

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch \*\*\*16\*\*\* Steuerberatung GmbH, \*\*\*17\*\*\*, hinsichtlich der gemäß § 253 BAO weitergeltenden Beschwerde vom 07.09.2022 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* DS \*\*\*1\*\*\* vom 20.04.2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* beschlossen:

Der gemäß § 253 BAO angefochtene Einkommensteuerbescheid v.20.04.2023 sowie die Beschwerde vorentscheidung v. 03.02.2023 werden gem. § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das \*\*\*FA\*\*\* DS \*\*\*1\*\*\* aufgehoben.

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

## Begründung

Strittig im konkreten Beschwerdefall sind Fragen betreffend Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer 50-prozentigen Behinderung, Anwendung des Selbstbehaltes bei nicht der Behinderung unterliegenden Krankheitskosten) gemäß § 34 ff EStG 1988 sowie Berechnungsfragen (Umrechnungszuschlag) („*besonderer Progressionsvorbehalt iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988*“).

Mit Vorlagebericht v. 07.09.2023 wurde die Beschwerde v.07.09.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aus diesem geht Folgendes hervor:

|                                      |                                       |
|--------------------------------------|---------------------------------------|
| „Beschwerdevorlage (Vorlagebericht)“ | 07.09.2023                            |
| Gesetzliche Grundlage:               | Beschreibungsbescheid gemäß § 243 BAO |

|                                                                                                                                     |                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Die Beschwerde wird zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.                                                       |                      |
| <b>Grunddaten:</b>                                                                                                                  |                      |
| <b>Beschwerdeführer</b>                                                                                                             | Bf. I                |
| Adresse:                                                                                                                            | ***2***              |
| Zustelladresse:                                                                                                                     | ***2***              |
| Steuernummer:                                                                                                                       | ***BF1StNr1***       |
| SVNR:                                                                                                                               | ***3***              |
| Geschlecht:                                                                                                                         | ***4***              |
| Geburtsdatum:                                                                                                                       | ***5***              |
| als <b>Steuerlicher Vertreter</b> - § 90a BAO- elektronische Akteneinsicht<br>Zustelladresse:<br>***17***<br>Zustellvollmacht: Nein | Name:<br><br>***6*** |
| <b>Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)</b>                                                         |                      |
| Bescheide                                                                                                                           |                      |
| <b>1 Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) (Jahr: 2021)</b>                                                             | <b>22.08.2022</b>    |
| <b>2 Beschwerde</b>                                                                                                                 | <b>07.09.2022</b>    |

|                                                       |                     |
|-------------------------------------------------------|---------------------|
| 3 BVE                                                 | 03.02.2023          |
| 4 Vorlageantrag                                       | 17.02.2023          |
| 5 Vorhalt FAÖ                                         | 13.05.2022          |
| 6 Antwortschreiben                                    | 25.05.2022          |
| 7 Berechnung FAÖ zum Einkommensteuerbescheid          | 22.08.2022          |
| 8 Arztbrief                                           | 02.09.2022          |
| 9 Antwortschreiben                                    | 11.01.2023          |
| 10 Vorhalt                                            | 05.01.2023          |
| 11 (neuer)Einkommensteuerbescheid                     | 20.04.2023          |
| 12 Wiederaufnahmebescheid                             | 20.04.2023          |
| 13 Aufstellung                                        | Krankheitskosten    |
| Vorlagebericht FAÖ                                    | 07.09.2023          |
| Gesamter Senat beantragt:                             | Nein                |
| Mündliche Verhandlung beantragt:                      | Nein                |
| Folgende Bescheide sind angefochten:                  |                     |
| Gegenstand: Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) | Jahr/Zeitraum: 2021 |

|                      |    |
|----------------------|----|
| Verfahrenskategorie: | AN |
|----------------------|----|

**Sachverhalt:**

„Der Pflichtige beantragt in der Einkommensteuererklärung 2021 **Krankheitskosten** in Höhe von 1.243,00 Euro und Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung (50%) in Höhe von 15.564,64 Euro. Im Zuge der Bearbeitung vom FAÖ wurden die Krankheitskosten auf 1.352,32 Euro und die außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt auf 5.209,02 Euro korrigiert. (siehe Berechnung FAÖ zum Einkommensteuerbescheid vom 22.08.2022). Begründet wurde diese Korrektur folgendermaßen: Kosten für Nahrungsergänzungsmittel und Hautpflegeprodukte sind nicht absetzbar. Diese Kosten wurden nicht gewährt. Wir haben Ihre außergewöhnliche Belastung (Reha-Aufenthalt) um eine Haushaltsersparnis von € 115,06 gekürzt. Jene Ausgaben die nicht mit Ihrer Behinderung in Zusammenhang stehen (Augenarzt, -tropfen), wurden unter Anrechnung des Selbstbehaltes anerkannt.

