



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. August 2009 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) erstellte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 (OZ 1 f./2008) am 10. Jänner 2009 und überreichte sie am 13. Jänner 2009 dem Finanzamt. Der Bw. gab darin zwei bezugsauszahlende Stellen bekannt. Bei den Sonderausgaben erklärte der Bw. € 3.000,00 als Aufwendungen für junge Aktien, einschließlich Wohnsparaktien und Wandelschuldverschreibungen (KZ 465) sowie € 100,00 für den Kirchenbeitrag. Als außergewöhnliche Belastung machte er zum einen Zahnersatzkosten für seine Ehegattin in der Höhe von € 6.997,50 geltend und zum anderen einen pauschalen Freibetrag für sich aufgrund einer 70%igen Behinderung. Auf der Rückseite dieser Einkommensteuererklärung bestätigte die Ehefrau des Bw. durch ihre Unterschrift, dass die Zahnersatzkosten zur Gänze vom Bw. bezahlt worden seien. Dieser Steuererklärung waren folgende Beilagen angeschlossen:

- Honorarnote von DDr. Robert W vom 18. September 2008 (OZ 3/2008) für vier Implantate, einer Suprakonstruktion für ein Implantat sowie eine Totalprothese mit Dauerversorgung über eine Gesamtsumme von € 7.038,00. Abzüglich des Kassenanteiles von € 553,50 ergab sich ein Rechnungsbetrag von € 6.484,50.
- Honorarnote von DDr. Robert W vom 25. September 2008 (OZ 4/2008) für mehrfache individuelle Aufstellung und einer Totalprothese mit Dauerversorgung über eine

Gesamtsumme von € 078,00. Abzüglich des Kassenanteiles von € 553,50 ergab sich ein Rechnungsbetrag von € 424,50.

- Heilkostenplan von DDr. Robert W vom 7. Juli 2008 (OZ 5/2008) für Kunststoffplatte und Kunststoffprothesen über eine Gesamtsumme von € 356,00. Abzüglich des Kassenanteiles von € 267,00 ergab sich ein Rechnungsbetrag von € 89,00.

- Bescheinigung der BAWAG PSK vom 16. Dezember 2008 (OZ 6/2008) über die Anschaffung von € 3.000,00 Wohnbau-Wandelanleihe gemäß § 18 Abs. 3 Z 4 EStG 1988.

B) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde am 12. August 2009 (OZ 7 ff./2008) bis auf die geltend gemachten Zahnarztkosten der Ehegattin erklärungsgemäß erstellt. Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Die vom Bw. beantragten Krankheitskosten stellten Krankheitskosten der Ehegattin dar. Da dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe, und das Jahresnettoeinkommen der Ehegattin € 17.825,29 betrage, könnten diese Krankheitskosten nur bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung der Gattin geltend gemacht werden.

C) Mit Schreiben vom 19. August 2009 (OZ 9/2008) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 12. August 2009 **Berufung** und führte zur Begründung Folgendes aus:

Laut beiliegendem berichtigten Einkommensteuerbescheid vom 18. März 2009 (OZ 10 f./2008) habe seine Gattin im Jahr 2008 ein Einkommen von € 10.747,13 gehabt. Die Zahnarztkosten hätten € 6.997,50 betragen, das wäre eine Belastung von mehr als 65% des Jahreseinkommens seiner Gattin gewesen. Er habe daher diese Kosten übernehmen müssen. Er und auch die Arbeiterkammer seien daher der Meinung, dass er diese Kosten als außergewöhnliche Belastung von seinem Einkommen absetzen könne.

Diesem Berufungsschreiben war eine Kopie des Einkommensteuerbescheides vom 18. März 2009 für seine Gattin beigelegt.

D) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 31. August 2009 (OZ 14 ff./2009) wurde die Berufung vom 19. August 2009 als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlich zu diesem Bescheid erstellten Begründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 34 EStG 1988 seien für die Anerkennung von Kosten als außergewöhnliche Belastung folgende Voraussetzungen erforderlich:

- Sie müsse außergewöhnlich sein (Abs. 2);
- Sie müsse zwangsläufig erwachsen (Abs. 3);
- Sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung erwachse nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne.

