



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der in dieser Angelegenheit ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2005 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vom 1.1. bis 31.12.2005) auch noch Krankengeld (vom 8.11. bis 15.12. 2005) von der D..

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte der Bw neben Sonderausgaben (Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Kirchenbeitrag) noch außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 6.930,35 geltend.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Ermittlung der Fahrten Krankenhaus: (Benützung des eigenen PKW's)

Tägliche Fahrten in die jeweilige Krankenanstalt:

Krankenanstalt	Zeitraum	Tag	Anzahl Km	Km Satz	Km-Geld
A.	09.07.-12.08.	35	134,00	0,356	€ 1.669,64
	06.09.-12.09	7	134,00	0,356	€ 333,93
B.	12.08.-06.09.	124,00	124,00	0,356	€ 1.059,46
	12.09.-02.11.	51,00	124,00	0,356	€ 2.251,34
C.	02.11.-14.12.	7,00	210,00	0,376	€ 552,72
Fahrtkosten gesamt					€ 5.867,09

Nächtigungsgeld: Klinik C. für die Gattin und 2 Kinder à € 15

04.-06.11	90,00 €
11.-13.11.	90,00 €
18.- 20.11.	90,00 €
25. – 27.11.	90,00 €
02.-04.12.	90,00 €
07.-11.12.	180,00 €
Nächtigung gesamt	630,00 €

Krankenhauskosten:

A.	222,04
C.	33,98
	177,24
Krankenhauskosten gesamt	433,26

Weiters führte der Bw mit Schreiben vom 5. Juli 2006 aus, dass er am 09.07.2005 eine Gehirnblutung erlitten habe, welche einen Krankenhausaufenthalt in der Zeit vom 09.07. bis 02.11. 2005 (Intensivstation) zur Folge gehabt hätte. Aufgrund einer Zuweisung des B. hätte er sich schließlich vom 2.11 bis 14.12.2005 auf Rehabilitation in der Klinik C. befunden.

Aufgrund seiner Krankheit (Gehirnblutung, Schlaganfall) sei die tägliche Betreuung durch seine Gattin unumgänglich gewesen.

Dem Schreiben legte der Bw ua die nachstehenden Bestätigungen bei:

- 2 Aufenthaltsbestätigungen A. vom 09. 07. - 12.08.2005 und vom 06.09. – 12.09.2005 ;
- 2 Aufenthaltsbestätigungen B. Wien vom 12.08. – 06.09. 2005 und vom 12.09. – 2.11.2006;
- Aufenthaltsbestätigung Klinik C. vom 2.11. - 14.12.2006
- einen Patientenbrief B. und
- Bericht Klinik C. vor.

Zudem legte der Bw eine Kopie des Ausweises des Bundessozialamtes (vom 23.02.2006) vor, in welchem dem Bw eine Minderung der Erwerbstätigkeit in Höhe von 50% bescheinigt wird.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurden Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (Krankenhauskosten) in Höhe von € 399,28 anerkannt und gleichzeitig wurde ausgesprochen, dass diese € 399,28 unter den Selbstbehalt fallen, sodass die außergewöhnlichen Belastungen im Ergebnis 0,00 betragen haben.

Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen von denen eine Selbstbehalt abzuziehen sei nicht berücksichtigt werden könnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.693,65 nicht übersteigen würden. Weiters wurde ausgeführt, dass Aufwendungen steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig seien in dem die Verausgabung stattgefunden habe. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt worden seien, hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Die täglichen Fahrten in die jeweiligen Krankenanstalten könnten nicht anerkannt werden, da es sich hiebei um einen Krankenhausaufenthalt für den Zeitraum 09.07 2005 bis 2.11.2005 gehandelt habe und daher keine Kosten entstanden seien. Es hätten lediglich die Kosten für den Selbstbehalt A. und C. berücksichtigt werden können.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2006 erhab der Bw gegen den oa Bescheid fristgerecht Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass im Einkommensteuerbescheid bei den außergewöhnlichen Belastungen ein Selbstbehalt in Abzug gebracht worden sei, da er seinem Antrag zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 seinen Behindertenpass, welcher eine Behinderung im Ausmaß von 50% ausweisen würde, beigelegt hätte, wäre daher ein Selbstbehalt nicht in Abzug zu bringen. Weiters werde um Berücksichtigung der gesamten Krankenhauskosten in Höhe von € 433,26 und nicht nur in Höhe von € 399,28 ersucht.