**Kosten für Privatkliniken bzw. Sonderklassegebühren** sind nur dann absetzbar, wenn durch ein eindeutiges medizinisches Attest nachgewiesen werden kann, dass der durchgeführte Eingriff nicht auch in einem allgemeinen Krankenhaus auf der normalen Klasse durchgeführt werden konnte. Da Sie, trotz Aufforderung, keinen Nachweis über die triftigen medizinischen Gründe für die Durchführung der Operation in einer Privatklinik vorgelegt haben, waren diese Aufwendungen nicht anzuerkennen."

Daraufhin legte der Pflichtige **Beschwerde** ein und begründet dies folgendermaßen:

"Die Nahrungsergänzungsmittel und Pflegeprodukte von CBS verwende ich ausschließlich im Zusammenhang mit meiner schweren Herpeserkrankung (Gesichtslähmung und Nervenerkrankung). Die vom Arzt verordneten Medikamente hatten nur jeweils eine kurze Wirkung und linderten meine Beschwerden kaum. Erst durch das Auspendeln der Betreuerin von CBS konnten die richtigen Behandlungsmittel gefunden werden, welche ich in der Folge regelmäßig verwendete. Die Haushaltsersparnis von Euro 115,06 wurde nun in die beiliegende neue Aufstellung eingearbeitet. Wie Sie aus der beiliegenden Bestätigung des behandelnden Facharztes Dr. \*\*\*11\*\*\* ersehen können, war wegen der Komplikationen eine erhöhte Dringlichkeit gegeben, während wegen der akuten Coronasituation in den öffentlichen Krankenhäusern eine Behandlung nicht möglich war. Bei nicht rechtzeitiger Behandlung wäre für mich die Gefahr einer Totallähmung bestanden."

Mit **Ergänzungsersuchen vom 5.1.2023** wurde die Bestätigung des behandelnden Arztes abverlangt, sowie die Verordnungen für die Nahrungsergänzungsmittel. Die Arztbestätigung wurde vorgelegt. Eine Verordnung für die Nahrungsergänzungsmittel jedoch nicht. Daraufhin wurde die Beschwerde abgewiesen, da für die Nahrungsergänzungsmittel keine Verordnung

vorgelegt werden konnte und diese somit nicht berücksichtigt werden können. Krankheitskosten gelten als außergewöhnlich und sind aus tatsächlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen anzusehen. Ein Klinikaufenthalt ist schon aus diesem Grunde als außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen anzusehen und deren Notwendigkeit wird nicht in Frage gestellt. Kosten, die jedoch höher sind (Kosten für den Aufenthalt in einer Privatklinik), als jene, die von der gesetzlichen Sozialversicherung gedeckt werden, gelten jedoch nur dann als zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen geboten sind. Die beantragten Krankheitskosten-Privat OPs sind mit einer vor Beginn der Behandlung ausgestellten fachärztlichen Bestätigung über die unbedingte medizinische Notwendigkeit der Operation in einer Privatklinik nachzuweisen.

Es ist auch zu überprüfen, ob die Möglichkeit bestand, die Behandlung in einem öffentlichen Krankenhaus durchzuführen. Der Pflichtige legt ein Schreiben des Univ.Doz.Dr. \*\*\*10\*\*\* vom 2.9.2022 vor, in dem dieser bestätigt, dass 2 Operationen an der Wirbelsäule durchgeführt wurden (2020 und 2021). Außerdem bestätigt er, dass er sich "aufgrund der damaligen Coronasituation" nicht an ein "öffentliches Haus" wenden konnten, und dass der Pflichtige "auch mit dem öffentlichen Haus sehr unzufrieden" gewesen sind. Aus der Bemerkung "aufgrund der damaligen Coronasituation" geht nicht hervor, dass eine unbedingte medizinische Notwendigkeit der Operation in einer Privatklinik vorgelegen hat, daher wurden diese Kosten nicht gewährt.

