



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Wien, vom 24. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 13. April 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 unter anderem auch die 80%ige Behinderung seiner Ehefrau als außergewöhnliche Belastung geltend.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. April 2006, in welchem eine außergewöhnliche Belastung aufgrund der Behinderung der Ehefrau ebenso wie der vom Bw. unter den Werbungskosten angeführte Gewerkschaftsbeitrag unberücksichtigt blieb, berief er fristgerecht und stellte die ihm aus der Krankheit seiner Gattin erwachsenen Kosten in folgender Höhe dar:

Medikamente	534
Arztkosten	330
Taxi	250

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, was damit begründet wurde, dass die Einkünfte der Ehegattin den Grenzbetrag für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages überstiegen, weshalb deren krankheitsbedingte Kosten keine Berücksichtigung finden könnten.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. fristgerecht Berufung, welche als Vorlageantrag gewertet wird, und gab an, mit dem geringen Einkommen seiner Gattin könnten die krankheitsbedingten Aufwendungen nicht finanziert werden, weshalb er gezwungen sei, diese Kosten zu tragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. entrichtete im Jahr 2005 an den Österreichischen Gewerkschaftsbund, Gewerkschaft der Gemeindebediensteten, Beiträge in Höhe von 18,00 €. An Versicherungsprämien für Unfall-, Kranken- und Lebensversicherungen wurden vom gemeinsamen Konto der Ehegatten für den Bw. Versicherungsprämien in Höhe von 515,88 € und für die von der Ehegattin des Bw. abgeschlossenen Versicherungen Beiträge in Höhe von 320,60 € abgebucht. Der Bw. verfügte im streitgegenständlichen Jahr über ein steuerpflichtiges Einkommen von 16.434,90 €, seine Gattin über Einkünfte in Höhe von 11.116,26 €. Das Ausmaß ihrer Minderung der Erwerbsfähigkeit beträgt 80%. Dem Bw. erwuchsen im Jahr 2005 Behandlungskosten in Höhe von 590 €, seiner Gattin in Höhe von 1.114,00 €.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Einkommensteuerbescheiden des Bw. und seiner Gattin, dessen glaubwürdigen Angaben über die Höhe der für seine und die Heilbehandlung der Gattin aufgewendeten Beträge und den vorgelegten Unterlagen über die Höhe der vom gemeinsamen Konto abgebuchten Versicherungsprämien und der vorgelegten Bestätigung über den von ihm im Jahr 2005 entrichteten Gewerkschaftsbeitrag.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

1.) Betreffend Anerkennung des geleisteten Gewerkschaftsbeitrages als Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 Zf. 3 lit. b EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Unter Berufsverbänden (Berufsständen) und Interessenvertretungen im Sinne der genannten gesetzlichen Bestimmung sind Zusammenschlüsse von Personenvereinigungen zu verstehen, die denselben Beruf oder doch nahe verwandte, durch natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Es zählt hiezu unter anderem auch der Österreichische Gewerkschaftsbund.

Auch Gewerkschaftsbeiträge eines Pensionisten führen nach dieser Gesetzesstelle zu Werbungskosten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Zif 3, Tz. 2 und die darin wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Die vom Bw. nachweislich entrichteten Beträge sind daher als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie der Gesamtbetrag der Einkünfte vermindern sich damit um 18,00 € auf 17.656,05 €.

2.) Berücksichtigung der Beiträge zur Lebensversicherung der Gattin als Sonderausgaben:

Beiträge zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- und Lebensversicherung stellen gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 2 Teilstrich 1 und 2 EStG 1988 Sonderausgaben dar.

Gemäß § 18 Abs. 3 Zif. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Zif. 2 der zitierten Bestimmung auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner leistet.

