

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBfneu, neue Steuernummer neueStNr, über die Beschwerde des. Bf. vom 22. März 2018, eingebracht am 23. März 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für 2017 vom 14. März 2018 des Finanzamtes WienY (belangte Behörde) zu Steuernummer alteStNr **zu Recht erkannt:**

I.) Gemäß § 279 BAO wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2017 wird mit -123,00 € festgesetzt. (Ein Negativbetrag stellt aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Gutschrift dar.)

Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind den beiden Tabellen nach der Überschrift *Kontrollrechnungsvariante (Kontrollrechnungsmethode)* in den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Einkommensteuererklärung) für 2017, die am 2. Februar 2018 elektronisch eingebracht wurde, geltend:

- Sonderausgaben (personenbezogene Versicherungen): 153,00 €;
- Pendlerpauschale: 450,00 €;
- Pendlereuro: 36,00 €;
- Pflichtbeiträge (für mitversicherte Angehörige): 996,00 €;
- Arbeitsmittel: 180,00 €;
- Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind: 440,00 €.

Die belangte Behörde (Finanzamt WienY) richtete an den Bf. am 13. Februar 2018 ein Ersuchen um Ergänzung betreffend Werbungskosten (Nachreichung Unterlagen, Übermittlung des Ausdruckes aus dem Pendlerrechner). Der Bf. antwortete darauf, dass er fünf Tage in der Woche von 7:00 Uhr bis 17:30 Uhr arbeite. Die Entfernung zwischen der im Detail bezeichneten Arbeitsstelle und der Wohnung des Bf. (im Jahr 2017) betrage 14 km.

Die belangte Behörde erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 14. März 2018 datierten, Einkommensteuerbescheid 2017, der eine Nachforderung (Einkommensteuerfestsetzung) aus der Arbeitnehmerveranlagung für 2017 in Höhe von 419,00 € ergab.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden im Bescheid wie folgt ermittelt:

BUAK	2.874,09 €
A Vorsorgekasse AG	0,00 €
Arbeitgeber	19.492,82 €
BUAK Betriebliche Vorsorgekasse	0,00 €
BUAK	151,74 €
Aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte	789,96 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
	23.176,61 €

Als Sonderausgaben wurden abgezogen: 60,00 € Pauschbetrag und 10,00 € Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988.

Der Bescheid enthielt folgende „Begründung:

Unter Wahrung des Parteiengenhörs wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen, bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden. Der Kinderfreibetrag für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/mit dem Geburtsdatum Dezember 2017 kann nicht berücksichtigt werden, da für dieses Kind im Kalenderjahr für nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zusteht. Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif daher nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von 23.106,61 € angewendet.“

Im Bescheid sind folgende, für den Progressionsvorbehalt berücksichtigte Bezüge angegeben:

- Arbeitslosengeld für 11 Tage vom 1.1.2017 bis 11.1.2017 iHv 415,36 €;
- Arbeitslosengeld für 10 Tage von 22.12.2017 bis 31.12.2017 iHv 374,60 €.

Mit Ausnahme eines der Lohnzettel von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK), und zwar demjenigen mit dem Bezugszeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2017, überschneiden sich die Bezugszeiträume der Lohnzettel nicht mit den Bezugszeiträumen des Arbeitslosengeldes.

Mit Schreiben vom 22. März 2018, bei der belangten Behörde eingebracht am 23. März 2018, erhob der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid für 2017 vom 14. März 2018. Nichts von den online eingegebenen Daten sei berücksichtigt worden, welche laut EDV eine Gutschrift iHv 834,00 € ergeben hätten. Die Nachforderung mit Bescheid iHv 419,00 € sei daher unvorstellbar. Von den beantragten Beträgen sei nichts berücksichtigt worden, z.B.

Sonderausgaben U.V.	153,00 €
Religionsgesellschaft	170,00 €
Spende	90,00 €
Pendlerpauschale	450,00 €
Gattin Mitversicherung	996,00 €
Arbeitsmittel	180,00 €
Kinderfreibetrag für ein Kind	440,00 €

Der Bf. reichte am 1. Juni 2018 bei der belangten Behörde zweisprachige (albanisch – deutsch) Formulare (Unterhaltserklärung für das Kalenderjahr 2017) ein, die von der ausländischen Gemeinde bestätigt waren, wonach der Bf. seinen Vater und seine Mutter im Jahr 2017 unterstützte.

