

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 18.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 18.02.2015, betreffend Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist Pensionistin. In ihrer am 16.2.2015 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 machte die Beschwerdeführerin eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt für Krankheitskosten in Höhe von EUR 215,03 sowie Sonderausgaben in Höhe von EUR 3.015,02 geltend. Mit Bescheid vom 18.2.2015 wurde die Sonderausgaben im Betrag von EUR 730 (Sonderausgabenviertel) sowie außergewöhnliche Belastungen iHv EUR 215,03, welche sich mangels Überschreiten des Selbstbehaltes iHv EUR 1.654,81 jedoch nicht einkommensteuermindernd auswirkten, berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde nunmehr ohne nähere Begründung beantragt, Krankheitskosten iHv EUR 600,23 für Arzthonorare und Apothekenrechnungen zu berücksichtigen. An weiteren Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung wurden Fahrten zu Arztterminen mit dem PKW der Beschwerdeführerin (EUR 210), der Einbau einer Duschkabine (EUR 461), die Pauschale für Behinderung für Parkinson (EUR 99) sowie die Pauschale für Diätverpflegung (EUR 840) für ihren Ehegatten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 18.3.2015 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, ihre Behinderung/ Diätverpflegung mit einer Bestätigung des Bundessozialamtes nachzuweisen. Vor Ablauf der vom Finanzamt gewährten Frist zur Beantwortung (27.4.2015) wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.4.2015 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die behinderungsbedingten Aufwendungen für den Ehegatten der Beschwerdeführerin nicht anerkannt werden können, da dessen Einkünfte im Streitjahr über der Grenze von EUR 6.000 liegen würden. Ausgaben, die

auf eine laufende Gehaltspfändung zurückzuführen sind, könnten auf diese Grenze nicht angerechnet werden.

Mit Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin aus, dass laut Randziffer 870 der Lohnsteuerrichtlinien Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt dann abgezogen werden könnten, wenn ein Ehegatte ein Einkommen zwischen EUR 6.000 und EUR 11.000 beziehen würde. Wegen der gegenseitigen Unterhaltspflicht zwischen Ehegatten beantragte die Beschwerdeführerin nunmehr den Abzug von EUR 3.024,46. Ihr Ehegatte sei 2014 erkrankt und habe dieser ab Dezember 2014 Pflegegeld bezogen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ihrer Ehe sei infolge der Pfändung der Pensionseinkünfte und einer Kreditrückzahlung ihres Ehegatten beeinträchtigt. Diese Verbindlichkeiten stünden im Zusammenhang mit der früheren beruflichen Tätigkeit ihres Ehegatten. Durch Pfändung und Kreditrückzahlung würden ihrem Ehegatten weniger als das Existenzminimum nämlich EUR 10.365,64 zur Verfügung stehen. Ein Unterhaltsanspruch stehe einem Ehegatten dann zu, soweit dieser seinen Beitrag nicht zu leisten vermag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie aus § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm Abs. § 34 Abs. 4 leg. cit. hervorgeht, werden in der Regel außergewöhnliche Belastungen unter Ansatz eines Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt. Lediglich jene Aufwendungen, die in der taxativen Aufzählung *des* § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt werden, können ohne Berücksichtigung *des* Selbstbehaltes abgezogen werden. Dazu gehören Mehraufwendungen aus dem Titel der *Behinderung*, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und bzw. oder stehen Krankheitskosten eines (Ehe)partners nicht mit einer *Behinderung* in Zusammenhang, werden diese gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. - sofern der Steuerpflichtige rechtlich im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zur Tragung dieser Aufwendungen verpflichtet ist - als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, wenn sie den in § 34 Abs. 4 EStG 1988 geregelten Selbstbehalt *des* Verpflichteten übersteigen (siehe dazu Doralt, EStG12, § 34 Tz 60; Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 34 Rz 53). Soweit in § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. ausgeführt wird, dass ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte *des* Unterhaltsberechtigten nicht zu berücksichtigen ist, bedeutet dies nur, dass es zu keinem "erweiterten Selbstbehalt" kommt, weil der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte bezieht. Zu beachten ist aber, dass eigene Einkünfte *des* Unterhaltsberechtigten den Unterhaltsanspruch mindern (Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 34 Rz 68).

