

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stb, Steuerberater Wirtschaftstreuhänder, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. August 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 23. August 2013, Steuernummer , betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) – Herr ***Bf1*** – machte in der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 vom 29.06.2013 die Rückzahlung von Notstandshilfe in Höhe von 12.383,52 € als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt vom 02.08.2013 wurde der Bf ersucht, die Unterlagen zu den erklärten Aufwendungen nachzureichen.

Am 04.08.2013 übermittelte der Bf den Bescheid des Arbeitsmarktservice (AMS) vom 12.12.2011 mit dem der Bf zur Rückzahlung unberechtigt empfangener Notstandshilfe in Höhe von 12.383,52 € verpflichtet wurde, da das Ermittlungsverfahren ergeben habe, dass der Bf die Leistung aus der Arbeitslosenversicherung für den Zeitraum 22.07.2007 bis 22.06.2009 zu Unrecht bezogen habe. Zusätzlich übermittelte der Bf Kopien von sechs Bankbelegen, aus

denen hervorgeht, dass der Bf den Betrag von 12.383,52 € in sechs Teilbeträgen (4.300 € + 4.083,52 € + 4 x 1.000 €) im ersten Halbjahr 2012 an das AMS überwiesen hat.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.08.2013 wurde die Nichtberücksichtigung der Rückzahlung der Notstandshilfe als Werbungskosten mit Verweis auf § 20 Abs 2 und § 3 Abs 1 Z 5 EStG 1988 begründet.

Mit Schriftsatz vom 28.08.2013 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.08.2013 und beantragte, die Rückzahlung der Notstandshilfe in Höhe von 12.383,52 € ebenso wie die in der Erklärung noch nicht geltend gemachten Kurkosten in Höhe von 338,27 € sowie die pauschalen Diätkosten für Zuckerkrankheit in Höhe von 840 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG zu berücksichtigen. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass die Höhe von Einkünften aus Gewerbebetrieb bei selbständig Erwerbstätigen im Vorhinein nie genau vorhergesagt werden könnten und dass sich erst im Nachhinein – aufgrund der Einkommensteuerbescheide der Gattin des Bf – herausgestellt habe, dass das maßgebliche Einkommen der Gattin des Bf zu hoch gewesen sei.

Mit Vorhalt vom 17.09.2013 wurde der Bf ersucht, die Behinderung und die Notwendigkeit der Diätverpflegung durch eine Bestätigung vom Bundessozialamt nachzuweisen sowie die Belege für die Kurkosten nachzureichen.

Am 18.09.2013 teilte die steuerliche Vertretung im Wesentlichen mit, dass bezüglich Diätverpflegung iSd § 2 Abs 1 der VO eine Behinderung nicht zwingend erforderlich sei, der Bf keinen Behindertenpass habe, keine Bescheinigung des Bundessozialamtes vorliege und gegebenenfalls eine Bestätigung des Hausarztes vorgelegt werden könne. Hinsichtlich der Kurkosten wurde eine Rechnung des Kurzentrum A vom 28.07.2012 übermittelt, der zufolge der Bf den Rechnungsbetrag am 09.07.2012 bar bezahlt habe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.09.2013 wurde die Beschwerde vom 28.08.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.08.2013 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Rückzahlung der zu Unrecht bezogenen Notstandshilfe weder außergewöhnlich noch zwangsläufig sei. Die pauschalen Diätkosten und die Kurkosten seien unter Abzug des Selbstbehaltes anerkannt worden, da diese jedoch den Selbstbehalt nicht überstiegen, könnten diese keine steuerliche Auswirkung entfalten.

Die steuerliche Vertretung des Bf stellte am 24.10.2013 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 04.07.2014 urgierte die steuerliche Vertretung des Bf bei der Abgabenbehörde die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht.

Mit Vorlagebericht vom 13.10.2014 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit E-Mail vom 10.06.2020 zog die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf leistete im Streitjahr 2012 Rückzahlungen der unberechtigt empfangenen Notstandshilfe an das Arbeitsmarktservice NÖ in Höhe von insgesamt 12.383,52 €.

Aufgrund seiner Zuckerkrankheit machte der Bf Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung in Höhe des Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastungen geltend. Der Bf besitzt keinen Behindertenpass.

Weiters wurde ein dem Bf erwachsener Selbstbehalt in Zusammenhang mit einem Kuraufenthalt in Höhe von 359,10 €, abzüglich einer Haushaltsersparnis von 109,84 € (= 21 Tage x 5,23 €) und zuzüglich Fahrtkosten von 89,04 € (= 106 km x 2 x 0,42 €), in Höhe von insgesamt 338,27 € als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Der Umstand, dass die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheits- (Pauschbetrag für Zuckerkrankheit: 70 € pro Monat x 12 = 840 €) und Kurkosten (338,27 €) in Höhe von insgesamt 1.178,27 € (= 840 € + 338,27 €) den zu berücksichtigenden Selbstbehalt nicht übersteigen und somit keine Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer haben, blieb unangefochten.

Strittig ist die Berücksichtigung der Rückzahlung der zu Unrecht bezogenen Notstandshilfe als außergewöhnliche Belastung.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach Abs 2 *leg cit* außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 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 mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %.

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Liegt daher zB das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Kommentar § 34, Anm 1).

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls (vgl. VwGH 30.01.2014, Zl. 2010/15/0191), und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen. Der Steuerpflichtige darf sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (VwGH 03.03.1992, Zl. 88/14/0011). Keine außergewöhnlichen Belastungen bilden daher Aufwendungen, die freiwillig geleistet werden (vgl. *Jakom/Peyerl* EStG, 2018, § 34, Rz 41) oder die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken, dh freiwillig (VwGH 30.05.1995, Zl. 92/13/0191), entschlossen hat (VwGH 23.05.2007, Zl. 2006/13/0081).

Rechtliche Gründe entspringen dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Die Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit begründet für sich allein aber noch keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs 3. Wenn ein Steuerpflichtiger Verbindlichkeiten erfüllt, geschieht dies vielmehr nur dann zwangsläufig, wenn deren Entstehungsgrund zwangsläufig war, nicht aber dann, wenn die Verbindlichkeit zur Leistung freiwillig eingegangen wurde. Bei einer anderen Beurteilung würde das Erfordernis der Zwangsläufigkeit gegenstandslos, weil es dann jeder Steuerpflichtige in der Hand hätte, die steuerliche Berücksichtigung seiner Aufwendungen dadurch herbeizuführen, dass er zuvor eine entsprechende Rechtsverbindlichkeit schafft (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 34 Abs 2 bis 5 EStG 1988, Tz 3.2).

Rechtliche Gründe können sich grundsätzlich aus dem Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtliche Verpflichtung nicht auf einen freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein (VwGH vom 31.03.2003, 98/14/0164). Schon die Übernahme der Verpflichtung muss aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erfolgen.

Der Beschwerdeführer hat sich aus freien Stücken dazu entschlossen, bezüglich der Höhe des Einkommens seiner Ehegattin im Antrag auf Notstandshilfe einen Betrag anzugeben, der in weiterer Folge zur Rückforderung und Rückzahlung von Notstandshilfe geführt hat. Da – wie in der Beschwerde eingeräumt – das maßgebliche Einkommen der Gattin des Bf zu hoch war, hatte der freiwillige Entschluss des Bf, im Antrag auf Notstandshilfe ein zu niedriges Einkommen seiner Gattin anzugeben, eine Rückforderung an Notstandshilfe in Höhe von 12.383,52 € zur Folge.

Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen.

Im Hinblick darauf hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass etwa Aufwendungen, die Folge der Abgabe einer unbedingten Erbserklärung sind, zu keiner Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 führen (vgl. VwGH vom 30.01.2014, 2010/15/0191). Nichts anderes kann gelten, wenn sich ein Abgabepflichtiger aus freien Stücken dazu entschließt, im Antrag auf Notstandshilfe Angaben bezüglich der Höhe des Einkommens seiner Gattin zu machen, die jenen in den Einkommensteuerbescheiden der Gattin des Bf nicht entsprechen und sodann Rückforderungen an zu Unrecht bezogener Notstandshilfe zur Folge haben.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen sind Folge eines Verhaltens, zu dem sich der Beschwerdeführer freiwillig entschlossen hat, weshalb das in § 34 Abs 1 und 3 EStG 1988 normierte Erfordernis der Zwangsläufigkeit nicht gegeben ist.

Bezüglich der Geltendmachung der Rückzahlung von zu Unrecht bezogener Notstandshilfe als Werbungskosten in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 wird darauf verwiesen, dass gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Da die Notstandshilfe gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit ist und die Rückzahlung steuerfreier oder nicht steuerbarer Einnahmen gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 zu keinem Werbungskostenabzug führt (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 54), war die im Streitjahr 2012 vom Bf geleistete Rückzahlung der unberechtigt empfangenen Notstandshilfe in Höhe von 12.383,52 € als Werbungskosten nicht abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage, ob es sich bei der Rückzahlung von zu Unrecht bezogener Notstandshilfe um außergewöhnliche Belastungen handelt, im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes entschieden wurde, war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Wien, am 12. Juni 2020