Die belangte Behörde richtete am 20. September 2018 folgendes Ersuchen um Ergänzung (Vorhalt) an den Bf.:

*„1. Ersucht wird um Dienstgeberbestätigung der Arbeitgeber betreffend die übliche Arbeitszeit (z.B. 8:00 bis 16:00) sowie den üblichen Arbeitsort während der Beschäftigung.
2. Ersucht wird um belegmäßigen Nachweis sämtlicher geltend gemachten Aufwendungen. Bei mehreren Belegen ist eine Kostenaufstellung (je Aufwandsgruppe) beizulegen. Diese hat neben Datum und Höhe des Aufwandes zusätzlich die Warenbezeichnung bzw. den Verwendungszweck zu enthalten.“*

Die belangte Behörde richtete an den Bf. eine mit 5. Dezember 2018 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO zur Einkommensteuer 2017 mit folgendem Spruch: *„Die Beschwerde vom 23.03.2018 gegen den Bescheid vom 14.03.2018 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird gem. § 263 Abs. 1 BAO wie folgt abgeändert.*

*Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2017
festgesetzt mit ... 419,00 €“*

Die Änderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid besteht darin, dass außergewöhnliche Belastungen iHv 550,00 € angesetzt wurden, welche zur Gänze durch

den Selbstbehalt neutralisiert wurden, sodass sie auf das Einkommen und die Steuer keine Auswirkungen hatten.

Die Beschwerdeverentscheidung enthielt folgende „Begründung“:

Da Sie es unterlassen haben, die im Vorhalt vom 20.09.2018 angeforderten Nachweise zu erbringen, war die Beschwerde abzuweisen.

Mangels Nachweis konnten Aufwendungen für Personenversicherungen nicht mehr berücksichtigt werden.

Der Kinderfreibetrag für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/mit dem Geburtsdatum SVdezember2017 kann nicht berücksichtigt werden, da für dieses Kind im Kalenderjahr für nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zusteht.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.426,50 Euro.

Sie haben steuerfreie Leistungen wie z. B. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler bezogen. In diesem Fall sieht das Einkommensteuergesetz 2 Berechnungsvarianten vor (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die für Sie günstigere Kontrollrechnung haben wir angewendet und ein Einkommen von 23.106,61 Euro zu Grunde gelegt.

Welche Berechnungsvarianten gibt es?

1. Die Umrechnungsvariante: Hier rechnen wir Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf einen Jahresbetrag um und berücksichtigen Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge. Dadurch ergibt sich ein Durchschnittssteuersatz, den wir auf Ihr Einkommen anwenden.

2. Die Kontrollrechnung: Hier werden die steuerfreien Bezüge direkt dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet und besteuert.“

Die belangte Behörde (Finanzamt WienY) trat den Akt des Bf. am 6. Dezember 2018 an das Finanzamt WienZ ab, in dessen Amtsbereich der Wohnsitz des Bf. seit November 2018 laut ZMR liegt. Das Finanzamt WienZ führt den Bf. seither unter der Steuernummer neueStNr.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid vom 14. März 2018 bleibt aber das den Bescheid erlassende Finanzamt WienY die belangte Behörde, welchem deshalb das vorliegende Erkenntnis zuzustellen ist. Die zusätzliche Zustellung an das Finanzamt WienZ erfolgt, weil dieses für die Verbuchung des Erkenntnisses auf dem Steuerkonto zuständig ist.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2018 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) gemäß § 264 Abs. 1 BAO. Der Bf. führte aus: „Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.12.2018 zum Einkommensteuerbescheid 2017 vom 14.03.2018 wurde meine Beschwerde vom 23.03.2018 als unbegründet abgewiesen.

Ich machte in meiner Beschwerde unter anderem ein Pendlerpauschale und die Pflichtversicherungsbeiträge für meine Gattin geltend. Diese wurden zu Unrecht abgelehnt.