Weiters seien die beantragten außergewöhnlichen Belastungen betreffend Krankenhausfahrten bzw Fahrten in die Klinik C. seiner Gattin in Höhe von € 5.867,09 nicht anerkannt worden. In diesem Punkt hätte das Finanzamt den Sachverhalt total verkannt. Bei diesen Kosten würde es sich um Krankenhausfahrten seiner Gattin handeln, welche als außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner Behinderung im Ausmaß von 50% ohne Selbstbehalt abzugsfähig seien (siehe Beilage Lohnsteuerrichtlinien bzw Steuerhandbuch). Aufgrund seiner Krankheit (Gehirnblutung, Schlaganfall) sei die tägliche und ständige Betreuung durch seine Gattin unumgänglich gewesen (siehe auch Patientenbrief des B. bzw Bericht der Klinik C.). Da die Kosten für den Besuch des in einem auswärtigen Krankenhaus untergebrachten Ehegatten aus sittlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen seien (siehe auch VwGH 10.11.1987, 85/14/0128 bzw VwGH 13.05.1986, 85/14/0181) würden die beantragten Kosten betreffend Fahrtkosten in Höhe von € 5.867,09 bzw Nächtigungsgelder in Höhe von € 630,00 außergewöhnliche Belastungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellen. Es werde daher der Antrag gestellt, die außergewöhnlichen Belastungen erklärungsgemäß zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 wurde dem Bw der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von € 243,00 gem. § 35 Abs 3 EStG 1988 gewährt und zudem wurden die Aufwendungen für die Krankenhauskosten in Höhe von € 433,26 ohne Selbstbehalt anerkannt. Begründend wurde weiters ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen eine Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt werden könnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.639,55 nicht übersteigen würden.

Wenn der Pauschbetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 beansprucht werde, so könnten im Zusammenhang mit der Behinderung Ausgaben für die Heilbehandlung zusätzlich und ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Somit würden die Krankenhauskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn der Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe. Ansonsten seien die Ausgaben bei demjenigen geltend zu machen, dem die Kosten erwachsen würden. Im Übrigen würden Besuchsfahrten des Ehepartners keine außergewöhnliche Belastung darstellen, weder bei Kur- noch bei Krankenaufenthalten.

Mit Eingabe vom 20. September 2006 stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurden im Wesentlichen die bereits in der Berufung vorgebrachten Argumente wiederholt. Ergänzend wurde auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 07.02.2006 verwiesen, wonach gemäß dieser Berufungsentscheidung (GZ RV/0262 L/04) die oben angeführten Kosten seiner Gattin außergewöhnliche Belastungen darstellen würden.

Der Eingabe beigelegt wurde nachstehende Berechnung:

Nettoeinkommen Bw:

Kennzahl 210: E. GmbH	34.738,00 €
Kennzahl 210: D.	6.064,20 €
Abzüglich SV Beiträge gesamt	-6.098,54 €
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-6.667,18 €
Verfügbares Einkommen 2005	28.036,48 €

Einkommen Gattin des Bw.

Kennzahl 210	21.209,92 €
Abzüglich SV-Beiträge gesamt	-3.159,34 €
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-1.519,91 €
Verfügbares Einkommen 2005	16.530,91 €
Familieneinkommen (Bw und Gattin)	44.567,15 €
Davon 40%	17.826,86 €
Abzüglich Nettoeinkommen Gattin	-16.530,67 €
Unterhaltsverpflichtung des Ehegatten	1.296,19 €

Die Unterhaltsverpflichtung des Bw an seine Gattin beträgt € 1.296,19.

In dem am 24. August 2007 durchgeführten Erörterungsgespräch brachte das Finanzamt als Amtspartei nach Erörterung der Sach- und Rechtslage ergänzend vor, dass die geltend gemachten Unterhaltszahlungen gemäß RZ 868 LStR nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes anzuerkennen sind.

Festzuhalten ist, dass die Gattin des Bw im Jahr 2005 über steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 14.749,36 verfügt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 idF BGBI Nr. 818/1993, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit) 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.

Eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist gemäß Abs 4 wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinen Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Strittig ist aufgrund der Berufung:

1.) Anerkennung des Freibetrages wegen eigener Behinderung:

§ 35 Abs 1 EStG 1988 lautet:

„Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
 - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs 3) oder*
 - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§106 Abs 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*
- und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zu.“*

Gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% ein Freibetrag in Höhe von € 243,00 gewährt.

Im vorliegenden Fall ist dem Bw eine Minderung der Erwerbstätigkeit in Höhe von 50% bescheinigt worden (Ausweis des Bundessozialamtes). Dem Bw. steht daher – wie schon in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – eine Freibetrag in Höhe von € 243,00 zu.

Der Berufung ist in diesem Punkt statzugeben.

2.) Berücksichtigung der gesamten Krankenhauskosten in Höhe von € 433,25:

Grundsätzlich kommen gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 außergewöhnliche Belastungen auf Grund von Krankheitskosten nur insoweit steuerlich zum Abzug als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen und den nach § 34 Abs 4 und 5 EStG 1988 ermittelten Selbstbehalt übersteigen. Aus § 34 Abs 6 iVm § 35 leg.cit. ergibt sich, dass lediglich Aufwendungen aus dem Titel einer Behinderung – wobei das nachgewiesene Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% betragen muss – ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. Diese Voraussetzung wird im gegenständlichen Fall erfüllt, da beim Bw der Grad der Erwerbsminderung mit 50% festgestellt wurde. Die vom Bw geltend gemachten Krankenhauskosten für A. und C. sind daher in Höhe von € 433,25 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Der Berufung ist daher- wie schon in der Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 - in diesem Punkt statzugeben. Anzumerken ist, dass die in der Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2006 vorgenommene Kürzung um den Selbstbehalt durch gleich hohe Berücksichtigung der ao Belastung in Höhe von € 399,28 ausgeglichen wurde und die tatsächliche Berücksichtigung der Krankenhauskosten in Höhe von € 433,26 in einer zusätzlichen Position ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes erfolgt ist.

3.) Im die Berufung ergänzenden Schreiben beantragte der Bw die außergewöhnlichen Belastungen für Fahrt- und Nächtigungskosten, die seiner Gattin aus Anlass seiner Krankheit entstanden sind, als einkommensmindernde Unterhaltszahlungen anzuerkennen.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw im Zuge seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 Krankheitskosten in Höhe von € 6.497,09 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat und dass diese Aufwendungen aus Fahrtkosten (für Besuchsfahrten ins A., B.) bzw Nächtigungskosten (C.) resultieren, die seiner Gattin aus Anlass seiner Erkrankung erwachsen sind.

Fest steht weiters, dass dem Bw für das streitgegenständliche Jahr der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, da die Gattin des Bw im Jahr 2005 ein steuerpflichtiges Einkommen in Höhe von € 14.749,36 bezogen hat (siehe Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung), womit die in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 normierte Einkunftsgrenze von € 2.200,00 erheblich überschritten wird.

§ 34 Abs 7 Z 3 EStG 1988 lautet:

„Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

Im vorliegenden Fall findet § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Anwendung, geht es doch hier um die Deckung von Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Krankheitskosten).

§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 lautet:

„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.“

Die vom Finanzamtsvertreter zitierte RZ 868 LStR lautet:

„Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichtenden (§ 34 Abs 4 EStG).....“

Wieser/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Anm. 52 führen aus, dass als außergewöhnliche Belastung jene Unterhaltsleistungen abzugsfähig sind, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden; darunter fallen insbesondere Krankheitskosten oder die Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, die für einkommenslose bzw einkommensschwache Angehörige übernommen werden. Auch Umschulungsmaßnahmen infolge unverschuldeten Verlustes der Existenzgrundlage sind abzugsfähig (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

Eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten ergibt sich aus der Unterhaltpflicht ua gegenüber dem Ehegatten, darüber hinaus kann freilich auch eine sittliche Verpflichtung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen.