Da die Versicherungsbeiträge zu den genannten Versicherungen der Ehegattin des Bw. vom gemeinsamen Konto abgebucht wurden, die Einzahlungen darauf zu einem wesentlich größeren Teil aus Pensionszahlungen des Bw. stammen und andererseits ausgabenseitig wesentlich mehr durch die krankheitsbedingten Ausgaben für die Ehegattin des Bw. belastet werden, kann davon ausgegangen werden, dass die genannten Versicherungsbeiträge aus dem Einkommen des Bw. geleistet wurden. Sie können daher beim Bw. gemäß § 18 Abs. 3 Zif. 2 Teilstrich 3 EStG 1988 im Ausmaß eines Viertels als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Als Aufwendungen für Personenversicherungen sind daher insgesamt 209,14 € in Abzug zu bringen.

3.) Berücksichtigung der getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg. cit.) 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Da Beiträge zu Personenversicherungen gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 2 Teilstrich 1 und 2 EStG 1988 Sonderausgaben darstellen, werden hinsichtlich der entrichteten Versicherungsprämien die Voraussetzungen für deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht erfüllt.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten also den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Krankheitskosten).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Aufwendungen aus Anlass einer Erkrankung der (einkommenslosen) Gattin sind Kosten, die der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen zu tragen hat, die ihm also gleichfalls zwangsläufig erwachsen. Bezieht die unterhaltsberechtigte Ehefrau jedoch eigene Einkünfte, sind Krankheitskosten bei ihr selbst eine außergewöhnliche Belastung, die ihr aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen – sie ist primär verpflichtet, diese Kosten zu tragen. Nur wenn ihr Einkommen dazu nicht ausreicht, hat der Steuerpflichtige (aus rechtlichen Gründen) für den Fehlbetrag aufzukommen (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO.)

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988) 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%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt - wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, - für jedes Kind (§ 106 EStG).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als gemäß Abs. 5 der zitierten Bestimmung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 leg. cit., anzusetzen.

Der Selbstbehalt des Bw. ist daher folgendermaßen zu berechnen:

Einkommen lt. Bescheid v. 13.4.2006	16.434,90 €
- Gewerkschaftsbeitrag	- 18,00 €
- Sonderausgaben Ehegattin (ein Viertel)	- 80,17 €
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	3.047,26
- SV-Beiträge für sonstige Bezüge	- 150,84 €
Einkommen gemäß § 34 Abs.4 und 5 EStG 1988	19.233,15 €
Selbstbehalt 10%	<u>1.923,32 €</u>

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag Aufwendungen durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) so sind gemäß § 1 Abs. 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Wie den zitierten Bestimmung entnommen werden kann, ist Voraussetzung für den Abzug von Krankheitskosten der Ehegattin als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes der Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Dieser steht gemäß § 33 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 nur einem Alleinverdiener zu, der nach der zitierten Bestimmung als ein Steuerpflichtiger definiert wird, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt unter der Voraussetzung, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg. cit.) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.

Da die Ehegattin des Bw. im Jahr 2005 nachweislich höhere Einkünfte erzielte, handelt es sich beim Bw. um keinen Alleinverdiener im Sinne der zitierten Bestimmung. Damit kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen für die Ehegattin ohne Abzug eines Selbstbehaltes genauso wenig wie die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen der Minderung der Erwerbsfähigkeit der Ehegattin im Ausmaß von 80% in Frage.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung unter Berücksichtigung des gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 zu ermittelnden Selbsthaltes scheitert jedoch bereits daran, dass die Behandlungskosten des Bw. und seiner Gattin in Höhe von insgesamt 1.704,00 € den genannten Selbstbehalt von 1.932,32 € nicht übersteigen. Es kann daher dahin gestellt bleiben, in welchem Ausmaß der Bw. sich tatsächlich aus rechtlichen Gründen der Tragung der Behandlungskosten seiner Ehegattin im Hinblick auf deren Einkommen nicht entziehen konnte, das heißt in welcher Höhe ihm die Kosten der Heilbehandlung seiner Gattin zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. Dezember 2006