Zu Pendlerpauschale: Ich wohnte 2017 das ganze Jahr in der alten Anschrift. Von 12.1.2017- 21.12.2017 arbeitete ich in der Bauprojekt (s Beilage).

Laut Pendlerrechner ist die Entfernung 22,9 km (s Beilage). Mir steht daher ein kleines Pendlerpauschale in Höhe von 58,- € pro Monat und ein Pendlereuro von 3,83 € monatlich zu.

Zu Pflichtversicherung: ich zahlte 2017 für meine Gattin Pflichtversicherungsbeiträge in Höhe von 996,- € (s Beilage).“

Das Finanzamt WienZ legte dem Bundesfinanzgericht (BFG, Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen gemäß Art. 129 B-VG) die Beschwerde, die weiteren Aktenteile und einen Vorlagebericht am 12. April 2019 vor. Der Vorlagebericht enthält folgende Stellungnahme des Finanzamtes WienZ: „In der Beilage zum Vorlageantrag legte der Bf. einen Auszug aus dem Pendlerrechner sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Dienstzeiten im Zeitraum vor. Daher spricht nichts gegen eine Gewährung des beantragten Pendlerpauschales.

Über die geltend gemachten Pflichtversicherungsbeiträge für die Gattin des Bf. wurde allerdings bisher kein Nachweis erbracht. Falls die Gattin des Bf. bei ihm mitversichert ist und er einen Nachweis der Versicherungsanstalt darüber vorlegt, spricht nichts gegen eine Gewährung der geltend gemachten Werbungskosten.

Zu den sonstigen in der Beschwerde beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben wurden keine Unterlagen vorgelegt, weshalb sie nicht zugesprochen werden können.

Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/ mit dem Geburtsdatum SVdezember2017 besteht für 2017 nicht, da der Anspruch im Kalenderjahr für weniger als 6 Monate besteht.

Beantragt wird daher die teilweise Stattgabe der Beschwerde.“

Die von der Finanzverwaltung eingescannten Beilagen des Vorlageantrages (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht) vom 18. Dezember 2018 langten beim BFG wie folgt ein:

- Bestätigung des Arbeitgebers über die Arbeitszeiten des Bf. beim Bauvorhaben bauprojekt und dementsprechende Berechnung mit dem Pendlerrechner, welche ein Pendlerpauschale iHv 696 Euro jährlich / 58 Euro monatlich sowie einen Pendlereuro von 46,00 Euro jährlich / 3,83 Euro monatlich ergab.
- ein Blatt mit unleserlicher weißer Schrift auf schwarzem Hintergrund. Das Invertieren mit einem Fotobearbeitungsprogramm lieferte auch keine lesbaren Ergebnisse.

Da das unleserlich eingescannte Blatt auf einen Fehler beim Einscannen durch die Finanzverwaltung zurückzuführen sein kann, richtete das BFG an die Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) ein Ersuchsschreiben gemäß §§ 2a, 269 Abs. 1 iVm 158 BAO mit der Frage, wie hoch die vom Bf. für seine Ehegattin im Jahr 2017 geleisteten Zusatzbeiträge für Angehörige gemäß § 51d ASVG waren.

Die Wiener Gebietskrankenkasse antwortete mit Schreiben vom 25. April 2019, dass der Bf. für seine Ehegattin einen Zusatzbeitrag für Angehörige gemäß § 51d für das Jahr 2017 in der Höhe von 722,36 Euro geleistet hat.

Erwägungen über die Beschwerde:

Zum Pendlerpauschale und zum Pendlereuro:

Der Bf. hat einen Ausdruck des Pendlerrechners für seine Wohnadresse im Streitjahr 2017 in Verbindung mit der Arbeitsstättenadresse im Streitjahr 2017 – entsprechend den vom Arbeitgeber bestätigten Verhältnissen – als Beilage zum Vorlageantrag eingereicht. Das Ergebnis des Pendlerrechners war eine Wegstrecke von 22,9 km bei Zumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln. Daraus resultieren

- gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 ein bei der Einkünfteermittlung abzuziehendes Pendlerpauschale in Höhe von 696,00 € jährlich und
- gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ein bei der Steuerberechnung abzuziehender - „Pendlereuro“ genannter - Absetzbetrag iHv 46,00 € jährlich.

