

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 8. Februar 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und 2017 und Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2016 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. bezog in den Jahren 2016 und 2017 Rehabilitationsgeldzahlungen von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für diese Jahre macht sie neben Sonderausgaben auch die Kosten für ein im Jahr 2014 angeschafftes Notebook (für 2016) in Höhe von 999,00 Euro als Werbungskosten und Kosten für eine ärztliche Heilbehandlung in Höhe von 293,42 Euro (2016) und 264 Euro (2017) als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit den **angefochtenen Einkommensteuerbescheiden** setzte das Finanzamt Einkommensteuern in Höhe von 2.542,00 Euro für das Jahr 2016 und in Höhe von 2.568,00 Euro für das Jahr 2017 fest. Dabei bezog es in die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nicht allein das in diesen Jahren von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse empfangene Rehabilitationsgeld, sondern auch die im Jahr 2018 mit Bescheid festgesetzte Nachzahlung einer Berufsunfähigkeitspension der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) ein.

Die als Werbungskosten geltende gemachten Kosten für das Notebook berücksichtigte es nicht, da aus der Aktenlage nicht erkennbar sei, inwieweit dieses mit einer beruflichen

Tätigkeit der Bf. in Verbindung stehe, die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten berücksichtigte es nicht, weil diese die für die Bf. geltenden Selbstbehalte nicht überstiegen.

Zusätzlich zu den Einkommensteuern setzte es mit einem Anspruchszinsenbescheid 2016 vom selben Tag Anspruchszinsen in Höhe von 58,63 fest.

In den **Beschwerden** gegen diese Bescheide führte die Beschwerdeführerin (Bf.) aus, es seien sowohl das Rehabilitationsgeld als auch die Berufsunfähigkeitspension dem Einkommen zugerechnet worden, obwohl sie nur die Differenz zwischen beiden Leistungen ausbezahlt bekommen habe.

Nach einem Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO durch das Finanzamt präzisierte die Bf. ihr Beschwerdebegehren am 7. März 2019 dergestalt, dass der Einkommensteuer nur die Einkünfte aus der Berufsunfähigkeitspension zu unterziehen und die Kosten für ein Notebook anteilig als Werbungskosten und jene für ärztliche Behandlungen und für Medikamente als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien.

Zur Begründung führte sie aus, sie habe vom 1. November 2013 befristet bis zum 30. April 2015 eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt bekommen. Ab 1. Mai 2015 sei ihr von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse ein Rehabilitationsgeld zugesprochen worden. Aufgrund eines Urteils des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 3. Dezember 2015 sei ihr aber die Berufsunfähigkeitspension weiter gewährt worden. Ihr steuerpflichtiges Einkommen bestehe daher nur aus der Berufsunfähigkeitspension.

Die Berücksichtigung der anteiligen Kosten für das Notebook begründete sie damit, dass sie für die Abfassung der Klage beim Arbeits- und Sozialgericht einen Computer benötigt habe. Die Berücksichtigung der Arztkosten machte sie ohne Begründung erneut als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das Finanzamt wies die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 11. April 2019 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, sowohl das Rehabilitationsgeld als auch die Berufsunfähigkeitspension seien in den Streitjahren zu versteuern, das in diesen Jahren zugeflossene Rehabilitationsgeld nach dem Zuflussprinzip gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988, die nachträglich zuerkannte Berufsunfähigkeitspension nach dem Anspruchsprinzip gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988. Die im Kalenderjahr 2018 zurückbezahlten Rehabilitationsgelder seien im Rahmen der Veranlagung 2018 gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 als Werbungskosten steuermindernd zu berücksichtigen.

Da die Bf. ihr Notebook lediglich zum Verfassen von einer Klage beim Arbeits- und Sozialgericht benütze, könne von einer beruflichen Veranlassung allenfalls in einem vernachlässigbaren Ausmaß gesprochen werden. Ein Notebook könne auf vielfältige Weise auch im privaten

Bereich benützt werden. Im Beschwerdefall überwiege die privat veranlasste Verwendung die berufliche aber weitaus.