Am **20.04.2023** erfolgt dann **eine automatische Wiederaufnahme**, da am 16.2.2023 vom AMS und von der ÖGK die Meldungen über die Transferleistungen von 1.4.2021 bis 31.12.2021 geändert bzw. berichtigt (vermutlich aufgrund der Gewährung der Pension ab 1.4.2021) wurden. Dadurch ändert sich die Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes. Aufgrund dessen wird die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO durchgeführt.

**Der** am gleichen Tag, am 16.2.2023, eingelangte Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom **7.9.2022** beim Bundesfinanzgericht wird bei dieser Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO noch nicht berücksichtigt. Der Vorlageantrag ist weiterhin aufrecht. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst - § 253 BAO.

Im Zuge des Vorlageantrages legt der Pflichtige erneut eine genaue Stellungnahme des behandelnden Arztes Dr. \*\*\*11\*\*\* vor. Auf die Berücksichtigung der Kosten für die Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 1.935,70 Euro verzichtet der Pflichtige.

Jedoch sollten die übrigen Kosten in Höhe von 20.776,58 Euro - davon als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 17.025,93 Euro und als Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von 3.750,65 Euro - anhand der neu vorgelegten Unterlagen berücksichtigt werden.

**Beweismittel: Unterlagen****Stellungnahme:** automatische Wiederaufnahme und Vorlageantrag:

Am 20.04.2023 erfolgt eine automatische Wiederaufnahme, da am 16.2.2023 vom AMS und von der ÖGK die Meldungen über die Transferleistungen von 1.4.2021 bis 31.12.2021 geändert bzw. berichtigt (vermutlich aufgrund der Gewährung der Pension ab 1.4.2021) wurden.

Der am gleichen Tag, am 16.2.2023, eingelangte Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 7.9.2022 beim Bundesfinanzgericht wird bei dieser Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO noch nicht berücksichtigt. Der Vorlageantrag ist weiterhin aufrecht. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst - **§ 253 BAO**. Bezüglich der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel wird festgestellt, dass Aufwendungen für Stärkungsmittel generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Zi 1 und 2 EStG 1988 zählen, die lediglich im Rahmen einer ärztlich verordneten Diät abzugsfähig sein können. Die beantragten Aufwendungen von Nahrungsergänzungsmittel sind somit nicht unter den Begriff Krankheitskosten zu subsumieren, selbst wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die in § 34 Abs. 1 Z 2 bis 4 leg. cit. angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu erfüllen sind, d. h. die Belastung muss außergewöhnlich sein

(Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Kriterien der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssen gemeinsam vorliegen.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon entoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031). Nach ständiger Judikatur und Lehre handelt es sich bei Kosten in Zusammenhang mit einer Heilbehandlung, die in Folge einer Krankheit notwendig geworden sind und mit dieser typischerweise verbunden sind, um Kosten, die dem Abgabepflichtigen zwangsläufig erwachsen (vgl. z.B. VwGH vom 24.6.2004, Zl. 2001/15/0109), wobei unter Heilbehandlung Maßnahmen zu verstehen sind, die der Aufrechterhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit dienen. Zwangsläufig erwachsen unter anderem Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Sinn der Forderung nach einer Notwendigkeit von Krankheitskosten ist

es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint. Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung bzw. ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes oder durch die Bestätigung der (teilweisen) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erbracht werden. Entscheidend ist somit, ob eine Behandlung medizinisch indiziert ist, um die damit verbundenen Kosten von jene der privaten Lebensführung abgrenzen zu können. Im Zuge des Vorlageantrages beantragt der Pflichtige Krankheitskosten mit und ohne Selbstbehalt. Eine Aufstellung beiliegend stellen die Änderungen lt. Vorlageantrag (gelb) dar, wobei die gesamten Fahrtkosten neu sind. Die fehlenden Ersätze im Vorlageantrag (grau) waren auch beim Erstantrag nicht enthalten, wurden aber bereits im Erstbescheid berücksichtigt. Ersätze der ÖGK sind bei den eingelangten Vorhalten (Seite 12, 14 und 16) ersichtlich. Weiters legt er für die Massagen bei \*\*\*12\*\*\* Veordnungen vor und die Ozontherapie wurde bei einer Ärztin durchgeführt. Für die Behandlung bei \*\*\*13\*\*\* wurde keine Verordnung vorgelegt, ebenso nicht bei den Behandlungen in der Gesundheitspraxis \*\*\*15\*\*\* und für die Fußreflexzonenmassagen bei \*\*\*14\*\*\*.

|                                       |                                   |
|---------------------------------------|-----------------------------------|
| Belangte Behörde                      | ***FA***                          |
|                                       | Dienststelle ***9*** (FA ***1***) |
|                                       | ***18***                          |
| Für den Vorstand oder die Vorständin: | ***7***, ***8*** am 07.09.2023“   |

## Zurückverweisung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfällige Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen gem. § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die

abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. ...Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Beschwerdeerledigung setzt voraus, dass Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können (vergleiche Ritz/Koran, BAO-Kommentar 7. Aufl. § 278 Rz 9).