Zum Zusatzbeitrag für Angehörige gemäß § 51d ASVG für die mitversicherte Ehegattin:

Der vom Bf. für die Mitversicherung seiner Ehegattin im Jahr 2017 bezahlte Zusatzbeitrag beträgt laut Auskunft der Wiener Gebietskrankenkasse 722,36 €.

Der Zusatzbeitrag für Angehörige gemäß § 51d ASVG ist als Pflichtbeitrag des Bf. gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG als Werbungskosten abzugsfähig (*Schubert in Wiesner et al.*, Anm. 53 zu § 16 EStG).

Zur beantragten Absetzung von 180,00 € für Arbeitsmittel:

§ 138 Abs. 1 BAO bestimmt: *„Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“*

§ 138 Abs. 1 BAO dient der Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind; es handelt sich um Tatsachen, für die die Abgabenbehörde keine Nachprüfungsmöglichkeit hat, der Abgabepflichtige aber für deren Beweisbarkeit vorsorgen konnte (*Ellinger et al.*, E 2 zu § 138 BAO mit Verweis auf VwGH 12. 6. 1990, 89/14/0173).

Da der Bf. keine näheren Angaben zu den Arbeitsmitteln gemacht hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei den diesbezüglich beantragten 180,00 € um Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen gehandelt hat. Die beantragten 180,00 € sind daher gemäß § 16 Abs. 1 EStG nicht als Werbungskosten absetzbar.

Zu den als Sonderausgaben beantragten Versicherungsprämien iHv 153,00 €:

Es kann dahingestellt bleiben, ob die gegenständlichen 153,00 € Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG darstellen oder nicht. Denn es wäre gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen. Ein Viertel von 153,00 € wäre 38,25 €, sodass jedenfalls der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG in Höhe von 60,00 € abzusetzen ist, wie es im angefochtenen Bescheid geschehen ist.

Zu den laut Beschwerde als Sonderausgaben beantragten
170,00 € Beiträge zu Religionsgesellschaft und 90,00 € Spende:

Sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Beschwerdeverentscheidung folgte nach der Begründung folgender Text:

*„Beachten Sie bitte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben
Spenden, Kirchenbeiträge oder Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung oder für den
Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung werden für das Jahr 2017
erstmal automatisch steuerlich berücksichtigt.*

*Möglich macht dies der verpflichtende elektronische Datenaustausch mit den
Empfängerorganisationen – bis spätestens Februar 2018 müssen alle Beträge, die Sie
2017 gezahlt haben, übermittelt sein. Das Finanzamt berücksichtigt die Beträge dann nur
mehr auf Grund dieser Übermittlung in Ihrer (Arbeitnehmer)Veranlagung.*

*Was Sie dafür tun müssen? Sie müssen der Organisation Ihren Vor- und Zunamen und
Ihr Geburtsdatum bekannt geben. Beachten Sie dabei bitte: Geben Sie ihre Daten richtig
bekannt und achten Sie insbesondere darauf, dass beim Vor- und Zunamen die Angaben
mit dem Meldezettel übereinstimmen.*

*Eine Kirche oder Religionsgesellschaft hat diese Daten in der Regel bereits und wird
Sie dann darüber informieren, damit Sie – wenn Sie das möchten – die Weitergabe
untersagen können. Das Gleiche gilt für Spendenorganisationen, wenn Ihre Daten dort
bisher schon bekannt sind.*

*Noch ein Wort zum Datenschutz: Alle Daten werden verschlüsselt, nur das Finanzamt
kann sie wieder entschlüsseln um sie für Ihre Steuerveranlagung zu verwenden.*

*Sie wollen mehr über die Datenübermittlung wissen? Unter www.bmf.gv.at/spenden gibt es
weitere Informationen.“*

Für den Bf. erfolgte nur eine derartige Übermittlung, und zwar die im angefochtenen Bescheid berücksichtigten 10,00 € Spende an eine karitative Einrichtung (Bezeichnung).

