand ( § 35 Abs. 1 EStG 1988 – Freibetrag nur bei „Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3)“).

Obwohl beide Ehepartner behindert sind, steht der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 nur einmal (nämlich dem Bw. selbst) zu, weil der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht. Die dem Grunde nach für seine Ehegattin zustehenden Aufwendungen reduzieren sich daher von insgesamt € 1.986 auf € 1.551 (siehe letzte Seite dieser Berufungsentscheidung - in Abänderung der Berechnung des EDV-Bescheides vom 17.08.2011 (Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO – Bl. Zi. 18/2010)).

## **2..Absetzbarkeit von Krankheitskosten für die Ehegattin unter dem Titel der Unterhaltpflicht ([§ 94 ABGB](#))?**

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur dann steuerlich absetzbar, wenn **sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung** darstellen (Doralt, TZ 60 zu § 34 EStG 1988, Kommentar zum EStG, 11. Lfg.). Dabei sind Krankheitskosten, die für einkommensschwache Personen (Angehörige) übernommen werden, zu verstehen. Allerdings unterliegen derartige Zahlungen dem Selbstbehalt des Verpflichteten (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) (Rz 868 zu § 34 EStG 1988, Lohnsteuerrichtlinien-Kommentar vgl. weiters auch Rz 842 u. 870 zu § 34 EStG 1988 -Krankheitskosten für die Ehegattin).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 28.4.1987, GZ. 85/14/0049 kommt 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 bezieht, ist der Ehegatte insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen.

Zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 leg.cit. bedeutet, dass sich ein Steuerpflichtiger einer Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Krankheitskosten, die für einen Ehepartner übernommen werden, sind nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn und soweit eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht. Diese Unterhaltsverpflichtung ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht und zwar aus § 94 Abs. 2 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch). Danach hat jener Ehegatte, der den Haushalt führt, gegenüber dem anderen Ehegatten einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Ein Unterhaltsanspruch steht einem Ehegatten auch zu, wenn er seinen Beitrag zur Deckung der den Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse (Abs. 1) nicht zu leisten vermag (siehe dazu z.B. VwGH 28.4.1987, [85/14/0049](#)).

In der zivilgerichtlichen Praxis werden pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem bzw. nicht vorhandenem Einkommen gegenüber dem Ehegatten mit höherem bzw. einzigm Einkommen angewendet.

Diese Berechnung **kann** im konkreten Einzelfall entfallen, weil nach der Verwaltungspraxis in jenen Fällen, in denen, in denen die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert sind, dass er nicht in der Lage ist, die Aufwendungen in vollem Umfang selbst zu tragen, **nicht zu untersuchen ist, ob der Unterhaltsberechtigte selbst oder ein anderer Unterhaltsverpflichteter zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet** wäre (vgl. Lohnsteuerrichtlinien-Kommentar Rz 872 zu § 34 EStG 1988).

Wie ausgeführt, kann bei dem gegebenen jährlichen Einkommen der Ehegattin (Eigenpension **von jährlich € 2.700** – entspricht **monatlich ca. € 200**) von einem derartigen Fall ausgegangen werden:

Bei Aliquotierung der Aufwendungen nach Maßgabe der zivilrechtlichen Kostentragungspflicht kommt kein anderes Ergebnis heraus, weil im gegenständlichen Fall ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, der höher als die für die Ehegattin angefallenen Aufwendungen war (vgl. unten stehende Berechnung).

**3. Kranken-Diätverpflegung bzw. Hilfsmittel - Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI Nr. I, 303/1996  
(Mehraufwendungen bei Behinderung)**

**Gemäß § 1 der zitierten Verordnung sind bei einem Steuerpflichtigen, der ua. Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung im Grad von mind. 25 % hat, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.**

**Gemäß § 2 Abs. 1** sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit **oder einer anderen inneren Krankheit € 42 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.**

**Gemäß § 4 der zitierten Verordnung sind** nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Hörgerät...) sowie **Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.**

Da die zitierte Verordnung **nur eigene Aufwendungen** (§ 1 der zitierten Verordnung) berücksichtigt, ist diese Verordnung auf Aufwendungen des Bws. für die Ehegattin **nicht** anzuwenden.

## **Zusammenfassung**

Eine Absetzbarkeit wäre nur über die **Unterhaltpflicht des Bws.**, dem **kein Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht**, seinem (Ehe)Partner gegenüber, unter den allgemeinen Krankheitskosten (**mit Selbstbehalt**) erzielbar.

**Folgende Aufwendungen könnten als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden:**

<b>Unterhaltpflicht: Krankheitskosten der Ehegattin des Bw.</b>	<b>unter Anrechnung des Selbstbehaltes jeweils in</b>
	<b>€</b>
<b>Hörgerät (Hilfsmittel)- Nachweis</b>	<b>888,00</b>
<b>Kosten der Heilbehandlung- tatsächlich nachgewiesene Medikamentenkosten -</b>	<b>159,45</b>
<b>Diätverpflegung (Nachweis)</b>	<b>504</b>
<b>SUMME</b>	<b>1.551,45</b>

Allerdings übersteigen die Aufwendungen den beim Bw. anzusetzenden Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988, vgl. RZ 842 zu § 34 EStG 1988, Lohnsteuerrichtlinien – Kommentar, Stand 15.03.2011) - wie ausgeführt – nicht.

Einwendungen gegen die Höhe der Berechnung des Selbstbehaltes wurden vom Bw. nicht erbracht.

Da die Aufwendungen (€ 1.551,45) unter dem zu berücksichtigenden Selbstbehalt (€ 2.104,55) lagen, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass die Ehegattin -mangels Steuerpflicht- die Aufwendungen ebenfalls nicht steuerrechtlich verwerten kann.

Dass dieses Ergebnis vom Bw. als ungerecht empfunden wird, ist nachvollziehbar. Dieser Ansatz entspricht aber der Gesetzeslage, die vom Unabhängigen Finanzsenat anzuwenden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. Jänner 2012