

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. September 2008 (St. Nr.: xxx), betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In seiner **Einkommensteuererklärung 2008** beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung für seine Gattin (die Gattin bezieht wie der Beschwerdeführer Pensionseinkünfte):

- < Grad der Behinderung: 75%
- < Hilfsmittel, Heilbehandlung: 279,15 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 3. September 2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Es seien lediglich die eigenen Krankheitskosten sowie eigene behinderungsbedingte Aufwendungen berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 16. September 2009 wurde **Berufung** gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingereicht.

Der Beschwerdeführer würde sich seit Jahren darüber ärgern, dass er zwar die Erwerbsminderung und die Kosten für die Krankenbehandlung seiner Gattin wirtschaftlich zu tragen hätte, er aber von der Möglichkeit einer Geltendmachung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sei, nachdem ihm aufgrund einer Überschreitung der Grenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag bisher deren Anerkennung versagt geblieben sei. Das Einkommen der Gattin würde aber das Existenzminimum nicht erreichen.

Nach der Neufassung der LStR Rz 870 würde eine Berücksichtigung beim Gatten nun doch möglich sein.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 23. November 2009 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass einem Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen des (Ehe)Partners dann zustehen würden, wenn dieser Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hätte.

Der Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% würde 435,00 € jährlich betragen.

Würden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe, im Rahmen seiner Unterhaltpflicht Kosten der Behinderung seines Ehepartners übernommen, so seien diese um den Selbstbehalt zu kürzen.

Da die vom Beschwerdeführer für seine Gattin bezahlten Krankheitskosten (einschließlich des Freibetrages für die 75%ige Erwerbsminderung) in Höhe von 714,15 € unter dem Selbstbehalt liegen würden, könne keine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung erfolgen.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2009 wurde ein **Vorlageantrag** gemäß § 276 Abs. 2 BAO eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass außergewöhnliche Belastungen grundsätzlich um einen Selbstbehalt zu kürzen seien. Allerdings sehe § 34 Abs. 7 Z 4 für die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen vor, dass sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies würde wohl ebenso für das beträchtliche Ausmaß gelten, das bei der Gattin aufgrund der nachgewiesenen eingeschränkten Erwerbsfähigkeit eben keiner Selbstbehaltskürzung unterliegen würde. Aber auch der Behindertengenossenbeitrag (als Ersatz für tatsächlich nachweisbare Kosten) würde dieser Anerkennung zugänglich sein müssen.

Zudem würde interessant sein, wie sich die Kürzungsberechnung tatsächlich konkret darstellen würde (also der Einfluss des eigenen Einkommens der Gattin, der außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt, etc.).

Mit **Vorlagebericht vom 19. Jänner 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO) nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

## ENTSCHEIDUNG

### A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsversicherungsanstalt) in Höhe von 19.383,01 € bezogen. Unter Berücksichtigung eigener Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen wurde im Einkommensteuerbescheid 2008 ein Einkommen von 15.594,37 € festgesetzt.

Nunmehr begeht der Beschwerdeführer zusätzlich die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen seine Gattin betreffend, da er auch diese Kosten tatsächlich getragen hat.

Die Gattin des Beschwerdeführers erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsversicherungsanstalt) in Höhe von 4.566,72 € (Einkommen: 4.506,72 €). Dem folgend wurde dem Beschwerdeführer richtigerweise der sogenannte Alleinverdienerabsetzbetrag nicht gewährt.  
Die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist unstrittig.

## B) Rechtliche Würdigung

*Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens 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).

*Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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%, bei mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%, bei mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10% und bei mehr als 36.400 Euro 12%.*

*Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.*

*Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:*

...

*- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag ...*

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 z.B. Krankheits-, Pflege- oder Betreuungskosten der Kinder, des (Ehe)Partners oder eines Elternteiles (vgl. Doralt, EStG11, § 34 Tz 56 und 60; Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 34 Rz 68).

§ 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) oder*  
- *bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des 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 oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.*

*Nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (einem Grad der Behinderung) von - wie im Berufungsfall - 75% ein jährlicher Freibetrag von 435 Euro gewährt.*

§ 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 1996/303 idG) lautet:

*Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen*  
- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*  
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder*  
- *bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.*

*Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

Nach Lage der Akten beträgt das Jahreseinkommen der Ehegattin rd. 4.500,00 €. Es steht daher **kein Alleinverdienerabsetzbetrag** zu. Dieser würde gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nur dann zustehen, wenn der Ehepartner Einkünfte von höchstens 2.200,00 € pro Jahr erzielt.

Der Behindertenfreibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) steht dem Steuerpflichtigen für eine Behinderung des Ehepartners nur dann zu, wenn er **Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag** hat. Wird - wie im vorliegenden Fall - die für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgebende Einkommensgrenze überschritten, können die behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastungen **mit Selbstbehalt** geltend gemacht werden (vgl. Doralt, EStG15, § 35 Tz 2). Dies gilt in gleicher Weise für die Pauschalbeträge gemäß der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen.

§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 schließt den Abzug von pauschalierten Aufwendungen weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck her aus (vgl. auch UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05; UFS 7.2.2006, RV/0262-L/04; UFS 26.1.2012, RV/0171-F/11).

Da das Einkommen der Ehegattin des Beschwerdeführers unter dem steuerlichen Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 € jährlich) liegt, sind nach der – für das Bundesfinanzgericht wenn auch nicht bindenden – Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 870) die in der Berufung geltend gemachten Beträge (pauschaler Freibetrag wegen einer Behinderung von 75% in Höhe von 435,00 €, nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von 279,15 €, insgesamt somit 714,15 €) beim Beschwerdeführer dem Grunde nach zur Gänze, jedoch **unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes** gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass dem Beschwerdeführer die Tragung der Kosten der Behinderung zwar zu seinen Unterhaltpflichten gehört, mangels Zustehen des Alleinverdienerabsetzbetrages allerdings ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist. Die vom Beschwerdeführer bezahlten Krankheitskosten in Höhe von 714,15 € (inkl. Freibetrag für 75% Behinderung) liegen unter dem Selbstbehalt und entfalten somit keine Auswirkung auf dessen Steuerbelastung.

Wiederholend wird hier auch auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen, in welcher dem Beschwerdeführer bereits klar mitgeteilt wurde, dass bei gegenständlicher Sachverhaltskonstellation die Aufwendungen (auch bei Unterhaltpflicht) um den Selbstbehalt zu kürzen sind (vgl. UFS 1.7.2005, RV/0754-L/03). Dies hat auch der Verfassungsgerichtshof nicht beanstandet (vgl. VfGH 14.6.1999, B 272/99-3).

Unter Berücksichtigung dieser klaren gesetzlichen Bestimmungen war spruchgemäß zu entscheiden.

### C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.*

Eine Revision ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem ergibt sich bereits aus dem Gesetz und der VO selbst, dass ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist.

Linz, am 30. Juni 2016