Der Bf. brachte im Vorlageantrag nichts hinsichtlich Beiträge an Religionsgesellschaft und Spenden vor. Ab 2017 sind grundsätzlich nur genau die von den empfangenden Religionsgesellschaften und Spendenempfängern übermittelten Beträge absetzbar (Vock in Jakom EStG¹⁰ 2017, § 18 Rz 190). Das Vorliegen einer Ausnahme ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich.

Es können daher nur die 10,00 € Spende und keine Beträge an eine Religionsgesellschaft abgesetzt werden.

Zu dem in Höhe von 440,00 € beantragten Kinderfreibetrag:

Für das im Dezember 2017 geborene Kind des Bf. konnte innerhalb des Streitjahres 2017 nur im Monat Dezember die Familienbeihilfe bezogen werden und stand somit gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 ebenfalls nur im Monat Dezember der Kinderabsetzbetrag im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe zu. (Anm.: Der Kinder**ab**setzbetrag ist vom Kinder**frei**betrag zu unterscheiden.)

§ 106 Abs. 1 EStG 1988 definiert: *„Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.“*

Der § 106a Abs. 1 EStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung, welcher den Kinderfreibetrag normiert, nimmt auf § 106 Abs. 1 EStG Bezug: *„Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht auf Antrag ein Kinderfreibetrag zu. ...“*

Damit ist für die Einkommensteuer-Veranlagung des Jahres 2017 das im Dezember 2017 geborene Kind des Bf. – weil nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zusteht und es folglich kein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG ist – nicht mit einem Kinderfreibetrag zu berücksichtigen.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen, die in der Beschwerdevorentscheidung zwar mit 550,00 € angesetzt, aber durch den Selbstbehalt neutralisiert wurden:

Unterhaltsleistungen des Bf. an seine Eltern können zwar – soweit sie den Selbstbehalt übersteigen – den Grundtatbestand von außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Abs. 1 bis 4 EStG erfüllen. § 34 Abs. 7 EStG schränkt die Abzugsfähigkeit aber folgendermaßen ein.

§ 34 Abs. 7 EStG: *„(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:*

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.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.“

Folglich sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG im Falle von Zahlungen an die Eltern

- Unterhaltsleistungen zur Deckung von Aufwendungen, die für einen Elternteil selbst außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen durch den Sohn als außergewöhnliche Belastungen des Sohnes einzustufen;
- andere, d.h. gewöhnliche (allgemeine) Unterhaltsleistungen nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.

Da kein Hinweis darauf besteht, dass die gegenständlichen Unterhaltsleistungen des Bf. an seine Mutter und an seinen Vater zur Deckung von deren außergewöhnlichen Belastungen geleistet worden wären, sind keine außergewöhnlichen Belastungen anzusetzen. (Dies entspricht in der betraglichen Auswirkung von Null der Vorgangsweise der belangten Behörde mit Neutralisierung durch den Selbstbehalt in der Beschwerdeentscheidung.)

Zum Progressionsvorbehalt:

Der Bf. hat im Jahr 2017 von 1. bis 11. Jänner und von 22. bis 31. Dezember, d.h. insgesamt 21 Tage Arbeitslosengeld bezogen, und zwar insgesamt in Höhe von 789,96 € (=415,36 + 374,60).

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG sind von der Einkommensteuer u.a. befreit: „5. a) das *versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen*“

Das vom Bf. bezogene Arbeitslosengeld ist somit von der Einkommensteuer befreit, soweit § 3 Abs. 2 EStG davon keine Ausnahme vorsieht.

§ 3 Abs. 2 EStG bestimmt: „(2) *Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.*

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. ...“

§ 33 Abs. 10 EStG bestimmt: „(10) *Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.*“ (Der vorbehaltliche Verweis auf Abs. 11 hat für den vorliegenden Fall keine Bedeutung, weil § 33 Abs. 11 EStG die Ermittlung eines Durchschnittssteuersatz aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens behandelt.)

Da der Bf. im Jahr 2017 Arbeitslosengeld für 21 Tage bezogen hat, was nur einen Teil des Kalenderjahres 2017 darstellt, ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG erfüllt und die darin angeordneten Rechtsfolgen haben einzutreten:

Zuerst ist die Steuer nach der Umrechnungsvariante (=Hochrechnungsvariante) zu berechnen.

