

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater Mag. K, über die Beschwerde vom 09.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt L vom 19.10.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid wird wie in der Beschwerdevorentscheidung geändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer(gutschrift) sind der Beschwerdevorentscheidung vom 27.01.2016 zu entnehmen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

- 1) Der Beschwerdeführer (Bf) hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 unter der Kennziffer 730 „Krankheitskosten“ 10.132,72 EUR und unter der Kennziffer 731 „Begräbniskosten“ 3.312,56 EUR als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.
- 2) In einem Vorhalteverfahren, in dem das Finanzamt dem Bf ersucht hat, die geltend gemachten Ausgaben zu belegen, wurde festgestellt, dass es sich bei den geltend gemachten Krankheitskosten um Zahnerkosten der Ehegattin des Bf handelt und die Begräbniskosten den verstorbenen Schwiegervater des Bf betrafen.
- 3) In dem am 19.10.2015 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2014 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen beim Bf nicht an und begründete dies damit, dass die Ehegattin des Bf über ein eigenes Einkommen verfüge.

4) In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde vom 09.11.2015 brachte der Bf vor, seine Gattin habe im Jahr 2014 Pensionsbezüge von brutto 20.570,06 EUR bezogen, das ergebe netto 17.720,52 EUR. Er trage mit seiner Frau gemeinsam die Haushaltstkosten und die laufenden privaten Ausgaben. Sein Haushalt habe im Jahr 2014 wegen Umbaumaßnahmen im ersten und zweiten Stock des Hauses sechs Personen umfasst. Sämtliche Aufwendungen hätten sie gemeinsam getragen. Außerdem hätten sie eine neue Küche und einen Gebrauchtwagen angeschafft, der zwar auf ihn zugelassen sei, aber von seiner Frau verwendet werde. Unter Berücksichtigung der gesamten Ausgaben für 2014 sei das Einkommen seiner Gattin aufgebraucht worden. Die angefallenen Zahnarztkosten und die Begräbniskosten für seinen Schwiegervater, der vor dem Eintritt in das Wohn- und Pflegeheim BB in ihren Haushalt gelebt habe, sei zur Gänze aus seinem Einkommen bestritten worden. Das Einkommensteuergesetz bzw. die Lohnsteuerrichtlinien würden in Bezug auf Sonderausgaben zwischen Ehegatten besagen, dass davon auszugehen sei, dass der nicht verpflichtete Ehegatte einen Kostenbeitrag zu leisten habe, sofern der zahlungsverpflichtete Ehegatte dazu nicht in der Lage sei. Danach könnten grundsätzlich beide Ehegatten die Ausgaben geltend machen, gleichgültig wer sie bezahle. Auch in der Kommentierung des § 34 EStG sei zu lesen, dass die Ausgaben nur dann vom Verpflichteten selbst zu tragen seien, wenn er diese Aufwendungen im vollen Umfang aus dem eigenen Einkommen tragen könne. Aufgrund der laufenden Ausgaben, sei seine Ehegattin nicht in der Lage gewesen, die als außergewöhnliche Belastung angesetzten Begräbnis- und Zahnarztkosten zu tragen.

5) In der Beschwerdevorentscheidung vom 27.01.2016 erkannte das Finanzamt 4.532,40 EUR als außergewöhnliche Belastung an, die sich jedoch aufgrund des Selbstbehaltens von 5.981,06 EUR steuerlich nicht auswirkten. Zur Begründung wurde ausgeführt, grundsätzlich seien Krankheitskosten vom erkrankten Ehegatten selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten Ehegatten bezahlt, würden sie beim zahlenden Ehegatten insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als die Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Ehegatten derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 EUR) unterschritten würde. Da die Ehegattin des Bf im Jahr 2014 Einkünfte von 16.600 EUR erzielt habe, könne von den vom Bf bezahlten Krankheitskosten der Ehegattin nur eine Summe von 4.532,40 EUR als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Einkünfte der Ehegattin abzüglich des Existenzminimums (16.600,32 EUR – 11.000 EUR) ergebe einen von der Ehegattin zu bezahlenden Betrag von 5.600,32 EUR. Für den Bf ergäben sich daher eine als Krankheitskosten abzugsfähige außergewöhnliche Belastung von 4.532,40 € (Krankheitskosten: 10.132,72 EUR abzüglich 5.600,32 EUR). Die Begräbniskosten des Schwiegervaters des Bf könnten nur vom unmittelbar Unterhaltsverpflichteten abgesetzt werden, da dem Bf dazu keine rechtliche Verpflichtung treffe.

6) Mit Schreiben vom 11.02.2016 stellte der Bf den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und brachte ergänzend vor, im Jahr

2014 hätten aus dem Familieneinkommen die Begräbniskosten seines Schwiegervaters von 3.312,56 EUR und die Zahnbehandlungskosten seiner Gattin in Höhe von 10.132,72 EUR bestritten werden müssen. In der Beschwerdevorentscheidung sei entschieden worden, dass die Begräbniskosten nur seine Ehegattin und nicht auch er zu tragen habe. Zudem sei festgestellt worden, dass bei einem verfügbaren Einkommen seiner Ehegattin in Höhe von 16.600,32 EUR abzüglich des Existenzminimums von 11.000 EUR insgesamt 5.600,32 EUR als außergewöhnliche Belastung von ihr selbst zu tragen wären. Nach seiner Berechnung ergäbe sich nach Abzug des Existenzminimums und der Begräbniskosten nur mehr ein Betrag von 2.287,76 EUR den die Ehegattin von ihren Krankheitskosten zu bezahlen habe. Er beantrage daher bei ihm die restlichen Krankheitskosten von 7.844,96 EUR vor Abzug des Selbstbehaltens als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

7) Nach Ergehen der oben angeführten Beschwerdevorentscheidung beantrage die Ehegattin des Bf die Wiederaufnahme ihres bereits am 09.09.2015 erklärungsgemäß durchgeführten Einkommensteuerverfahrens für 2014 unter Berücksichtigung der Begräbniskosten für ihren verstorbenen Vater als außergewöhnliche Belastung. In dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid 2014 der Ehegattin wurden vom Finanzamt insgesamt 8.912,88 EUR unter Abzug eines Selbstbehaltens von 1.928,10 EUR als außergewöhnliche Belastung angesetzt und zwar die Begräbniskosten von 3.312,56 EUR und die nach der oben angeführten Beschwerdevorentscheidung von der Ehegattin des Bf aus ihrem Einkommen zu tragenden Krankheitskosten von 5.600,32 EUR. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt:

- 1) Der Bf erzielte im Jahr 2014 ebenso wie seine Ehegattin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Nettoeinkünfte (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer) des Bf betragen im Beschwerdejahr 38.361,42 EUR und die seiner Ehegattin 17.720,52 EUR.
- 2) Die vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen von insgesamt 13.445,28 EUR setzen sich aus 10.132,72 EUR für Zahnbehandlungskosten für seine Ehegattin und aus 3.312,56 EUR aus Beerdigungskosten für seinen Schwiegervater zusammen.
- 3) Das Finanzamt hat davon beim Bf in der Beschwerdevorentscheidung anteilige Krankheitskosten von 4.532,40 EUR und bei seiner Ehegattin im Zuge eines für das Jahr 2014 wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahrens 8.912,88 EUR (3.312,56 EUR Begräbniskosten und 5.600,32 EUR anteilige Krankheitskosten) als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

- 4) Insgesamt wurden somit die gesamten geltend gemachten Kosten (zum Teil beim Bf und zum Teil bei seiner Ehegattin) berücksichtigt, wobei sich bei der Ehegattin des Bf nach Abzug der außergewöhnlichen Belastung und unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes nur noch ein steuerpflichtiges Einkommen von 9.507,54 EUR ergab. Der für die Ehegattin im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene Einkommensteuerbescheid für 2014 blieb unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft.
- 5) Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den im Verwaltungsakt des Finanzamtes aufliegenden unbedenklichen Unterlagen.

III) Rechtliche Würdigung:

1) Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Diese Beeinträchtigung wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 leg.cit).

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 EUR bis 36.400 EUR 10% und bei einem Einkommen von mehr als 36.400 EUR 12%.

2) Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen in Betracht, weil es sich um Belastungen handelt, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann. § 34 Abs. 7 EStG 1988 schließt allerdings Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastungen aus. Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 beim Verpflichteten abzugsfähig. Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten für den Ehepartner (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 34 Rz 68; VwGH 28.05.1998, 94/15/0028). Für das Tragen von Krankheitskosten für unterhaltsberechtigte Personen ergibt sich aus der Unterhaltpflicht eine rechtliche Verpflichtung iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/2017).

3) Ist hingegen der Unterhaltsberechtigte auf Grund eigener Einkünfte selbst in der Lage, die Kosten zu tragen, kann der Unterhaltsverpflichtete sie nicht geltend machen (vgl.

Doralt, EStG¹⁹, § 34 Tz 58, VwGH 28.04.1987, 85/14/0049 zu Zahnbefindungskosten einer selbst verdienenden Ehefrau).

4) Ob zwischen Ehepartnern ein Unterhaltsanspruch entsteht, hängt von mannigfaltigen Umständen ab, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen und insofern als Sache der persönlichen Lebensgestaltung oder des persönlichen Risikos anzusehen sind (VfGH 10.06.1992 B 1257/91; Erläuterungen Regierungsvorlage zu BGBl I 2010/111, BudBG 2011, Seite 125 zu Z 15, 17, 20 und 36).

Nach VwGH 11.6.1991, 91/14/0052 ist keine Zwangsläufigkeit aus rechtlicher Pflicht gegeben, wenn bei einem aufrechten Dienstverhältnis des Unterhaltsberechtigten kein (auch nur teilweiser) Verlust der Selbsterhaltungsfähigkeit vorliegt.

5) Der Unterhaltsverpflichtete kann somit Krankheitskosten für einen Unterhaltsberechtigten nur dann geltend machen, wenn dieser nicht in der Lage ist, die Krankheitskosten selbst zu übernehmen. Unter welchen konkreten wirtschaftlichen Voraussetzungen davon ausgegangen werden kann, dass der Ehepartner nicht mehr in der Lage ist, diese Kosten selbst zu übernehmen, ist gesetzlich nicht normiert. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts ist vielmehr nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten abhängig.

6) Die Verwaltungspraxis (LStR 870) geht davon aus, dass Krankheitskosten, die für den erkrankten Ehepartner gezahlt werden, beim zahlenden Ehepartner nur insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellt, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Ehepartners derart belasten, dass das steuerliche Existenzminimum (rd. 11.000,00 €) unterschritten würde.

Auch das erkennende Gericht hält es für zulässig, sich an diesem Wert zu orientieren.

7) Wie bereits oben ausgeführt, sind die vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen soweit sie bei ihm im Zuge der Beschwerdevorentscheidung nicht bereits anerkannt worden sind bei der Ehegatte im Zuge des wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahrens angesetzt worden. Die gänzliche Berücksichtigung der geltend gemachten Krankheitskosten beim Bf würde somit – wie das Finanzamt zu Recht einwendet – zu einer teilweise doppelten Berücksichtigung dieser Kosten (beim Bf und seiner Ehegattin) führen.

8) Bei der Ehegattin des Bf führte die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung von 8.912,88 EUR zu einem Einkommen von 9.507,54 EUR.

Um der Ehegatten des Bf ein steuerfreies Grundeinkommen von rd. 11.000 EUR zu sichern, hätte das Finanzamt bei ihr um rd. 1.500 EUR weniger an Krankheitskosten ansetzen dürfen. Dieser Betrag wäre dann beim Bf zusätzlich zu der bereits anerkannten außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen gewesen. Wie bereits ausgeführt, blieb der Einkommensteuerbescheid der Ehegattin des Bf unbekämpft und erwuchs in Rechtskraft. Der Ansatz dieses Betrages sowohl bei der Ehegattin als auch beim Bf ist steuerrechtlich aber ausgeschlossen, selbst wenn dieser Betrag bei der Ehegattin wegen

Unterschreitung der steuerpflichtigen Einkommensgrenze von 11.000 EUR zu keiner steuerlichen Begünstigung geführt hat.

9) Aber selbst wenn man diesen Betrag von rd. 1.500 EUR beim Bf als zusätzliche außergewöhnliche Belastung ansetzen würde, wäre für ihn nichts gewonnen, zumal die bei ihm anzusetzende außergewöhnliche Belastung (4.532,40 EUR zuzüglich dieser rd. 1.500 EUR) sich mit dem vom Bf zu tragenden Selbstbehalt von 5.981,06 EUR nahezu decken würde.

10) Der in der Beschwerde vorgebrachte Einwand, dass das Einkommen der Ehegattin des Bf bereits für die Sanierung der gemeinsamen Küche und die Anschaffung eines Pkw aufgebraucht worden sei und daher der Bf die angefallenen Zahnbehandlungskosten der Ehegattin zur Gänze aus seinem Einkommen habe bestreiten müssen, war für die hier strittige Frage, ob bzw. im welchem Ausmaß die Zahnbehandlungskosten der Ehegattin beim Bf im Rahmen seiner Unterhaltpflicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen sind, ohne Belang.

IV) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Im gegenständlichen Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Dieses Erkenntnis beruht auf einer klaren Rechtslage und eine gesicherte Rechtsprechung. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. April 2019