Aufgrund der Tatsache, dass die Ermittlung des Einkommens für 2016 und 2017 in richtiger Höhe erfolgt sei, könne auch die Höhe des Selbstbehaltes für die außergewöhnlichen Belastungen nicht geändert werden.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid erklärte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. April 2019 als zurückgenommen, weil die Bf. dem Mängelbehebungsauftrag nicht nachgekommen sei.

Mit dem **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) wandte sich die Bf. erneut gegen die kumulierte Versteuerung der Rehabilitationsgelder und die Berufsunfähigkeitspension. Es sei entweder nur die Berufsunfähigkeitspension oder nur das Rehabilitationsgeld zusätzlich der Differenz zwischen Berufsunfähigkeitspension und Rehabilitationsgeld der Besteuerung zu unterziehen.

Die steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten für das Notebook sei dadurch gerechtfertigt, dass die Digitalisierung in Vorarlberg vorangetrieben worden sei, nachdem sie von ihren Hochbeeten im ***3*** Park Bilder an die Stadt ***4*** gesandt habe.

Am 17. September 2019 legte das Finanzamt die Beschwerden samt den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. bezog vom 1. November 2013 befristet bis 30. April 2015 eine Berufsunfähigkeitspension von der Pensionsversicherungsanstalt. Danach erhielt sie Rehabilitationsgeld von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse.

Im Jahr 2016 bezog sie Rehabilitationsgeldzahlungen in Höhe von 12.040,35 Euro, im Jahr 2017 in Höhe von 12.007,43 Euro.

Aufgrund eines Urteils des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 8. Juni 2016 war der Bf. die Berufsunfähigkeitspension auch nach dem 30. April 2015 weiter zu gewähren. Mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 11. September 2018 wurde dieses Urteil umgesetzt und der Bf. ab 1. Mai 2015 weiter eine Berufsunfähigkeitspension zugesprochen. Die Pension betrug ab 1. Mai 2015 monatlich 1.032,97 Euro, im Jahr 2016 monatlich 1.045,37 Euro, im Jahr 2017 monatlich 1.053,73 Euro und im Jahr 2018 monatlich 1.076,91 Euro.

Mit einer dem Bescheid angeschlossenen „Information über die Anweisung“ wurde der Bf. von der Pensionsversicherungsanstalt mitgeteilt, dass die Nachzahlung für die Zeit vom 1. Mai 2015 bis 31. August 2018 48.376,32 Euro abzüglich Krankenversicherungsbeitrag in Höhe von 2.467,10 Euro und Lohnsteuer in Höhe von 24,12 Euro, somit 45.885,10 Euro, betragen und dieser Betrag zur Verrechnung der Ersatzforderung der VGKK einbehalten werde.

Mit einem weiteren Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 2. Oktober 2018 wurde die Bf. darüber informiert, dass von den 45.885,10 Euro ein Betrag in Höhe von 44.010,28 Euro an die Vorarlberger Gebietskrankenkasse und der verbleibende Betrag in Höhe von 1.874,82 Euro an die Bf. überwiesen worden sei.

Mit Lohnzettel L 16 hat die Pensionsversicherungsanstalt dem Finanzamt für das Jahr 2016 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 11.904,72 Euro bei Bruttobezügen in Höhe von 14.635,18 Euro abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 2.730,46 Euro und für das Jahr 2017 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 11.999,88 Euro bei Bruttobezügen in Höhe von 14.752,22 Euro abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 2.752,34 Euro gemeldet.

Bei den geltend gemachten Werbungskosten handelte es sich um die Kosten für ein am 29.12.2014 um 999,00 Euro angeschafftes Gaming Notebook.

Die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten für das Jahr 2016 setzten sich laut einem Schreiben der Bf. vom 13. Dezember 2018 aus Kosten in Höhe von 118,00 Euro für eine professionelle Zahnreinigung, Zahlungen in Höhe von 35,73 Euro für eine Krankenhausrechnung des LKH ***1*** und in Höhe von 47,64 Euro des LKH ***2***, in Höhe von 79,25 Euro für Medikamentenrechnungen und in Höhe 12,80 Euro für die Zugfahrtscheine im Zusammenhang mit den Arztbesuchen, für das Jahr 2017 laut der Beilage L1ab in Höhe von 118 Euro für eine Zahnreinigung und in Höhe von 146,60 Euro für Medikamente.

2. Beweiswürdigung

Für die Feststellungen betreffend die Einnahmen aus Leistungen der Vorarlberger Gebietskrankenkasse und der Pensionsversicherungsanstalt stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die erwähnten Schriftstücke der Pensionsversicherungsanstalt, i.e. die bescheidmäßige Festsetzung der Berufsunfähigkeitspension, die Information über die Anweisung und die Mitteilung über die Überweisung der Nachzahlung; die Mitteilungen der Vorarlberger Gebietskrankenkasse über die überwiesenen Rehabilitationsgelder sowie die Eintragungen zur Steuernummer der Bf. in das Abgabensinformationssystem.

Für die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Werbungskosten (Notebook) und die Krankheitskosten folgt das Bundesfinanzgericht den auch vom Finanzamt nicht in Streit gezogenen Angaben der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

a) Einnahmen

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen u.a.

gemäß § 25 Abs. 1 lit. c EStG 1988 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung und

gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a erster Satz EStG 1988 Pensionen aus der gesetzlichen Krankenversicherung.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gelten gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, als in dem Jahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden.

Da bei Pensionszahlungen, insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung, bescheidmäßig abzusprechen ist und vor Ergehen des Bescheide Akontozahlungen nicht möglich sind, soll für diese Ausnahmefälle eine über § 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hinausgehende Zuordnung zum Zeitraum der wirtschaftlichen Zugehörigkeit bewirkt werden (so die EB zu § 19 Abs. 1 idF BudBG 2001). Diese Nachzahlungen sind somit nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen. Damit sollen negative Auswirkungen auf die steuerliche Progression vermieden werden (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 19 Tz 30/2).

Im Beschwerdefall wurde mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 11. September 2018 die Weiterzahlung einer Berufsunfähigkeitspension ab 1. Mai 2015 gewährt. Auch wenn die Pensionsversicherungsanstalt den nachgezählten Betrag mit Ersatzforderungen der Gebietskrankenkasse gegenverrechnet und von diesen Nachzahlungen tatsächlich nur einen Betrag von 1.874,32 Euro an die Bf. überwiesen hat, waren die bescheidmäßig festgesetzten Nachzahlungen aufgrund der Anordnung des § 19 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 im jeweiligen Kalenderjahr, für das der Anspruch bestand, zu erfassen. Im Jahr 2016 hatte die Bf. einen Anspruch auf eine Berufsunfähigkeitspension in Höhe von netto 11.904,72 Euro und im Jahr 2017 in Höhe von netto 11.999,88 Euro. In dieser Höhe galten diese Pensionen der Bf. daher auch als zugeflossen.

Der Anspruch auf Rehabilitationsgeld wurde gemäß § 143a ASVG systematisch der Krankenversicherung und nicht der Pensionsversicherung zugeordnet. Auch der Steuergesetzgeber hat das Rehabilitationsgeld mit der Begründung, das anstelle einer befristeten Invaliditätspension oder Berufsunfähigkeitspension getretene Rehabilitationsgeld werde durch die Krankenversicherung geleistet und sei zudem funktional als eine Fortsetzung des Krankengeldes anzusehen, in § 69 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014 dem Krankengeld gleichgestellt. Dementsprechend ist das Rehabilitationsgeld unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 und nicht unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu subsumieren (vgl. VwGH 19.12.2018, Ro 2017/15/0025).

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen aus der gesetzlichen Krankenversicherung erfolgt aber nach dem Zuflussprinzip. Daher ist das in den Jahren 2016 und 2017 an die Bf. bezahlte Rehabilitationsgeld auch in diesen Jahren steuerlich zu erfassen.

Die Verrechnung der Nachzahlung der Berufsunfähigkeitspension mit der Ersatzforderung der Vorarlberger Gebietskrankenkasse führt im Ergebnis zwar zu einer Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes. Eine solche Rückzahlung kann aber den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 19 Tz 10).

Die Rückzahlung ist vielmehr im Wege des § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Gemäß § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Solche Werbungskosten sind gemäß § 19 Abs. 2 erster EStG für das Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet wurden.

Aufgrund der eindeutigen materiellrechtlichen Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG stellt die Rückzahlung des Rehabilitationsgeldes im Jahr 2018 auch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (vgl. BFG 25.10.2018, RV/3100072/2017; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035; *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 207/2).

Das im Wege der Verrechnung mit der Nachzahlung der Berufsunfähigkeitspension an die Vorarlberger Gebietskrankenkasse zurückbezahlte Rehabilitationsgeld ist daher im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 als Werbungskosten abzusetzen. Laut vorliegendem Einkommensteuerbescheid 2018 ist das auch tatsächlich geschehen (in dem ein Betrag in Höhe von -37.458,88 Euro als Werbungskosten berücksichtigt wurde).

Aufgrund der geringen Einkünfte der Bf. in Höhe von 12.263,88 Euro im Jahr 2018 führt die Berücksichtigung der Rückzahlungen des Rehabilitationsgeldes als Werbungskosten im Ergebnis zu einem Verlust von Werbungskosten. Eine Korrektur dieses Ergebnisses durch Gewährung eines Verlustvortrages nach § 18 Abs. 6 EStG wird vom Verwaltungsgerichtshof aber abgelehnt (vgl. 28.5.2019, Ra2018/15/0064), eine Verfassungswidrigkeit aufgrund des

Fehlens eines solchen Verlustvortrages bei den außerbetrieblichen Einkünften wurde vom Verfassungsgerichtshof nicht erkannt (vgl. VfGH 8.6.2017, E 801/2017).

Einer dadurch im Ergebnis bewirkten überhöhten Besteuerung kann nur im Wege einer **Nachsicht nach § 236 BAO** begegnet werden (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 207/2). Im Verfahren über die Abgabefestsetzung ist eine Korrektur dieses Ergebnisses hingegen nicht möglich.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Demgegenüber sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 (Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung) anzuwenden

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen oder Ausgaben, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dies gebietet auch die verfassungskonforme Interpretation des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Eine Regelung, nach der Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung ausschließlich bei jenen Einkünften mindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkunftserzielung, nicht aber die Möglichkeit der Überprüfung der tatsächlichen Nutzung, gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG (vgl. VfGH 28. Oktober 1998, 93/14/0195, 95/14/0044 und 95/14/0045).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand oder eine Ausgabe der Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Zur Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Gerichtshof bereits wiederholt seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines Computers als Arbeitsmittel dann zu bejahen ist, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125; 24.2.2011, 2007/15/0042).

Für die (anteilige) Absetzbarkeit für die Kosten des Notebooks hat die Bf. lediglich ins Treffen geführt, dass die Verwendung desselben im Zusammenhang mit der Klage beim Arbeits- und Sozialgericht erforderlich gewesen sei und sie Bilder von ihrem Hochbeet an die Stadt ***4*** gesandt habe. Damit wird aber eine allenfalls geringfügige berufliche Verwendung des Notebooks aufgezeigt, die sich von der privaten Lebensführung auch nicht trennen lässt. Eine lediglich einmalige Verwendung eines Notebooks in einem weit gefassten Zusammenhang mit Einkünften, konkret mit der Berufsunfähigkeitspension der Bf., bewirkt keine berufliche Nutzung dieses Computers, die als beruflich notwendig oder relevant eingestuft werden könnte. Ein beruflicher Zusammenhang des Versendens von Bildern vom Hochbeet der Bf. mit ihren Einkünften ist hingegen überhaupt nicht erkennbar. Die Anschaffung des Notebooks ist bei dieser Sachlage als nahezu ausschließlich privat einzustufen, weshalb die Berücksichtigung der Anschaffungskosten des Notebooks als Werbungskosten daher ausscheidet.

2. Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1998 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.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (vgl. VwGH 21.9.1956, 349/56) und erwachsen aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen zwangsläufig (vgl. z.B. VwGH 28.4.1987, 85/14/0049).

Kosten für eine Zahnreinigung sind allerdings keine Krankheitskosten und kommen als außergewöhnlichen Belastungen daher nicht in Frage (vgl. BFG 18.2.2014, RV/5101099/2011). Die von der Bf. geltend gemachten Kosten für die Zahnreinigung können daher nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Die übrigen Kosten beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur insoweit und sind außergewöhnliche Belastungen, als sie die nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro 6%,

bei mehr als 7.300 Euro bis 14.000 Euro 8%,

bei mehr als 14.600 Euro bis 36.000 Euro 10% und bei

mehr als 36.400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind.

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

Das für die Berechnung des Selbstbehaltes relevante Einkommen der Bf. betrug nach der bisher getroffenen Beschwerdeentscheidung im Jahr 2016 27.014,71 Euro und im Jahr 2017 27.090,80, die Selbstbehalte waren demgemäß mit 10% dieser Einkommen mit 2.701,47 Euro im Jahr 2016 und mit 2.709,08 Euro im Jahr 2017 festzusetzen.

Damit lagen die geltend gemachten Krankheitskosten deutlich unter den für die Streitjahre geltenden Selbstbehalten und konnten schon aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

B. Anspruchszinsenbescheid 2016

a) Zurücknahme der Beschwerde

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO hat die Bescheidbeschwerde zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Die Angabe einer Begründung soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, aus welchen Gründen der Beschwerdeführer die Bescheidbeschwerde für gerechtfertigt bzw. für Erfolg versprechend hält (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 250 Tz 14 mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung).

Entspricht eine Beschwerde nicht den im § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, hat die Abgabenbehörde nach § 85 Abs. 2 BAO dem Beschwerdeführer die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Beschwerde nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Im Beschwerdefall ist das Finanzamt zum Ergebnis gelangt, die Bf. sei dem ihm erteilten Mängelbehebungsauftrag nicht nachgekommen, da sie keine ausreichende Begründung seiner Beschwerde nachgereicht habe.

Diese Ansicht teilt das Bundesfinanzgericht nicht.

Die Bf. hat die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2016 damit begründet, die Festsetzung der Einkommensteuer 2016 sei unrichtig. Eine Verbindung dieser Begründung mit jener in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 lässt unschwer erkennen, was gemeint ist: dass die Festsetzung von Anspruchszinsen nur erfolgt ist, weil das Rehabilitationsgeld und die Berufsunfähigkeitspension in ein und demselben Jahr steuerlich erfasst wurden und ohne diese kumulierte Besteuerung keine Einkommensteuernachforderung und damit auch keine Anspruchszinsen entstanden wären.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid gilt daher nicht als zurückgenommen und ist einer inhaltlichen Würdigung zu unterziehen.

b) Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 erster Satz BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt und
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 205 Rz 33 mit der dort zitierten Rechtsprechung).

Aufgrund dieser Bindung des Anspruchszinsenbescheides an den grundlegenden Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid kann ein Anspruchszinsenbescheid aber nicht mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Einem solchen Umstand kann nur durch die Erlassung eines neuen Anspruchszinsenbescheides und nicht durch Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides Rechnung getragen werden (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; Ritz, BAO⁷, § 205 Tz 34 und 35).

Eine Beschwerde gegen einen Anspruchszinsenbescheid, die sich inhaltlich gegen den diesem zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheid richtet, ist hingegen als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde der Bf. wendet sich inhaltlich ausschließlich gegen die ihrer Ansicht nach unrichtige Einkommensteuerfestsetzung. Damit wird keine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Anspruchszinsenbescheides aufgezeigt.

Einer durch die Festsetzung der Anspruchszinsen bewirkten besonderen Härte infolge der kumulierten Erfassung der Berufsunfähigkeitspension und des Rehabilitationsgeldes in einem Jahr bei der Einkommensteuer kann ebenso nur im Wege eines Nachsichtsverfahrens gemäß § 236 BAO gemildert werden.

3.2. 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.

Dieses Erkenntnis beruht auf einer klaren gesetzlichen Grundlage. Von der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde damit nicht abgewichen. Eine

Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird mit diesem Erkenntnis somit nicht aufgeworfen, weshalb eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig ist.

Feldkirch, am 28. Jänner 2021