Dann ist die Steuer nach der Kontrollrechnungsvariante (=Variante mit der Besteuerung sämtlicher Bezüge, d.h. auch des Arbeitslosengeldes) zu berechnen.

Dann sind die nach den beiden Varianten errechneten Steuerbeträge zu vergleichen und die Variante mit der niedrigeren Steuerbelastung zu wählen.

Umrechnungsvariante (Hochrechnungsvariante):

Da die Umrechnung (Hochrechnung) auf einen Jahresbetrag nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes von Belang ist, wird das – zum Tarif steuerpflichtige, laufende – Einkommen zunächst herkömmlich wie folgt ermittelt:

Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK 1.1. bis 31.12.	2.874,09 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel A Vorsorgekasse	0,00 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel Arbeitgeber	19.492,82 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK Vors.k.1.-31.3	0,00 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK 21.3.	151,74 €
abzüglich Werbungskosten (Pendlerpauschale)	-696,00 €
abzüglich Werbungskosten (Zusatzbeitrag WGKK)	-722,36 €
abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.968,29 €
abzüglich Sonderausgabenpauschbetrag § 18 (2)	-60,00 €
abzüglich Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG	-10,00 €
Einkommen	20.898,29 €

Zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes sind die für das restliche Kalenderjahr (hier: von 12. Jänner 21. Dezember, das sind 344 Tage) bezogenen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Hierbei ist einer der BUAK-Lohnzettel (derjenige mit dem Bezugszeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2017) mit einem Betrag laut Kennzahl 245 in Höhe von 2.874,09 € aufzuteilen (zu aliquotieren):

344/365 des Betrages der Kennzahl 245, d.h. 2.708,73 € entfallen auf das „restliche Kalenderjahr“ und gehören zu den umzurechnenden (hochzurechnenden) Einkünften.

21/365 des Betrages der Kennzahl 245, d.h. 165,36 € sind nicht hochzurechnen.

aliqu. Kzl. 245 aus Lohnzettel BUAK für 344 Tage	2.708,73 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel A Vorsorgekasse	0,00 €

Kennzahl 245 aus Lohnzettel Arbeitgeber	19.492,82 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK Vors.k.1.-31.3	0,00 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK 21.3.	151,74 €
um- bzw. hochzurechnender Teil der Einkünfte	22.353,29 €

Aus dem umzurechnenden (hochzurechnenden) Teil der Einkünfte ist durch Multiplikation mit 365 und Division durch 344 ein Jahresbetrag von 23.717,88 € zu errechnen. Dieser Betrag ist um die nicht umzurechnenden 165,36 € zu erhöhen und daraus folgendermaßen ein Einkommen zum Zwecke der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zu ermittelt:

hochgerechneter Teil der Einkünfte nach Umrechnung	23.717,88 €
zzgl.aliqu.Kzl.245 aus Lohnzettel BUAK für 21 Tage	165,36 €
abzüglich Werbungskosten (Pendlerpauschale)	-696,00 €
abzüglich Werbungskosten (Zusatzbeitrag WGKK)	-722,36 €
abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte für Durchschn.steuers.	22.332,88 €
abzüglich Sonderausgabenpauschale	-60,00 €
abzüglich Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG	-10,00 €
Einkommen für Durchschnittssteuersatz	22.262,88 €

Auf dieses Einkommen für den Zweck der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes ist der Steuertarif (inkl. Berücksichtigung von Absetzbeträgen) wie folgt anzuwenden:

0 % für die ersten 11.000 €	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000 €	1.750,00 €
35 % für die restlichen 4.262,88 €	1.492,01 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
abzüglich Pendlereuro	-46,00 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) nach Absetzb.	2.796,01 €

Die o.a. 2.796,01 € bedeuten – bezogen auf ein Einkommen von 22.262,88 € - einen Durchschnittssteuersatz von 12,559067 %.