Auch Berechnungsfragen beispielsweise über die Höhe einer anzurechnenden Lohnsteuer aufgrund eines berechtigten Lohnzettels können Gegenstand einer Zurückverweisung an die Abgabenbehörde sein.

Im **Rahmen der Überprüfung dieses Beschwerdefalles** war neben den Krankheitskosten - unter anderem auch zu prüfen (Befugnis gem. § 279 BAO), in welcher Höhe und für welchen Bezugszeitraum Arbeitslosengeld (oder andere Zahlungen vom AMS) für den Beschwerdeführer im Veranlagungszeitraum 2021 angefallen sind.

**Um bzw. Hochrechnung bei Vorliegen eines Arbeitslosengeldbezuges von € 620,49 im Zeitraum 19.03.2021 bis 31.03.2021:**

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist zunächst davon auszugehen, dass der Auslöser für die Hochrechnung(Umrechnung), nämlich das Arbeitslosengeld in Höhe von € 620,49 sowohl im „angefochtenen“ Erstbescheid v. 22.08.2022 (dieser ist ja durch die vom FAÖ DS \*\*\*1\*\*\* durchgeführte Wiederaufnahme des Verfahrens v. 20.04.2023 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden) als auch im neuen Ersatz -Einkommensteuerbescheid 2021 v. 20.04.2023 , gegen den die Beschwerde v. 07.09.2022 im Wege des § 253 BAO weitergilt, unverändert geblieben. Dies gilt für den Bezugszeitraum (19.03.2021 -31.03.2021), aber auch für die Höhe der vom AMS übermittelten Arbeitslosengeldes (€ 620,49) .

Vergleicht man beide Einkommensteuerbescheide 2021 v. 22.08.2022 und den später folgenden Ersatzbescheid v. 20.04.2023, zeigt sich, dass die darin ausgewiesenen nichtselbständigen Einkünfte (Pension ab 01.04.2021, lohnsteuerpflichtige Krankengeldbezüge und – wie oben schon ausgeführt- der Arbeitslosengeldbezug im angeführten Zeitraum ident waren.

Die jeweiligen Gesamtbeträge der Einkünfte (jeweils € 24.298,79) sowie das ermittelte Einkommen (jeweils mit € 18.880,87 angesetzt) sind ident.

Als Umrechnungsbasis wurden € 5.342,70 sowohl im ersten Bescheid v. 22.08.2022 als auch im zweiten Einkommensteuerbescheid v. 20.04.2023 herangezogen.

1. Bescheid v.22.08.2023: Durch die Formel  $(5.342,70 \times 365-227,00) - 5.342,70$  ergab sich ein Umrechnungszuschlag v.€ 8.788,35 und in weiterer Folge ein

Durchschnittssteuersatz v. 15,83 %. EST € 3163,43 abzüglich anrechenbarer Lst v. € 3.961,52 und Rundungsdifferenz 0,09 =Gutschrift v. € 798,00

2. Bescheid v. 20.04.2023 (Ersatzbescheid): Durch die Formel  $(5.342,70 \times 365 - 13,00) - 5.342,70$  ergab sich ein Umrechnungszuschlag v. € 197,31 und in weiterer Folge ein Durchschnittssteuersatz v. 5,01 %. EST € 1.122,68 abzüglich anrechenbarer Lst v. € 3.961,52 und Rundungsdifferenz 0,16 =Gutschrift v. € 2.839,00.

Das FAÖ DS \*\*\*1\*\*\* stützte sich formell auf die am 16.02.2023 übermittelten Meldungen der ÖGK bzw. des AMS, ohne aber zu erkennen, dass darin die gleichen Beträgen angeführt waren.

