

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache A, Straße1, Ort1, 000/****, über die Beschwerde vom 02.07.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 14. Juni 2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2010** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens zum Jahr 2010

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) als beschwerdeführende Partei machte in seiner am **18.04.2011** beim Finanzamt eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmer-Innenveranlagung **2010** (Drucksorte L1) diverse Werbungskosten aus Fortbildungen (Kennzahl 722: 1.255 €) geltend. Der Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2011 wies eine Gutschrift in Höhe von 848,01 Euro aus.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingereichten **Beschwerde**, vormals bezeichnet als Berufung, vom **02.07.2011** (Eingangsstempel beim Finanzamt vom 05.07.2011) führte der Bf aus, dass beim Jahresausgleich für 2010 zusätzlich ein Pendlerpauschale, Sonderausgaben aus der Wohnraumschaffung und aus einer Lebensversicherung, der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Kinderfreibetrag, außer-gewöhnliche Belastungen aus Kurkosten und von einer Brille zu berücksichtigen seien.

Am 08. Juli 2011 erließ das Finanzamt eine **Berufungsvorentscheidung** für das Jahr 2010 und berücksichtigte zusätzlich das Pendlerpauschale in Höhe von 187,50 €, den maximalen Höchstbetrag bei den Sonderausgaben in Höhe von 1.460 €, eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 299,04 € (Brille 148,47 €, Kurkosten 150,57 €), den Kinderfreibetrag von 220 €, den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Maximalbetrag in Höhe von 240 € als Negativsteuer aus den Sozialversicherungsbeiträgen. Das ergab eine zusätzliche Abgabengutschrift in Höhe von 782 € und insgesamt eine festgesetzte Einkommensteuer mit einem Gesamtguthaben für 2010 in Höhe von 1.629,95 €, gerundet 1.630,00 €.

Mit Schreiben vom 05.08.2011 (Eingangsstempel des Finanzamtes vom 08.08.2011) erhob der Bf einen **Vorlageantrag**. Er begehrte noch erhöhte Sonderausgaben aus einer Elektrikerrechnung und höhere außergewöhnliche Belastungen wegen der Reisekosten zur Kur mit dem Auto und aus Rezeptgebühren.

Mit Vorlagebericht vom 14.09.2012 legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Sachverhalt

Der Bf bezog im Jahr 2010 teilweise Arbeitslosengeld und hatte ab 14.06.2010 bis 31.12.2010 eine nichtselbständige Beschäftigung.

Aus dem dem Finanzamt von seinem Arbeitgeber gemeldeten Lohnzettel ist ersichtlich, dass eine Lohnsteuer in Höhe von 895,95 € vom Arbeitgeber einbehalten wurde.

Im Jahr **2010** steht dem Bf so wie in der Berufungsvorentscheidung und jetzt auch nach Berechnung durch das BFG der Abzug eines Pendlerpauschales in Höhe von 187,50 €, Werbungskosten aus Fortbildung in Höhe von 1.255 €, der Abzug von Sonderausgaben im gesetzlich höchst möglichen Ausmaß und eine außergewöhnliche Belastung laut den Anträgen des Bf und im gesetzlich höchst möglichen Ausmaß, ein Kinderfreibetrag in Höhe von 220 €, sowie der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 494 € und die maximale Höhe der Rückerstattung der Negativsteuer in Höhe von 240 € zu.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die seitens der belangten Behörde dem BFG übermittelten Unterlagen sowie auf die Anträge des Bf.

Rechtslage

Zu den Sonderausgaben:

§ 18 EStG 1988 idgF bestimmt:

"(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

....

2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

...

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

...

c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder

- Herstellungsaufwendungen.

...

(2) Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

1. Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

...."

Zur außergewöhnlichen Belastung:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Zunächst darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Die Belastung muss weiters außergewöhnlich (Abs. 2) und zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3) sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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

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 Euro6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

-wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

-für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind nach § 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.

Zur Tarifsteuer und Negativsteuer im Einkommensteuergesetz:

§ 33 Abs. 8 und 9 EStG 1988 idGF des AbgÄG 2009, BGBl I 151, bestimmen:

"(8) Ist die nach Abs. 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. ... Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

(9): Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit b oder c zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10% gemäß Abs. 8 auf 15% und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs. 8 auf höchstens 240 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

Erwägungen

In der Beschwerdevorlage des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht beantragte das Finanzamt der Beschwerde im nachgewiesenen Ausmaß stattzugeben.

Zu den Sonderausgaben:

Nach den Vorbringen des Bf in der Beschwerde und im Vorlageantrag vom **05.08.2011** wurde vom Bf noch eine zusätzliche Elektrikerrechnung in Höhe von 2.470,87 € als Wohnraumschaffung eingereicht.

