



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 5.4.2011 verwiesen.

Darüber hinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides brachte der Berufungswerber ein als „Nachtrag zur Arbeitnehmerveranlagung“ bezeichnetes Schreiben ein. Er ersuchte darin, die Kosten, die ihm aus der Behinderung seiner Gattin SZ erwachsen waren, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Beigelegt war eine Bescheinigung des Bundessozialamtes, wonach bei SZ eine Behinderung von 40% zumindest seit 2005 besteht, außerdem Beeinträchtigungen infolge von Zucker- und Magenkrankheit. Als Aufwand für Medikamente waren ohne Belege 440,00 € verzeichnet.

Das Finanzamt wertete die Eingabe als Berufung und erließ eine Berufungsvorentscheidung, in der es begründend ausführte: „*Der pauschale Freibetrag für Aufwendungen wegen der Behinderung des Ehepartners konnte nicht berücksichtigt werden, da Ihnen der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht. Der Pauschbetrag für Zuckerdiät und Medikamente*

und das Zubehör für die Zuckerkontrolle konnte daher nur als außergewöhnliche Belastung mit Anrechnung auf den Selbstbehalt berücksichtigt werden."

(Anm.: Die auf diese Art in Ansatz gebrachten Aufwendungen wirkten sich steuerlich nicht aus, da sie den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht überstiegen).

Der Berufungswerber brachte in der Folge einen Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag) ein. Er erläuterte, da seine Gattin nur ein geringes Einkommen beziehe, trage er die Aufwendungen für ihre Behinderung. Er sei selbst zu 70% behindert und zuckerkrank. Die Aufwendungen für beide Ehegatten stellten eine außergewöhnliche Belastung dar. Im Weiteren führte er aus, auch wenn einem Steuerpflichtigen kein Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, habe er Anspruch auf Berücksichtigung von Aufwendungen für die Behinderung seiner Ehegattin. Dabei entfalle der Selbstbehalt, wenn die Behinderung zumindest 25% betrage. Seine Gattin sei zu 40% behindert. Eine Nichtberücksichtigung würde dazu führen, dass das Einkommen seiner Frau S unter das steuerliche Existenzminimum gedrückt würde. Er verwies auf die Rz 842, 843 und 870 der Lohnsteuerrichtlinien.

Er beantrage daher für S :

- 99,00 € wegen 40% Behinderung (Freibetrag)
- 840,00 € (=12 x 70), Zuckerkrankheit, Pauschalbetrag
- 440,00 € Medikamentenbedarf unregelmäßig.

Zusammen seien das 1.379,00 €.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag sei „nicht Bedingung“ und ein Selbstbehalt keineswegs in Ansatz zu bringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Grundsatzbestimmung legt § 34 EStG 1988 fest, dass bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben **außergewöhnliche Belastungen** abzuziehen sind, wobei die in § 34 Abs. 1 Z 2 - 4 leg. cit. angeführten gesetzlichen Bestimmungen erfüllt sein müssen, d. h. die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung bestimmt speziell in Bezug auf Behinderungen: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine a)

eigene körperliche oder geistige Behinderung, b) **bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)partners,.....so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.**

Absatz 3 leg. cit. enthält eine Staffelung der Freibeträge/Jahr je nach Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit, etwa:

- bei 35% bis 44% Minderung 99 €,
- bei 65% bis 74% Minderung 363 €.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 (in der Folge: VO), normiert in § 2 Abs. 1, dass Mehraufwendungen für Diätverpflegung auf Grundlage einer Zuckerkrankheit mit 70 € pro Kalendermonat, solche auf Grundlage einer Magenkrankheit mit 42 € pro Monat zu berücksichtigen sind. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen. § 4 der genannten Verordnung bringt zum Ausdruck, dass Kosten der Heilbehandlung (die mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stehen), im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind. Gemäß § 1 Abs. 1, zweiter Teilstrich, sind solche Aufwendungen auch für eine Behinderung des (Ehe-)partners als außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen, **wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.**

Strittig ist: Kann der Berufungswerber, dem ein Alleinverdienerabsetzbetrag **nicht** zusteht, für seine behinderte Gattin den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, den Pauschbetrag für Diätverpflegung nach § 2 Abs. 1 der VO sowie nicht regelmäßig anfallende Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der VO ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend machen?

Wie die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates ergeben haben, hat S, die Gattin des Berufungswerbers, im Streitjahr laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt steuerpflichtige Bezüge von 10.376,28 € erhalten. Es wurde keine Lohnsteuer einbehalten. Sie bezog darüber hinaus ein Bundespflegegeld von 1.233,60 €. Der bisher nicht offengelegte Pflegegeldbezug hat – dies schon a priori - zur Folge, dass der Gattin des Berufungswerbers ohnehin kein allgemeiner Behindertenfreibetrag zusteht (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 35, Tz 4).