Die Anwendung von 12,559067 % auf das herkömmlich ermittelte Einkommen von 20.898,29 € ergibt 2.624,63 €. Daraus ist in weiterer Folge die festzusetzende Einkommensteuer laut Umrechnungsmethode (Hochrechnungsmethode) zu ermitteln:

	2.624,63 €
zuzüglich Steuer auf sonstige Bezüge	0,00 €

Einkommensteuer	2.624,63 €
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	-2.718,22 €
festzusetzende Einkommensteuer vor Rundung	-93,59 €
festzusetzende Einkommensteuer (1. Variante)	-94,00 €

Kontrollrechnungsvariante (Kontrollrechnungsmethode)

Das Arbeitslosengeld wird als steuerpflichtig behandelt und das Einkommen für Zwecke der Kontrollrechnungsmethode wie folgt ermittelt:

Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK 1.1. bis 31.12.	2.874,09 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel A Vorsorgekasse	0,00 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel Arbeitgeber	19.492,82 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK Vors.k.1.-31.3	0,00 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel BUAK 21.3.	151,74 €
abzüglich Werbungskosten (Pendlerpauschale)	-696,00 €
abzüglich Werbungskosten (Zusatzbeitrag WGKK)	-722,36 €
abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00 €
als steuerpflichtig behandeltes Arbeitslosengeld	789,96 €
Gesamtbetrag der Einkünfte für Kontrollrechnung	21.758,25 €
abzüglich Sonderausgabenpauschale	-60,00 €
abzüglich Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG	-10,00 €
Einkommen für Kontrollrechnung	21.688,25 €

Daraus ist die Tarifsteuer (inkl. Berücksichtigung von Absetzbeträgen) auf das Einkommen für Kontrollrechnung und in weiterer Folge die festzusetzende Einkommensteuer laut Kontrollrechnungsmethode bzw. –variante zu ermitteln:

0 % für die ersten 11.000 €	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000 €	1.750,00 €
35 % für die restlichen 3.688,25 €	1.290,89 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
abzüglich Pendlereuro	-46,00 €
Tarifsteuer (für Kontrollrechnung) nach Absetzbetr.	2.594,89 €
zuzüglich Steuer auf sonstige Bezüge	0,00 €
Einkommensteuer	2.594,89 €
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	-2.718,22 €

festzusetzende Einkommensteuer vor Rundung	-123,33 €
festzusetzende Einkommensteuer (2. Variante)	-123,00 €

Vergleich der Ergebnisse der beiden Varianten (Methoden):

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG darf *die festzusetzende Steuer* [nach Umrechnungsmethode] *...nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge* [=Kontrollrechnungsmethode] *ergeben würde.*

Mit anderen Worten: es ist die festzusetzende Steuer laut derjenigen Methode (Variante) für die spruchmäßige Festsetzung heranzuziehen, welche die niedrigere Steuerbelastung bedeutet.

Ein mit einem Negativbetrag festgesetzter Steuerbetrag (Abgabenbetrag) ist aus der Sicht des Steuerpflichtigen eine Gutschrift.

Arithmetisch betrachtet ist eine negative Zahl stets kleiner (niedriger) als eine positive Zahl; eine negative Zahl mit einem größeren Absolutbetrag ist kleiner (niedriger) als eine negative Zahl mit einem kleineren Absolutbetrag.

Im vorliegenden Fall ist der Steuerbetrag in Höhe von -123,00 € niedriger als der Steuerbetrag in Höhe von -94,00 €. Mit anderen Worten: Eine Gutschrift von 123,00 € ist eine niedrigere Belastung (=eine größere Entlastung) aus der Sicht des Steuerpflichtigen als eine Gutschrift von 94,00 €.

Die Festsetzung erfolgt daher im vorliegenden Fall mit -123,00 € nach der Kontrollrechnungsmethode.

Zur (Un)Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die Entscheidungen über den Sachverhalt (Tatfragen), d.h. die tatsächlichen Umstände im Streitjahr 2017 sind keine Rechtsfragen und daher nicht revisibel. Die Rechtsfragen (rechtliche Würdigung) konnten aufgrund des klaren Wortlautes der Gesetze gelöst werden. Die Rechtslage ist daher eindeutig im Sinne des Beschlusses des VwGH vom 28.5.2014, ZI. Ro 2014/07/0053. Die ordentliche Revision ist sohin im vorliegenden Fall nicht zulässig.

Wien, am 7. Mai 2019

