



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 3

GZ. RV/0175-S/06,
miterledigt Rv/0184-S/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, in B, vertreten durch die PARTNERCONSULT WirtschaftstreuhandgesmbH, 5020 Salzburg, Franz-Josef-Straße 15, vom 13. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 12. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 und vom 13. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell vom 7. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird mit € 10.766,90 festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben € 10.978,27.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird mit € 21.733,77 festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben € 22.193,06.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12. Dezember 2005 wurde dem Berufungswerber (Bw) A die Einkommensteuer 2004 durch das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See

(ohne Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung; da nicht beantragt) in Höhe von € 22.193,06 vorgeschrieben. Mit Bescheid vom 17. Jänner 2005 war dem Bw die Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 12.599,80 vorgeschrieben worden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 erhob der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin das Rechtsmittel der Berufung und machte Krankheitskosten für die Gattin in Höhe von € 10.318,42 als außergewöhnliche Belastung geltend. Gleichzeitig wurde für das Jahr 2003 ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt und dabei Krankheitskosten für die Gattin in Höhe von € 11.114,04 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Mit Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004 vom 15. Februar 2006 wurden die Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach anerkannt. Hinsichtlich der Höhe wurden die Kosten nur insoweit anerkannt, als der Beitrag zur Leistung der Behandlungskosten nur im Verhältnis als zwangsläufig erwachsenen anzusehen seien, in dem eine Unterhaltsverpflichtung des Bw zum tatsächlichen Einkommen der Ehegattin bestehe. Das Finanzamt ging dabei von einer laut Lehre und Rechtsprechung abgeleiteten Unterhaltsverpflichtung des Bw von 40% des Familieneinkommens, abzüglich der Einkünfte der Gattin, aus. Für das Jahr 2004 wurden somit 74,63 % der geltend gemachten Krankheitskosten, somit in Höhe von € 7.700,64, als außergewöhnliche Belastung anerkannt (hinsichtlich der Berechnung wird auf die händischen Begründung zur Berufungsvorentscheidung verwiesen).

Für das Jahr 2003 wurde dem Wiederaufnahmeantrag seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 7. März 2006 Folge gegen und ausgehend von der für das Jahr 2004 angewandten Methode Kranheitskosten in Höhe von 78,44% der geltend gemachten Kosten, somit in Höhe von € 8.717,25, anerkannt. Hinsichtlich der Begründung, wurde auf die zur Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004 ergangene Begründung verwiesen.

Gegen diese Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 erhob der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin mit Schriftsätze vom 6. März 2006 (betreffend 2004) und vom 13. März 2006 (betreffend 2003) das Rechtsmittel der Berufung und stellte für beide Jahre den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Begründung für das Jahr 2004 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass gemäß den Lohnsteuerrichtlinien Rz. 868 Unterhaltsleistungen dann absetzbar seien, wenn sie beim Berechtigten selbst als eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten, die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen würden. Derart berücksichtigte Zahlungen unterlagen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Gemäß Rz. 872 sei nicht zu

untersuchen, ob der Unterhaltsberechtigte zivilrechtlich zur teilweisen Kostentragung verpflichtet wäre, wenn die Einkommensverhältnisse des Unterhaltsberechtigten derart gelagert sind, dass er nicht in der Lage ist, die Aufwendungen im vollem Umfang selbst zu tragen.

Es werde daher um antragsgemäße Veranlagung ersucht und die außergewöhnlichen Belastung mit € 10.318,42 vor Abzug des Selbstbehaltes anzusetzen.

Für das Jahr 2003 wurde unter Hinweis auf die Berufung betreffend des Jahres 2004 ebenfalls um antragsgemäße Veranlagung (somit Anerkennung von 100% der Krankheitskosten) ersucht.

Die Berufung (Vorlageantrag) für das Jahr 2004 wurde seitens des Finanzamtes sodann der Abgabenbehörde zweiter Instanz, dem UFS-Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.

Die spätere Berufung betreffend das Jahr 2003 wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall alleine in welcher Höhe die geltend gemachten Krankheitskosten für die Ehegattin als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind. Dem Grunde nach wurden diese vom Finanzamt anerkannt.

Unstrittig blieben die für die Berechnungen der außergewöhnlichen Belastung zugrundeliegenden Zahlen, nämlich das Familieneinkommen, die Einkünfte der Ehegattin, sowie die Höhe geltend gemachten Krankheitskosten selbst.