Auch wenn die Sonderausgaben betreffend die Wohnraumschaffung und die Lebensversicherung im nachgewiesenen Umfang zur Gänze inklusive des Alleinverdiener-Höchstbetrages berücksichtigt werden können, sind zufolge **§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988** diese Sonderausgaben **nur** in Höhe der sogenannten **"Topfsonderausgaben"** mit dem steuerlich zulässigen Höchstbetrag - das sind hier für den Bf 2.920 € und als

Alleinverdiener nochmals 2.920 € = 5.840 € als Höchstbetrag - und davon nur ein Viertel anzusetzen:

Sonderausgaben Wohnraumschaffung in Kennzahl 456: 4.511,67 € + 1.590 € + 933,24 € + 2.316 € + 2.470,87 € = 11.821,78 € plus Sonderausgaben Lebensversicherung in Kennzahl 455: 316,44 €.

Auf Grund der gesetzlichen Bestimmung, dass die Sonderausgaben **nur** mit Höchstbeträgen anerkannt werden, kommt es für den Bf nur zum Abzug eines Viertels dieser "Topfsonderausgaben": $2.920 \text{ €} \times 2 = 5.840 \text{ €} / 4 = \mathbf{1.460 \text{ €}}$

Zur außergewöhnliche Belastung:

Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Diese Beeinträchtigung wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt.

An Mehraufwendungen für die Kur des Bf und seiner Ehefrau sind die geltend gemachten Kostenbeiträge zur Kur von je Person á 150,57 € abzüglich einer Haushaltsersparnis von 21 Tage mal 5,23 € pro Tag = 109,83 € anzusetzen.

Zur Berechnung der Höhe der Haushaltsersparnis hat sich sowohl bei den Finanzämtern als auch beim UFS und beim BFG die Rechtsansicht durchgesetzt, dass die Haushaltsersparnis für die Kosten der Verpflegung an einem Kurort anstatt zu Hause in Anlehnung an die Sachbezugswerte - Verordnung BGBl Nr. 642/1992 idgF - zu bemessen ist. Die Haushaltsersparnis hat jene betragliche Ersparnis im Visier, die objektiv dadurch eintritt, dass der Abgabepflichtige in einer Einrichtung verköstigt wird und dadurch von ihm Haushaltsausgaben für die Verpflegung eingespart werden. Solche Kosten sind steuerlich für alle Abgabepflichtigen **nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung** iS § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und von seinen Beiträgen, die er bei der Kur für den Selbstbehalt bezahlen musste, abzuziehen.

Die Fahrtkosten zur Kur und wieder nach Hause sind im Wege des Kilometergeldes anzuerkennen.

Als außergewöhnliche Belastungen für die Kur: 150,57 € minus Haushaltsersparnis 109,83 € = 40,74 € mal 2 Personen 81,48 € + Fahrtkosten in Höhe 178,50 € + Rechnung mit 100,20 € = 360,18 € (Kennzahl 734)

Als weitere außergewöhnliche Belastungen zählen die Rezeptgebühren in Höhe von 106,54 € + Brille 148,47 € = 255,01 € (beides Kennzahl 730)

Die außergewöhnliche Belastung im Jahr 2010 beträgt somit in Summe **615,19 €** und der Selbstbehalt gemäß § 34 EStG 1988 hat eine Höhe von 451,23 €.

Auch wenn **alle Anträge des Bf im Jahr 2010** berücksichtigt werden konnten, kommt es **nicht** zu einer höheren Abgabengutschrift als in der Berufungsvorentscheidung

vom 08. Juli 2011 ausgewiesen. Der Bf hat mit den Werbungskosten, den Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastung und dem Kinderfreibetrag seine Einkommensteuerbemessungsgrundlage **unter** das Einkommen von 11.000 Euro reduziert.

Die Tarifsteuer für die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11.000 Euro 0 (=Null) Euro. Dies trifft hier im Jahr 2010 für den Bf zu. Der Bf hat die Sonderausgaben mit dem Höchstbetragsviertel ausschöpfen können und ist auch mit den außergewöhnlichen Belastungen über seinem gesetzlich vorgesehenen Selbstbehalt.

Der Bf hat im Jahr 2010 die gesamte vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 895,95 € zurückerhalten, weil keine Einkommensteuer nach dem Tarif festzusetzen war. Der Bf hat **zusätzlich eine Negativsteuer** in Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages von 494 € und durch den Anspruch auf ein Pendlerpauschale die mit maximal 240 € gedeckelte Negativsteuer von seinen Sozialversicherungsbeiträgen erhalten. Das ist in Summe der Betrag von **1.629,95 Euro als Steuerguthaben, gerundet 1.630 Euro**, das bereits die Berufungsvorentscheidung vom 08. Juli 2011 ausgewiesen hat und nun auch bei der Neuberechnung des BFG nach den Zusatzanträgen des Bf laut Berechnungsblatt herauskommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in €).

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.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Linz, am 23. Juli 2019