In gesetzeskonformer Fortführung der in § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988 dargelegten Grundsätze bestimmt § 35 Abs. 1 EStG 1988, dass ein Freibetrag gemäß Abs. 3 dieser Norm einem Steuerpflichtigen, der eine außergewöhnliche Belastung durch eine *Behinderung des Ehepartners* hat, unter anderem nur dann zusteht, wenn er Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

Ebenso wird in der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen VO, BGBI 1996/303 idF BGBI II 2001/416, in welcher festgelegt wird, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der *Behinderung* ohne Anrechnung auf den Freibetrag und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Pflegeleistung zu berücksichtigen sind, geregelt, dass solche Mehraufwendungen wegen *Behinderung des Ehepartners* einem Steuerpflichtigen nur bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren sind.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist dabei nicht zu berücksichtigen.

Krankheitskosten sind Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen. Diese stellen im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben dar. Diese Kosten belasten also den, der sie zu tragen hat mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes. Dass derartige Ausgaben im Hinblick auf das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht außergewöhnlich scheinen, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen (Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, 20/1, VwGH 21.9.1956, 349/56).

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Bezieht der unterhaltsberechtigte Ehegatte eigene Einkünfte, so sind Krankheitskosten bei ihm selbst eine außergewöhnliche Belastung, da sie ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen 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).

Feststeht, dass die Zwangsläufigkeit von Belastungen ein gemäß § 34 Abs. 1 EStG für die Absetzbarkeit gefordertes Kriterium ist und diese im konkreten Fall hinsichtlich der in Rede stehenden Kosten vor dem Hintergrund der für die Beschwerdeführerin gegenüber ihrem *Ehegatten* bestehenden *Unterhaltsverpflichtung* zu beurteilen ist.

Die Unterhaltsbemessung erfolgt unter Anwendung der Prozentwertmethode.

Gemäß § 94 ABGB hat bei wesentlich unterschiedlicher Leistungsfähigkeit der Eheleile der Eheteil mit niedrigerem Einkommen einen Unterhaltsanspruch gegen den besser verdienenden Eheteil in der Höhe, die ihm die Deckung der den Lebensverhältnissen beider Eheleute angemessenen Bedürfnisse ermöglicht. Für den Anspruch des weniger verdienenden Teils wird auch bei überdurchschnittlich hohem Einkommen des anderen, wenn keine weiteren Sorgepflichten bestehen, ein Ausgangswert von rd. 40 % des Familieneinkommens (Nettoeinkommen beider Eheleute) herangezogen, von dem dann die eigenen Einkünfte des den Unterhaltfordernden Eheleils abgezogen werden (vgl. Dittrich-Tades ABGB-Kommentar, 35. Auflage, E 186 zu § 94).

Als notwendiger Unterhalt ist derjenige Unterhalt anzusehen, den ein Mensch für sich und seine Familie, für deren Unterhalt er zu sorgen hat, zu einer einfachen Lebensführung benötigt.

Der notwendige Unterhalt geht über den "notdürftigen" Unterhalt (*Existenzminimum*) hinaus und soll eine den Bedürfnisse des Einzelnen berücksichtigende bescheidene Lebensführung gestatten (vgl. *Fucik*, Bewilligung der Verfahrenshilfe, ÖJZ 2012/20), während der "notdürftige" Unterhalt jener ist, der zur bescheidensten Lebensführung gerade noch ausreicht (vgl. VwGH 15. 3. 2012, 2009/17/0037, unter Hinweis auf *Hauer/Leukauf*, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens6, 1319 f.). Der notwendige Unterhalt ist mehr als der notdürftige, aber weniger als der standesgemäße Unterhalt (vgl. *Klauser/Kodek*, ZPO 16.01 ZPO §63 E 25) und liegt zwischen dem statistischen durchschnittlichen Monatseinkommen eines unselbstständig Erwerbstätigen und dem unpfändbaren Betrag bei einer Lohnpfändung (vgl. *Klauser/Kodek*, ZPO 16.01 ZPO § 63 E 27). Im Verfahrenshilferecht wird als "Faustregel" von einem Monatsbetrag von rund 1.000,00 € als notwendigem Unterhalt bei Alleinstehenden ausgegangen (vgl. *Fucik*, Erlöschen und Entziehung der Verfahrenshilfe, ÖJZ 2012/86).

In welchem Ausmaß die Beschwerdeführerin infolge ihrer gesetzlichen *Unterhaltsverpflichtung* die *Krankheitskosten* ihres *Ehegatten* zu tragen hat, ist somit davon abhängig, um wie viel der *Ehegatte* weniger als 40% des ihm zustehenden Familiennettoeinkommens bezieht. Denn nur insofern ist die Beschwerdeführerin verpflichtet einen Teil der entstandenen *Krankheitskosten* (Fehlbetrag) zu bezahlen (vgl. VwGH 28.4.1987, 85/14/0049).

Unbestritten ist im gegenständlichen Verfahren, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch deren Ehemann über eigene Einkünfte verfügen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.4.1987, GZ.

85/14/0049, klar zum Ausdruck gebracht, dass die Ehegattin nur im Rahmen ihrer

gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden kann, Arztkosten und Apothekenrechnungen für ihren Ehegatten zu bezahlen. Bezieht der Ehegatte eigene Einkünfte, so ist primär dieser verpflichtet, diese Kosten selbst abzudecken. Nur wenn der Ehegatte weniger als 40 % des Familieneinkommens bezieht, ist die Ehegattin insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen.

Im vorliegenden Fall betrugen die Pensionsbezüge der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 einschließlich des 13. und 14. Monatsbezuges und abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnsteuer EUR 16.198. Der Ehegatte der Beschwerdeführerin bezog im Jahr 2014 eine Pension in Höhe von 15.169,98 € brutto (wiederum einschließlich des 13. und 14. Monatsbezuges). Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge (EUR 773,64) verblieben tatsächliche Einkünfte von 14.396,34 € (Lohnsteuer fiel nicht an). Das gemeinsame Familieneinkommen machte sohin EUR 32.396,56, wobei der dem *Ehegatten* zustehende 40%ige Anteil am verfügbaren Familieneinkommen EUR 12.959 betrug. Zwecks Bemessung des Unterhaltsanspruches war von dem ihm zustehenden 40%-igen Anteil am Familieneinkommen das eigene Einkommen des Ehegatten von EUR 14.396,34 abzuziehen, sodass kein Unterhaltsanspruch gegenüber der *Ehegattin* in Betracht gezogen werden kann. Durch die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Kreditrückzahlung und die Pfändung, welche das Einkommen Ihres Ehegatten belastet, wird die Unterhaltsbemessungsgrundlage nicht geshmälert.

Mangels rechtlicher Verpflichtung konnte hinsichtlich der Bestreitung der geltend gemachten Kosten keine Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG festgestellt werden. Für die Beschwerdeführerin bestand im Streitjahr somit keine rechtlich durchsetzbare Verpflichtung, für die beantragten Kosten im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 aufzukommen (vgl. auch UFS vom 1.12.2005, RV/1364-W/05, UFS vom 7.2.2006, RV/0262-L/04, UFS vom 19.9.2007, RV/2378-W/06).

Eine über das rechtliche Ausmaß hinausgehende sittliche Verpflichtung der Beschwerdeführerin, ihren Ehegatten bei der Finanzierung der in Rede stehenden *Krankheitskosten* zu unterstützen, war vor dem Hintergrund vorstehender höchstgerichtlicher Rechtsprechung nicht zu begründen, zumal der *Ehegatte* der Beschwerdeführerin angesichts seiner finanziellen Lage weder zur Aufnahme von Schulden für die durch den Krankheitsverlauf notwendig gewordenen Kosten der Heilbehandlung gezwungen war, noch dadurch in eine vergleichbare existenzbedrohende Notsituation geraten wäre.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da die Frage der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an den Ehegatten mit eigenen Einkünften nach der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt worden ist und insoweit der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt wurde.

Graz, am 20. April 2017