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.

Unterhaltsleistungen sind 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 dabei nicht zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof bringt in einem Erkenntnis vom 28.4.1987, 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. Nur wenn die Ehegattin weniger als 40 % des Familieneinkommens (ohne Berücksichtigung von Kindern) bezieht, ist der Ehegatte insofern verpflichtet, einen Teil der Arztkosten (den Fehlbetrag) zu tragen.

Das Bestehen und das Ausmaß der Unterhaltpflicht richten sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (vgl. VwGH 14.11.1995, 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 bloß eine Orientierungshilfe dar, um für Durchschnittsfälle eine "generalisierende Regel" zur Verfügung zu haben. Eine Ausnahme von der "generalisierenden Regel" stellt unter anderem der krankheitsbedingte Sonderbedarf dar, der auf Seiten des Berechtigten einen höheren Anspruch begründen kann (VwGH 24.8.1999, 99/11/0010).

Feststeht, dass die Zwangsläufigkeit von Belastungen ein gemäß § 34 Abs. 1 EStG für die Absetzbarkeit gefordertes Kriterium ist und diese im konkreten Fall hinsichtlich der in Rede stehenden Kosten vor dem Hintergrund der für den Bw gegenüber seiner Ehegattin bestehenden Unterhaltsverpflichtung zu beurteilen ist.

In dem bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.8.1999, GZ. 99/11/0010, brachte dieser überdies zum Ausdruck, dass gegenüber einen infolge eines krankheitsbedingten Sonderbedarfs zur Deckung der Unterkunfts- und Verpflegungskosten angenommenen Unterhaltsanspruch in Höhe von 50% des Familiennettoeinkommens keine Bedenken bestehen und führte weiters aus, dass von der Hälfte dieses Familieneinkommens das Einkommen des Unterhaltsberechtigten abzuziehen ist, sodass sich daraus die Unterhaltsleistung des Unterhaltsverpflichteten errechnet.

Bei medizinischem Sonderbedarf, der aufgrund der schweren Erkrankung der Gattin des Bw anzunehmen ist, kann daher von einem erhöhten Unterhaltsanspruch von 50% des

Familieneinkommens ausgegangen werden wobei hiezu auch auf die ständige Rechtsprechung des UFS (z.B. vom 31.3.2008, RV 1253-W/07) zu verweisen ist.

Im vorliegenden Fall beträgt das Familieneinkommen im Jahr 2003 € 49.171,91, davon 50 % sind € 24.585,95, abzüglich der eigenen Einkünfte der Ehegattin von € 4.240,88 besteht ein Unterhaltsanspruch gegenüber dem Bw in Höhe von € 20.345,08, das entspricht 82,75% des 50% Unterhaltsanspruches. In diesem Ausmaß, somit in Höhe von € 9.196,86 (bisher 8.717,25), können daher Krankheitskosten der Ehegattin anerkannt werden.

Im Jahr 2004 beträgt das Familieneinkommen € 43.062,97, davon 50% sind € 21.531,49, abzüglich eigene Einkünfte der Ehegattin von € 4.370,52 besteht ein Unterhaltsanspruch gegenüber dem Bw in Höhe von € 17.160,97, das entspricht 79,7% des 50% Unterhaltsanspruches. In diesem Ausmaß, somit in Höhe von € 8.223,78 (bisher 7.700,64), können daher Krankheitskosten der Ehegattin anerkannt werden.

In dem oben dargestellten Ausmaß sind für den Bw die geleisteten Zahlung für die beantragten Krankheitskosten im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen. Hinsichtlich der konkreten Steuerberechnung der gegenständlichen Jahre 2003 und 2004 wird auf die Berechnungsblätter verwiesen.

Dem Berufungsbegehren war in beiden Jahren somit teilweise Folge zu geben.

Wenn der Bw vermeint dass die gesamten Krankheitskosten zu 100% anzuerkennen seien ist dazu auf die oben angeführte Rechtsprechung des VwGH und UFS zu verweisen.

Insofern der Bw auf die Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien verweist, geht dieser Hinweis ins Leere, da der UFS nicht an diese Richtlinien gebunden ist (siehe auch dazu die ständige Rechtsprechung des VwGH).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 7. Juli 2009