„Lieg eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

.....Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (vgl auch OGH 20.6.2002, 2 Ob 103/01p; uE wohl nur, soweit das Merkmal der Außergewöhnlichkeit – etwa bei weiteren Entfernungen – gegeben ist oder die Fahrten der Pflege und Versorgung dienen.....“ (s. Wieser/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Anm 78)

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Stpfl verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.5.1956, 349/56). Für die Zwangsläufigkeit der strittigen Kosten, die gemäß § 34 Abs 1 ff EStG 1988 eines der Kriterien für die Absetzbarkeit ist, muss auf die Unterhaltsverpflichtung des Bw gegenüber seiner Gattin Bedacht genommen werden.

Auf dem vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass dem Bw Unterhaltpflicht gegenüber seiner Gattin trifft und daher die vom Bw im Rahmen seiner Unterhaltpflicht übernommenen Kosten, die bei seiner Gattin selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen, nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (welcher sich am Einkommen des Bw orientiert) möglich sind.

Was nun die Höhe der vom Selbstbehalt betroffenen außergewöhnlichen Belastungen betrifft, so werden in der zivilgerichtlichen Praxis folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw nicht vorhandenen Einkommen) gegenüber dem Ehegatten mit höherem (bzw einzigem) Einkommen angewendet:

Wenn nur der Ehemann ein Einkommen (Anm. nicht im Sinne des EStG; gemeint ist jeweils das Nettoeinkommen), so hat die Ehegattin einen Unterhaltsanspruch von 33% des Einkommens des Ehegatten (*Dittrich/Tades, ABGB, § 94 E 191*).

Wenn jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen hat, 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). Ist das Einkommen der unterhaltsberechtigten Ehegattin so geringfügig, dass ihr nach der 40%-Regel ein höherer Anspruch zustünde, als wenn sie über kein Einkommen verfügte, so ist die 33%-Regel anzuwenden (aaO, E 186a, vgl. auch E 189).

Nach Ansicht des UFS ergibt sich daher – wie der Bw in dem die Berufung ergänzenden Schreiben berechnet hat – aus dem Lohnzettel des Bw und aus dem Lohnzettel seiner Ehegattin für das Jahr 2005 bei der Anwendung der 40%-Regel nachstehende Unterhaltsverpflichtung des Bw gegenüber seiner Ehegattin:

Nettoeinkommen Bw:

Kennzahl 210: E. GmbH	34.738,00 €
Kennzahl 210: D.	6.064,20 €
Abzüglich SV Beiträge gesamt	-6.098,54 €
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-6.667,18 €
Verfügbares Einkommen 2005	28.036,48 €

Einkommen Gattin des Bw:

Kennzahl 210	21.209,92 €
Abzüglich SV-Beiträge gesamt	-3.159,34 €
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-1.519,91 €
Verfügbares Einkommen 2005	16.530,91 €
Familieneinkommen (Bw und Gattin)	44.567,15 €
Davon 40%	17.826,86 €
Abzüglich Nettoeinkommen Gattin	-16.530,67 €
Unterhaltsverpflichtung des Ehegatten	1.296,19 €

Die Unterhaltsverpflichtung des Bw an seine Gattin beträgt € 1.296,19.

Der Ehegattin des Bw stand nach der 40%-Regel ein Anteil von € 17.826,86 am verfügbaren Einkommen zu.

Stellt man nun die Unterhaltsverpflichtung des Bw an seine Gattin in Höhe von € 1.296,19 in Relation zu diesem gemäß der 40%-Regel errechneten Betrag € 17.826,86, so ergibt dies einen Anteil von 7,27%.

Zu diesem Anteil sind auch die für die Gattin aufgewendeten Beträge als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, sohin außergewöhnliche Belastungen der Gattin € 6.497,09 (€ 5.867,09 + € 630,00) davon 7,27% ergibt anzusetzende außergewöhnliche Belastungen in Höhe € 474,40.

Da im gegenständlichen Fall der Bw im Rahmen seiner Unterhaltspflicht Krankheitskosten (Fahrtkosten und Nächtigungskosten) seines (Ehe)Partners übernommen hat, ist ein Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 474,40 nur unter Berücksichtigung des an den Einkünften des Bw orientierten Selbstbehaltes möglich.

Da der Selbstbehalt des Bw laut Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 13. Juli 2006 € 2.639,65 beträgt und die geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel Unterhaltsleistungen (€ 472,40) den errechneten Selbstbehalt von € 2.639,65 nicht übersteigen, liegt auch keine außergewöhnliche Belastung vor, die zum Abzug gebracht werden kann.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2007