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Beziehe die unterhaltsberechtignte Ehegattin eigene Einkünfte, so seien Krankheitskosten bei ihr selbst eine außergewöhnliche Belastung, da sie ihr aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien. Demnach sei die Gattin des Bw. primär verpflichtet, diese Kosten selbst abzudecken. Krankheitskosten, die für die Ehegattin übernommen würden, erwachsen nur dann zwangsläufig, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung bestünde. Also für die Gattin ohne eigenes Einkommen oder wenn der einkommensschwächere Ehepartner einen Unterhaltsanspruch gegenüber dem einkommensstärkeren Ehepartner habe (§ 94 ABGB). Der Ehegatte könne nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden, Arztkosten für seine Ehegattin zu bezahlen.

Nur wenn die Ehegattin weniger als 40% des Familieneinkommens beziehe, sei der Ehegatte insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten zu tragen. Im maßgeblichen Zeitraum 2008 habe das Nettoeinkommen der Gattin des Bw. unter Berücksichtigung der erhaltenen Abfertigung € 17.825,29 betragen (KZ 210 abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und der einbehaltenen Lohnsteuer laut Lohnzettel). Da die Bezahlung der geltend gemachten Zahnarztkosten in Höhe von € 6.997,50 der Gattin des Bw. aufgrund eigener ausreichender Einkünfte zumutbar gewesen sei, liege in diesem Fall weder eine rechtliche noch eine sittliche Verpflichtung des Bw. für die Übernahme dieser Kosten vor. Es handle sich somit um eine freiwillige Übernahme der Arztkosten.

E) Mit Schreiben vom 3. September 2009 (OZ 17/2008) stellte der Bw. den **Vorlageantrag** und führte Folgendes aus:

Seine Gattin habe im Jahr 2008 exklusive ihrer Abfertigung, welche sie sich im Laufe von zehn Jahren erarbeitet habe, nur € 10.748 Nettoeinkommen gehabt. Die Kosten für den 2008 getätigten Zahnersatz hätten € 6.797,00 betragen. Das seien mehr als 65% ihres gesamten Jahreseinkommens gewesen. Der Bw. nehme nicht an, dass das Finanzamt die Abfertigung, welche sich im Laufe von zehn Jahren angesammelt habe, dann plötzlich als Einkommen für ein einziges Jahr berechne.

F) Im Ergänzungsersuchen vom 12. Oktober 2009 wurde der Bw. ersucht, die Kopien der Kontoauszüge von ihm und/oder seiner Ehegattin nachzureichen, um die Überweisungen oder Barabhebungen der Zahnarztkosten in Höhe von € 89,00 (Rechnung vom 7. Juli 2008),

€ 6.484,50 (Honorarnote vom 18. September 2008) und € 424,50 (Honorarnote vom 25. September 2008) ersehen zu können.

Weiters wurde der Bw. ersucht, mitzuteilen, ob besondere Umstände vorgelegen seien, die eine (teilweise) Begleichung der Zahnarztkosten durch den Bw. erforderlich machten.

G) Mit Schreiben vom 19. Oktober 2009 beantwortete der Bw. das Ergänzungsersuchen vom 12. Oktober 2009 dahingehend, dass er einen Auszug seiner Bank vorlegte. Daraus geht hervor, dass er am 4. April 2008 sein Sparbuch mit einem Guthaben von € 9.458,75 aufgelöst habe. Dies deshalb, da er gewusst habe, dass er dieses Geld demnächst für die Zahnersatzkosten seiner Ehefrau brauchen würde und daher eine weitere längere Bindung dieses Geldes nicht möglich gewesen sei. Seine Gattin habe dann beim Zahnarzt die jeweils fälligen Beträge mit dem Geld des Bw. bar beglichen.

Um den Betrag von insgesamt € 6.998,00 zu sparen, hätte seine Frau mit ihrem geringen Einkommen rund fünf Jahre eisern sparen müssen und in dieser Zeit als Frühstücks-Servicekraft entweder zahnlos servieren müssen, oder aber deswegen ihren Job verloren. Das sei nicht zumutbar gewesen. Er sei deshalb gezwungen gewesen, den gesamten Betrag für seine Frau zu bezahlen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von € 6.997,50 an Zahnarztkosten der Ehegattin als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 beim Bw..

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. bezog im Streitjahr € 23.631,32 und € 3.403,54 an Bruttobezügen (KZ 210). Die Sozialversicherungsbeiträge beliefen sich auf € 170,17 und € 1.030,81 (KZ 225 und 230). Die anrechenbare Lohnsteuer machte € 3.380,58 aus. Der Bw. hatte im Jahr 2008 somit ein Nettoeinkommen von **€ 22.453,30** zur Verfügung.

b) Die Ehegattin des Bw. bezog im Streitjahr € 18.893,34 und € 1.419,30 an Bruttobezügen (KZ 210). Die Sozialversicherungsbeiträge beliefen sich auf € 2.102,45 und € 72,38 (KZ 230). Die anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) machte € 312,52 aus. Die Ehegattin des Bw. hatte im Jahr 2008 somit ein Nettoeinkommen von **€ 17.825,29** zur Verfügung.

c) Das Familiennettoeinkommen betrug im Jahr 2008 **€ 40.278,59**. Der Anteil des Jahresnettoeinkommens der Ehegattin am Familiennettoeinkommen beträgt **44,25%**.

d) Der Bw. hat am 4. April 2008 € 9.458,75 von einem Sparbuch, Kto. Nr. xxx der Bank., behoben.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) 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 erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist gemäß Abs. 4 dieser Bestimmung wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens € 7.300,00 6%, bei einem Einkommen von mehr als € 7.300,00 bis € 14.600,00 8%, bei einem Einkommen von mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 10% und bei einem Einkommen von mehr als € 36.400,00 12%.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 und 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) grundsätzlich durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten. 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 aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist dabei nicht zu berücksichtigen.

Krankheitskosten sind Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sie sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben und 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, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988, Einzelfälle, S. 20/1).

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

Der Verwaltungsgerichtshof bringt in seinem Erkenntnis vom 28. April 1987, Zl. 85/14/0049, klar zum Ausdruck, dass der Ehegatte nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden kann, Arztkosten für seine Ehegattin zu bezahlen. Bezieht die Ehegattin eigene Einkünfte, so ist primär sie verpflichtet, diese Kosten selbst abzudecken.

Das Bestehen und das Ausmaß der Unterhaltspflicht richten sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (vgl. VwGH vom 14. November 1995, 93/08/0199). Nach § 94 ABGB haben die Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen. Die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Prozentsätze zur Ermittlung der Höhe des Unterhaltes stellen eine Orientierungshilfe dar, um für Durchschnittsfälle eine "generalisierende Regel" zur Verfügung zu haben. Wenn die Ehegattin weniger als 40% des Familieneinkommens (ohne Berücksichtigung von Kindern) bezieht, ist der Ehegatte verpflichtet einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen. Wenn nur der Ehemann ein Einkommen (Nettoeinkommen) erzielt, so hat die Ehegattin einen Unterhaltsanspruch in Höhe von 33% des Einkommens des Ehegatten (vgl. Dittrich/Tades, ABGB, Kommentar, § 94, E 186 und E 191). Im Fall des Bw. ist davon auszugehen, dass seine Frau 44,25% des Familieneinkommens im Streitjahr erzielte, sodass der Bw. gemäß der vorhin angeführten Rechtsprechung und Kommentarmeinung keinen Anteil von den Zahnarztkosten seiner Ehegattin zu bezahlen hat. Der Umstand, dass die Ehegattin im Jahr 2008 eine Abfertigungszahlung erhalten hat, erhöhte nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates als außerordentlicher Einkünftebestandteil das für die Ehegattin verfügbare Nettoeinkommen gerade im Streitjahr.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Oktober 2009