*In der gesonderten Bescheidbegründung (Sachbescheid) v.20.04.2023 wird dazu ausgeführt:*

*„Am 16.2.2023 wurden vom AMS und von der ÖGK die Meldungen über die Transferleistungen von 1.4.2021 bis 31.12.2021 geändert bzw. berichtigt (**vermutlich** aufgrund der Gewährung der Pension ab 1.4.2021). Dadurch ändert sich die Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes. Aufgrund dessen wird die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO durchgeführt. Der am gleichen Tag, am 16.2.2023, eingelangte Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 7.9.2022 beim Bundesfinanzgericht wird bei dieser Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 BAO noch nicht berücksichtigt. Ihr Vorlageantrag ist weiterhin aufrecht. Eine Entscheidung über den Vorlageantrag wird erst nach Bearbeitung des Vorlageantrages zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst - § 253 BAO). Wir haben nachträglich Informationen zu Lohnzettelangaben oder Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe erhalten. Die Beträge finden Sie in der Aufstellung. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.*

*Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.244,33 Euro. Sie haben im Jahr 2021 steuerfreie Leistungen wie z. B. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler bezogen. Dies zieht eine besondere Steuerberechnung nach sich (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Wir haben daher Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umgerechnet und berücksichtigen Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge. Daraus ergibt sich ein Durchschnittssteuersatz, den wir auf Ihr steuerpflichtiges Einkommen anwenden. Wir haben die von Ihnen unter „Tatsächliche Kosten aufgrund einer Behinderung“ beantragten Beträge von 5.209,02 Euro berücksichtigt. Darüber hinaus können keine weiteren Kosten abgezogen werden.“*

Es hätte daher die Wiederaufnahme v.20.04.2023 unterbleiben müssen, weil kein Wiederaufnahmegrund vorlag. Die Wiederaufnahme wirkte sich zugunsten des Bfs. aus. Der

Wiederaufnahmebescheid zu Gunsten des Bfs. selbst ist weiters – abgesehen vom Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes (Meldung v. 16.02.2023 – in der Datenbank eingespielt, aber ohne betragliche Änderung im JVP-Programm –lt. Abfrage des Richters v. 11.09.23) - ohne Ermessensbegründung erfolgt.

Vergleicht man die historischen Daten der Meldungen der übermittelnden Stellen einerseits der österreichischen Gesundheitskasse (früher GKK) vom 28.02.2022 (2 x), v.05.03.2022 (2x) bzw. in der Folge vom 16.02.2023 (=“Anlass“ für die Wiederaufnahme des Verfahrens) so zeigt sich, dass idente Beträge übermittelt wurden. Neue entstandene Tatsachen, die dem Finanzamt Österreich DS \*\*\*1\*\*\* verborgen geblieben wären, lagen aber nicht vor. Der Wiederaufnahmebescheid v.20.04.2023, der den ersten Sachbescheid v.22.08.2022 behob, wurde nicht bekämpft und ist daher formell und materiell rechtskräftig. Vom Richter war daher diesbezüglich auch keine Entscheidung zu erwarten (weil unzuständig). Von einer Maßnahme gemäß § 281 a BAO wurde daher nicht Gebrauch gemacht.

### Berechnung

Die Formel beim Umrechnungszuschlag wurde insoferne geändert, als statt 227 Tage nur mehr 13 Tage (=Bezugszeitraum für den Arbeitslosengeldbezug) abgezogen wurden, sodass sich in Summe das restliche Kalenderjahr berechnungsmäßig veränderte, was schließlich auch zur höheren Gutschrift führte (€ 2.839 statt bisher lt.1.Bescheid € 798).

Zugegebenermaßen verliert man bei der Vielzahl der Meldungen (7 x ÖGK *Aktivmeldungen und historische Meldungen M 1 bzw. M2 Meldungen und LZ-meldungen (und in Summe 7 x Stornobuchungen* von AMS [(davon 4 x durch das AMS - neben Arbeitslosengeld M 1 wurden noch weitere Bezüge ausbezahlt [(AMS zusätzlich **3 x Kürzel „PVOR“?**)] und 3x durch die ÖGK /Stornobuchungen)] leicht den Überblick.

### Kürzel „PVOR“?

Weiters scheinen noch Bezüge des AMS nach § 3 /1 (€ 1.288,71, € 5.107,11, u. € 2.577,42 mit dem Kürzel „**PVOR** (*offenbar für Pensionsvorschüsse?*)“ (AIS-Abfrage des Richters v. 08.09.2023) auf, wobei diese für den Richter mangels Sachverhaltsklärung durch das FAÖ DS \*\*\*1\*\*\* nicht nachvollziehbar sind. Es gibt dazu vom FA überhaupt keinen Hinweis in der Bescheidbegründung v.20.04.2023.

Im ersten angefochtenen Bescheid v. 22.08.2022 wurden noch in Summe 3 x nsa Krankengeldbezüge der ