



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Er beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 den Abzug folgender Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen:

1. Aufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht für seine Ehegattin:

Fahrtkosten in Spitäler und zu Ärzten, Arztkosten, Rezeptgebühren, Kosten für Medikamente, BVA-Behandlungsbeiträge, Kosten für Zahnersatz und für eine Brille, in Höhe von insgesamt 4.038,80 €;

2. Aufwendungen für sich selbst:

Arztkosten, Kosten für Sauerstoff, Rezeptgebühren, Kosten für Medikamente, Rehab, in Höhe von insgesamt 3.023,47 €.

Weiters beantragte der Berufungswerber den Freibetrag wegen eigener Behinderung (Grad der Behinderung: 80 %) gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit sowie den pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Juni 2006 wurden der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 435,00 €, die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von 2.676,00 € sowie die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von 3.023,47 €, nicht jedoch die vom Berufungswerber für seine Ehegattin bezahlten Kosten in Höhe von 4.038,80 € berücksichtigt.

Das Finanzamt führte in der Begründung Folgendes aus:

Da die Ehegattin eigene Einkünfte erziele und die vom Berufungswerber beantragten Krankheitskosten in vollem Umfang aus ihrem Einkommen bestreiten könne, sei dem Berufungswerber die Tragung dieser Kosten maximal im Ausmaß seiner Unterhaltsverpflichtung zwangsläufig erwachsen. Die betreffenden Kosten seien daher nur in diesem Ausmaß und unter Berücksichtigung des steuerlichen Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung in Ansatz zu bringen.

Die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers sei wie folgt zu ermitteln: 40 % des Gesamtnettoeinkommens (Bruttobezüge laut den übermittelten Lohnzetteldaten des Berufungswerbers und seiner Ehegattin, abzüglich Sozialversicherungsbeiträge und einbehaltene Lohnsteuer) = 13.957,90 €, abzüglich Nettoeinkommen der Ehegattin in Höhe von 13.415,10 €; Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers daher insgesamt 542,80 €. Von dieser wäre noch der nicht auf die Krankheitskosten entfallende Anteil auszuscheiden. Da die als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommenden Kosten den Selbstbehalt in Höhe von 1.947,93 € nicht überstiegen, könnten sie nicht berücksichtigt werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 2. Juni 2006 erhob der Berufungswerber Berufung, in welcher er im Wesentlichen Folgendes ausführte:

Für das Jahr 2005 hätten sich für seine Frau eine Fülle von außergewöhnlichen Belastungen ergeben. Seine Frau und er hätten diese Belastungen so aufgeteilt, wie die Kosten tatsächlich getragen worden seien. 4.364,02 € seien von seiner Frau und 4.038,80 € von ihm beantragt worden. Die Höhe dieser Beträge sei vom Finanzamt – nach Vorlage von Belegen – auch anerkannt worden.

Er sei somit für ca. 48 % der außergewöhnlichen Belastungen für seine Frau aufgekommen.

Es möge zwar bei höheren Einkommen richtig sein, den Richtsatz der Unterhaltspflicht mit 40 % anzusetzen, wenn das Einkommen der Ehefrau eben nur ca. 30 % des Haushaltseinkommens betrage. Bei niederen Einkommen – wie in seinem Fall – würde dies aber dazu führen, dass für seine Frau unter Berücksichtigung der Lebenskosten (zB Miete in Höhe von monatlich 700 € usw.) und ihrer eigenen behinderungs- bzw. krankheitsbedingten Aufwendungen die Tragung dieser Ausgaben eine Existenzbedrohung (weit unter jeglichem Existenzminimum) darstellen würde. Man könne daher diese Sätze bei niederen Einkommen sicherlich nicht so einfach anwenden.

In der Bescheidbegründung werde davon gesprochen, dass seine Frau ein Nettoeinkommen von 13.415,10 € habe. Laut ihrem Einkommensteuerbescheid betrage ihr Einkommen jedoch nur 6.917,33 €.

Auch sei ihm der Satz „von dieser wäre noch der nicht auf die Krankheitskosten entfallende Anteil auszuscheiden“ völlig unerklärlich.

Zudem sei für ihn die Höhe des berücksichtigten Selbstbehaltes (1.947,93 €) nicht nachvollziehbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2006 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Für die Zwangsläufigkeit der beantragten Krankheitskosten der Gattin in Höhe von 4.364,02 €, die gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 eines der Kriterien für die Absetzbarkeit sei, müsse auf die Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Gattin Bedacht genommen werden.

In der zivilrechtlichen Praxis würden folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw. nicht vorhandenem) Einkommen gegenüber dem Ehegatten mit dem höheren (bzw. einzigen) Einkommen angewendet:

Wenn nur der Ehemann ein Einkommen habe, so habe die Ehegattin einen Unterhaltsanspruch in Höhe von 33 % des Einkommens des Ehegatten.

Wenn jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen habe, so sei dem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40 % des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen.

Aus den Jahreslohnzetteln des Berufungswerbers und seiner Ehegattin resultiere für das Jahr 2005 bei der Anwendung der 40 %-Regel folgende Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers gegenüber seiner Ehegattin:

Nettoeinkommen des Berufungswerbers:	
--------------------------------------	--

Kennzahl 210	28.166,46 €
abzüglich SV-Beiträge	- 1.822,66 €
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	- 4.864,16 €
somit im Jahr 2005 zur Verfügung stehend (I)	21.479,64 €
Nettoeinkommen der Ehegattin:	
Kennzahl 210	14.873,60 €
abzüglich SV-Beiträge	- 1.177,50 €
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	- 281,00 €
somit im Jahr 2005 zur Verfügung stehend (II)	13.415,10 €
Im Jahr 2005 zur Verfügung stehendes Familiennettoeinkommen (Summe I und II)	34.894,74 €
Davon 40 %	13.957,90 €
abzüglich Nettoeinkommen der Ehegattin	- 13.415,10 €
Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Ehegattin	542,80 €

Die beantragten Krankheitskosten in Höhe von 4.364,02 € seien in ihrer rechtlichen Zwangsläufigkeit durch die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers von 542,80 € begrenzt.

Der Ehegattin sei nach der 40 %-Regel ein Anteil von 13.957,90 € am verfügbaren Familieneinkommen zugestanden, wovon 4.364,02 € auf das entfallen seien, was bei der Ehegattin eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Der verbleibende Rest in Höhe von 9.593,88 € sei auf den Rest der Lebenshaltungskosten entfallen, der bei der Ehegattin keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Dies hätte im Hinblick auf § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 folgende Auswirkungen auf die Beurteilung der Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers gegenüber der Ehegattin:

Der der Ehegattin rechnerisch zur Verfügung gestandene Betrag in Höhe von 13.957,90 € sei zu 31,27 % auf das entfallen, was bei ihr eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde und zu 68,73 % auf Sonstiges.

Dementsprechend sei auch die Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Ehegattin zu aliquotieren: Von den 542,80 € erfülle ein Anteil von 31,27 % und somit 169,73 € den

Tatbestand des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 und stelle daher eine außergewöhnliche Belastung dar.

Da dieser Betrag jedoch den Selbstbehalt in Höhe von 1.947,93 € nicht übersteigt, habe er nicht berücksichtigt werden können.

Der Selbstbehalt in Höhe von 1.947,93 € sei wie folgt ermittelt worden:

Einkommen in Höhe von 15.715,93 € zuzüglich der sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (Kennzahl 220 am Jahreslohnzettel abzüglich Sozialversicherung laut Kennzahl 225 am Jahreslohnzettel) in Höhe von 3.763,40 €. Von dem auf diese Weise ermittelten Einkommen in Höhe von 19.479,33 € betrage der Selbstbehalt 10 %, somit 1.947,93 €.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er führte darin ergänzend insbesondere Folgendes aus:

Vom Finanzamt werde übersehen, dass die behinderungs- bzw. krankheitsbedingten Belastungen seiner Frau im Jahr 2005 insgesamt 8.402,02 € betragen hätten.

Selbst wenn seiner Frau tatsächlich, wie in der Berufungsvorentscheidung angeführt, 13.415,10 € zur Verfügung gestanden wären, hätte sie nach Abzug der behinderungs- bzw. krankheitsbedingten Belastungen nur mehr 5.013,08 € zur Verfügung gehabt. Zu berücksichtigen sei aber auch der Aufwand für die behindertengerechte Wohnung in Höhe von ca. 8.400 €. Der Aufwand für Strom habe laut der Jahresabrechnung 803,62 € betragen. Es sei doch offensichtlich, dass seine Frau dies nicht leisten könne, weil die Beträge ihr Einkommen überstiegen. Abgesehen davon, müsse ihr zumindest ein Existenzminimum verbleiben. Dieses wäre wieder um die höhere Miete bzw. die Stromkosten usw. zu erhöhen.

Jedenfalls sei der offenbar zum Dogma erhobene Prozentsatz der Unterhaltspflicht in der Höhe des Differenzbetrages des eigenen Einkommens zu 40 % des gemeinsamen Einkommens sicherlich in diesem Fall nicht anwendbar. Auf Grund der Höhe der Kosten sei für das Jahr 2005 ein Sonderbedarf vorgelegen, welcher durch die übliche Berechnung der Unterhaltsverpflichtung nicht gedeckt werden hätte können. Er sei als Ehemann aber verpflichtet, in diesem Fall auch den Sonderbedarf im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung zu decken.