Ungeachtet letzterer Feststellung ergibt die Gesamtanalyse unter Stützung auf obenstehende Darlegungen: Das Gesetz bringt sowohl im § 35 EStG 1988 als auch im § 1 Abs. 1 der VO klar zum Ausdruck, dass die Berücksichtigung von Freibeträgen (§ 35 Abs. 3 EStG 1988),

Pauschalbeträgen (§ 2 Abs. 1 der VO) und Heilbehandlungskosten (§ 4 der VO) für den Ehegatten an das Bestehen des Anspruches auf den Alleinverdienerabsetzbetrag beim Antragsteller gebunden ist. Vgl. auch die Rechtsprechung: UFS 18.12.2006, RV/2315-W/06, "ist Voraussetzung für den Abzug von Krankheitskosten der Ehegattin als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes der Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag."

Eine Milderung dieser bis 2010 geltenden Rechtslage kommt für Veranlagungen ab 2011 zum Tragen: Hat nämlich diesfalls ein Steuerpflichtiger keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, dann kann er für den behinderten Ehegatten den Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (§ 35 Abs. 1, 3. Teilstrich, EStG 1988, BGBl. I 2010/111) bzw. Aufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO (§ 1 Abs. 1, 3. Teilstrich, der VO, BGBl. II 2010/430) geltend machen, wenn der Ehegatte höchstens 6.000,00 € jährlich verdient. In diesen Grenzbetrag sind auch die in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 genannten steuerfreien Einkünfte einzubeziehen.

Wird die Einkommensgrenze überschritten, können die behinderungsbedingten Mehraufwendungen grundsätzlich im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung **mit Selbstbehalt** geltend gemacht werden (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 35, Tz 1, 2).

Selbst nach günstigerer, neuerer Rechtslage wäre daher dem Berufungswerber die Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung seiner Gattin ohne Selbstbehalt verwehrt, hat sie doch nach Abzug sonstiger Bezüge und der Sozialversicherungsbeiträge ein Einkommen von 10.376,28 € erzielt, welches gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 keiner Einkommensbesteuerung unterzogen wurde und liegt sie damit deutlich über der ab 2011 heranzuziehenden 6.000,00 € - Grenze.

Inwieweit der Verweis auf die Rz 842 der Lohnsteuerrichtlinien der Sache des Berufungswerbers dienlich sein sollte, ist nicht erkennbar, wird darin im ersten Satz doch ausdrücklich von einem „Alleinverdiener“ gesprochen. Der weitere Text nimmt Bezug auf einen Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht und der einen Abzug für den behinderten Ehegatten nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes beanspruchen kann. Die Bezugnahme auf Rz 843 der LStR führt ebenso ins Leere, zumal die Regel, wonach bei einer mindestens 25%-igen Behinderung kein Selbstbehalt zu berücksichtigen sei, keinesfalls für sich allein aus dem Zusammenhang gerissen gesehen werden kann. Gemeint ist hier als Ausgangspunkt der Betrachtung in erster Linie das Vorliegen einer eigenen Behinderung des Steuerpflichtigen, in zweiter Linie das Vorliegen einer Behinderung des Ehegatten bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag. Nichts zu

gewinnen ist schließlich aus dem Hinweis auf Rz 870 der LStR. Es wird nämlich nicht bestritten, dass den Berufungswerber für seine weniger verdienende Gattin eine Unterhaltpflicht trifft und wurden die entsprechenden Beträge auch aus diesem Titel steuerlich in Ansatz gebracht, allerdings unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes, wie in Lehre und Judikatur vorgesehen. Im Übrigen wird – auch wenn dies in zusammenfassender Betrachtung ohne weitere Relevanz ist - bemerkt, dass die Einkünfte von SZ nicht durch ihre Krankheitskosten unter das Existenzminimum (laut LStR 11.000,00 € jährlich) gedrückt wurden, zumal sie von vorneherein bloß 10.376,28 € verdiente (grundsätzlich ist an dieser Stelle aber auch darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat infolge des Legalitätsprinzips nach Art. 18 Abs. 1 B-VG auf Grundlage der Gesetze zu entscheiden hat und bei seiner Erledigung nach § 289 BAO nicht an Erlässe des Finanzministeriums gebunden ist).

Schon im Erstbescheid wurden für den Berufungswerber selbst aus dem Titel seiner eigenen Behinderung anerkannt:

- Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 = 363,00 €
- Kosten für eigene Heilbehandlung gemäß § 4 der VO = 480,00 €
- Pauschbeträge für eigene Diätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 der VO = 840,00 €.

Für die Gattin S wurden schon im Erstbescheid 440,00 € an Kosten für Heilbehandlung in Ansatz gebracht, im Sinne obenstehender Ausführungen allerdings unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (siehe Doralt a.a.O., § 35, Tz 1, 2). In der Berufungsentscheidung wurde die auf die Gattin bezogene außergewöhnliche Belastung um die Pauschalsätze für Diätverpflegung – ebenfalls 840,00 € - erhöht, somit insgesamt ein Betrag von 1.280,00 € angesetzt. Da der Selbstbehalt des Berufungswerbers diesen Betrag übersteigt, kam es nicht zu einer steuerlichen Auswirkung.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Jänner 2012