

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, Anschr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Juni 2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

In der für das Streitjahr eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Beschwerdeführer Krankheits- und Behinderungskosten in Höhe von insgesamt € 22.185,17 (eigene Krankheitskosten und Behinderungs- und Krankheitskosten seiner Ehegattin, die von ihm getragen wurden) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Der auf Behinderungskosten seiner Ehegattin entfallende Betrag belief sich dabei auf € 16.650,37. Die Ehegattin leidet an einer 70 %igen Behinderung (Behindertenpass Nr. 6676713). Sie erzielte laut Lohnzettel im Streitjahr steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von € 11.717,80.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 14.06.2017 für das Jahr 2016 erkannte die Abgabenbehörde den Betrag von € 22.185,17 steuermindernd als außergewöhnliche Belastung an, wobei sie einen Selbstbehalt von € 9.363,95 in Abzug brachte.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 07.07.2017 Bescheidbeschwerde ein.

In der Rechtsmittelschrift führt er Folgendes aus:

Bei Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung betr. die Behinderungskosten seiner Ehegattin sei ihm ein Selbstbehalt angerechnet worden. Dies entspreche der derzeitigen gesetzlichen Regelung, nach der für den Ehepartner bezahlte Behinderungskosten nur mit einem Selbstbehalt des steuerpflichtigen Zahlers berücksichtigt werden, wenn die Jahreseinkünfte des Ehepartners mehr als € 6.000,-- betragen würden (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Namhafte Steuerexperten und Juristen seien allerdings der Meinung, dass diese gesetzliche Regelung verfassungswidrig sei. So habe Dr. Erich Novacek schon am 01.12.2011 in FJ 2011, 399 dargelegt, dass der Ehepartner auf Grund der gesetzlichen Unterhaltspflicht für die Krankheits- und Behinderungskosten aufkommen müsse, wenn eine Selbsttragung des Betroffenen zu einer Unterschreitung des steuerlichen Existenzminimums von derzeit € 11.000,-- führen würde. In weiterer Folge zitiert der Beschwerdeführer aus dem Artikel von Novacek: Es sei *“kein sachlicher Grund erkennbar, warum behinderungsbedingte Belastungen des (Ehe)Partners beim Steuerpflichtigen nur bis zu jährlichen Einkünften des (Ehe)Partners von € 6.000,-- , nicht aber der gesetzlichen Unterhaltspflicht entsprechend unabhängig von den Einkünften des (Ehe)Partners in der zur Verschonung des Existenzminimums von € 11.000,-- erforderlichen Höhe als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um den Selbstbehalt abzugsfähig sein sollen.* Die gesetzliche Bedingung, dass die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens € 6.000,-- betragen dürfen, führt dazu, dass nur ein Teil der Steuerpflichtigen die behinderungsbedingten Aufwendungen des (Ehe)Partners als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um den Selbstbehalt geltend machen kann, obwohl die von § 35 Abs. 1 nicht erfassten ebenso wie die von ihm erfassten Steuerpflichtigen diese Aufwendungen entsprechend der gesetzlichen Unterhaltspflicht tragen müssen. Die gesetzliche Bedingung ist demnach willkürlich.“

Diesen Ausführungen schließe er sich an.

Aber auch abseits juristischer Argumente sei es für das Gerechtigkeitsempfinden eines Laien unverständlich, dass der § 35 Abs. 1 EStG 1988 eine Situation schaffe, bei der in einer Partnerschaft ein von einer Behinderung Betroffener unabhängig von der Höhe seiner Einkünfte alle Aufwendungen ohne Selbstbehalt abschreiben könne, während der zum Zahlen verpflichtete Partner eines Behinderten nur um den Selbstbehalt gekürzte Ausgaben geltend machen könne, wenn dieser mehr als € 6.000,-- an Einkünften habe. Hier liege seiner Ansicht nach auch eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vor. Denn im ersten Fall spiele für die Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung die Frage einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Rolle, im zweiten Fall sehr wohl.

Aus den angeführten Gründen sei er der Meinung, dass der im Steuerbescheid 2016 angerechnete Selbstbehalt gegen den Gleichheitsgrundsatz verstöße und daher verfassungswidrig sei. Er beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid 2016 dahingehend abzuändern, dass die von ihm bezahlten behinderungsbedingten

Aufwendungen für seine Ehegattin ohne Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt werden, da seine Ehegattin bei Selbsttragung dieser Kosten ihr Existenzminimum von € 11.000,-- zur Gänze verlieren würde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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 beeinträchtigt gemäß § 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) 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
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
  - für jedes Kind (§ 106).

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (Wiedergabe der Bestimmung erfolgt auszugsweise):

[...]

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sieht für Unterhaltsleistungen Folgendes vor (Wiedergabe der Bestimmung erfolgt auszugsweise):

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.
3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
4. 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.  
[...]

§ 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),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines 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, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob der Beschwerdeführer die von ihm bezahlten behinderungsbedingten Aufwendungen betr. seine Ehegattin ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung geltend machen kann. Außer Streit steht, dass die Ehegattin im Jahr 2016 Einkünfte von mehr als € 6.000,-- erzielt hat.

Der Beschwerdeführer wendet in der Rechtsmittelschrift ein, die in § 35 Abs. 1 EStG 1988 normierte Einkunftsgrenze von € 6.000,-- sei verfassungswidrig und zitiert in diesem Zusammenhang aus einem Artikel von Novacek in FJ 2011, 399 (Sonderfälle außergewöhnlicher Belastungen), dessen Auffassung er sich anschließt.

Novacek vertritt in dem genannten Artikel die Ansicht, es sei kein sachlicher Grund erkennbar, warum behinderungsbedingte Belastungen des (Ehe)Partners beim Steuerpflichtigen nur bis zu jährlichen Einkünften des (Ehe)Partners von € 6.000,--

nicht aber der gesetzlichen Unterhaltspflicht entsprechend, unabhängig von den Einkünften des (Ehe)Partners in der zur Verschonung des Existenzminimums von € 11.000,-- erforderlichen Höhe als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um den Selbstbehalt abzugsfähig sein sollten. Die gesetzliche Bedingung, dass die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens € 6.000,-- betragen dürfen, führe dazu, dass nur ein Teil der Steuerpflichtigen die behinderungsbedingten Aufwendungen des (Ehe)Partners als außergewöhnliche Belastung ohne Kürzung um den Selbstbehalt geltend machen könne, obwohl die von § 35 Abs. 1 nicht erfassten ebenso wie die von ihm erfassten Steuerpflichtigen diese Aufwendungen entsprechend der gesetzlichen Unterhaltspflicht tragen müssten. Die gesetzliche Bedingung sei demnach willkürlich.

Diese Ansicht vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Dass als Ausfluss der gesetzlichen Unterhaltspflicht der Steuerpflichtige dazu verhalten ist, Aufwendungen, die aus der Behinderung des Ehegatten entstehen, zu tragen, bedeutet noch nicht, dass sie auch steuerlich entsprechend anzuerkennen sind.

Was die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistung an den Ehegatten anlangt, hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung (vgl. Erkenntnis vom 10.06.1992, B 1257/91) darauf hingewiesen, dass sich die Entscheidungsgründe des einen Teils des § 34 EStG 1988 aufhebenden Erkenntnisses G 290/91 als solche nicht auf die Unterhaltsleistung an den Ehegatten übertragen lassen. Ob nämlich zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch besteht oder nicht, hängt – so das Höchstgericht – anders als beim Unterhalt für Kinder – von mannigfaltigen Umständen ab, die – wie etwa die Aufgabenverteilung in der Familie und die Wahl des Wohnortes – weitgehend der Disposition der Ehegatten unterliegen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen sind.

Auf diese Rechtsprechung nehmen auch die Erläuterungen RV 981 BlgNR XXIV. GP zum Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBI. I Nr. 111/2010) Bezug und führen aus, dass im Hinblick auf diese Judikatur Unterhaltsaufwendungen gegenüber dem Ehegatten steuerlich unbeachtlich bleiben können. Mit dem genannten Budgetbegleitgesetz wurde der Rechtsprechung des VfGH Rechnung getragen und der Alleinverdienerabsetzbetrag für Steuerpflichtige ohne Kind(er) in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gestrichen und die Regelung des § 34 Abs. 7 Z 3 EStG 1988, wonach Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten sind, aufgehoben. Weiters wurden mit dem genannten Budgetbegleitgesetz auch die Bestimmungen des §§ 34 Abs. 6 und 35 Abs. 1 EStG 1988 geändert. In den Erläuterungen RV 981 BlgNR XXIV. GP heißt es dazu:

*“Steuerpflichtige ohne Kinder, die bisher Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hatten, sollen auch weiterhin behinderungsbedingte Mehraufwendungen des (Ehe)Partners als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend machen können. Voraussetzung ist allerdings, dass der (Ehe)Partner Einkünfte von nicht mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt. Diese Einkunftsgrenze entspricht dem für den*

*Alleinverdienerabsetzbetrag maßgebenden Grenzbetrag, somit sind auch die in § 33 Abs. 4 Z 1 genannten steuerfreien Einkünfte sowie weiters endbesteuerungsfähige Kapitalerträge einzubeziehen.*

*Die einheitliche Einkunftsgrenze von 6.000 Euro beim Ehepartner gilt sowohl für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag haben, als auch für jene Personen, die keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag haben, somit nunmehr auch für kinderlose Ehepartner. Wird diese Einkommensgrenze überschritten, können die behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemacht werden. Die geänderten Bestimmungen sind erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden.“*

Mit der Änderung des § 35 Abs. 1 EStG (Einfügung des dritten Teilstreiches) schuf der Gesetzgeber eine Regelung, die es Steuerpflichtigen ohne Kinder, die bisher Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hatten, ermöglichen soll, weiterhin behinderungsbedingte Mehraufwendungen des (Ehe)Partners als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend machen zu können. Die als Voraussetzung vorgesehene **Einkunftsgrenze des (Ehe)Partners von € 6.000,--** entspricht dabei - wie in den Erläuterungen festgehalten wird – dem **für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgebenden Grenzbetrag**. § 35 Abs. 1 EStG 1988 enthält demnach eine einheitliche Einkunftsgrenze, die sowohl für Steuerpflichtige, die Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag haben, als auch für Steuerpflichtige, die keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag haben, gilt (siehe dazu die Erläuterungen).

§ 34 Abs. 6 sechster Teilstrich EStG 1988 nimmt auf § 35 Abs. 1 leg. cit. Bezug und erklärt den Abzug von behinderungsbedingten Mehraufwendungen ohne Selbstbehalt nur dann für zulässig, wenn die in der genannten Bestimmung angeführten Voraussetzungen gegeben sind. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist ein Abzug nur mit Selbstbehalt möglich.

Dass der Ansatz eines einkommensabhängigen Selbstbehaltes verfassungsrechtlich zulässig ist, ist durch die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes geklärt (siehe dazu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> § 34 Rz 43/1 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 03.03.2003, B 1302/02).

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, angesichts der gesetzlichen Unterhaltspflicht sei es mit verfassungsrechtlichen Prinzipien nicht vereinbar, dass behinderungsbedingte Aufwendungen betr. den (Ehe)Partner nur bis zu jährlichen Einkünften von € 6.000,-- des (Ehe)Partners ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien, so ist er damit nicht im Recht. Eine verfassungsmäßige Verpflichtung die Unterhaltsleistung an den (Ehe)Partner steuerlich zu berücksichtigen, besteht nicht. Diesbezüglich wird auf die oben angeführte Judikatur des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Soweit für den Beschwerdeführer weiters nicht nachvollziehbar ist, aus welchen Gründen ein von einer Behinderung Betroffener unabhängig von der Höhe seiner Einkünfte die Aufwendungen ohne Selbstbehalt „abschreiben“ kann, während der zum Zahlen verpflichtete Partner eines Behinderten nur um den Selbstbehalt gekürzte Ausgaben geltend machen kann, ist festzuhalten, dass es sich im einen Fall eben um die eigene Behinderung und im anderen Fall um die Behinderung seines Partners handelt. Die zivilrechtliche Verpflichtung zur Tragung der Kosten aufgrund der Behinderung des Ehegatten resultiert aus der Unterhaltsverpflichtung. Die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistung an den Ehegatten ist aber verfassungsrechtlich nicht geboten (siehe dazu die obigen Ausführungen). Wenn der Gesetzgeber neben der eigenen Behinderung und Behinderung eines Kindes auch die Behinderung des (Ehe)Partners in den § 35 Abs. 1 EStG 1988 aufgenommen hat, so wollte er damit eine rechtliche Grundlage schaffen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen soll, unter bestimmten Voraussetzungen auch Aufwendungen, die ihm aus der Behinderung des (Ehe)Partners erwachsen, steuerlich geltend zu machen.

#### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. Jänner 2019