Rechnerisch liege eine Unrichtigkeit insoweit vor, als die Krankheitskosten, die seine Frau selbst abgesetzt habe, und die von ihm beantragte außergewöhnliche Belastung der Höhe nach verwechselt worden seien.

Er beantrage daher, die von ihm geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen abzüglich des Selbstbehaltes anzuerkennen.

Über die Berufung 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).

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 TZ 78, Krankheitskosten).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 und 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) 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 auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Krankheitskosten stellen daher grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung dar. Krankheitskosten, die für einen nahen Angehörigen (zB die Ehegattin) übernommen werden, erwachsen aber nur dann zwangsläufig, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht, also für nahe Angehörige ohne eigenes Einkommen oder wenn der einkommensschwächere Ehepartner einen Unterhaltsanspruch gegenüber dem einkommensstärkeren Ehepartner hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung der Zivilgerichte hat in den Fällen, in denen beide Ehegatten ein eigenes Einkommen haben, der schlechter verdienende Ehegatte Anspruch auf 40% des Familieneinkommens. Von diesem Anteil am Familieneinkommen ist das Netto-

einkommen des berechtigten Gatten in absoluter Höhe abzuziehen (vgl. *Schwimann*, Kommentar zum ABGB, 3. Auflage, § 94 Rz 26). Relevante Abweichungen nach den Umständen des Einzelfalles sind bei der Unterhaltsberechnung zu berücksichtigen. Anzuerkennender Mehrbedarf ist auf beiden Seiten zu berücksichtigen. Insbesondere krankheitsbedingter Mehrbedarf kann den Unterhaltsanteil des Berechtigten am Familieneinkommen bis zu 50% erhöhen (vgl. *Schwimann*, aaO, § 94 Rz 27).

Der Anteil der vom unterhaltspflichtigen Ehegatten zu tragenden Krankheitskosten ist nach der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (siehe zB UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 3.3.2008, RV/0097-S/08; UFS 16.5.2008, RV/0707-L/06) derart zu ermitteln, dass die Unterhaltsverpflichtung entsprechend der prozentmäßigen Verteilung des der Ehegattin zur Verfügung stehenden Anteiles am Familieneinkommen auf außergewöhnliche Belastungen einerseits und sonstige Lebenshaltungskosten andererseits aliquotiert wird.

Zu prüfen ist, ob der von der Rechtsprechung für den Unterhaltsanspruch im Regelfall angesetzte Prozentsatz von 40 % dem gegenständlichen Berufungsfall gerecht wird, oder ob auf einer Seite (Berufungswerber oder Ehegattin) ein zu berücksichtigender Mehrbedarf gegeben ist.

Im Berufungsfall besteht nach der Aktenlage ein behinderungs- bzw. krankheitsbedingter Mehrbedarf auf beiden Seiten. Beide Ehegatten haben Anspruch auf Behindertenfreibeträge. Krankheitskosten sind bei beiden Ehegatten in größerem Umfang angefallen, wobei die Krankheitskosten der Ehegattin im Jahr 2005 jene des Berufungswerbers jedoch überstiegen haben.

Im vorliegenden Fall mögen zwar das niedrige Einkommen in Verbindung mit der Höhe der Belastung der Ehegattin (im Berufungsjahr 2005 insgesamt 8.402,02 €) für die Anwendung eines Prozentsatzes von 50 % sprechen, jedoch ist für den Berufungswerber daraus aus folgendem Grund nichts gewonnen:

Wenn man davon ausgeht, dass die Ehegattin des Berufungswerbers Anspruch auf die Hälfte des Familieneinkommens (17.447, 37 €) hatte, betrug ihr Unterhaltsanspruch 4.032,27 €. Von ihrem Anteil am Familieneinkommen (17.447, 37 €) entfielen 8.402,02 € (48,16 %) auf behinderungs- bzw. krankheitsbedingte Aufwendungen und 9.045,35 € (51,84 %) auf sonstige Lebenshaltungskosten. In gleicher Weise ist aber auch die Unterhaltsverpflichtung des Berufungswerbers zu aliquotieren. Von den 4.032,27 € erfüllt nur ein Anteil von 48,16 % (1.941,94 €) die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 und wäre somit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig. Dieser Betrag liegt jedoch unter dem Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) in Höhe von 1.947,93 €.

Da somit die Voraussetzungen für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung nicht erfüllt sind, konnte dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Wien, am 21. Juli 2008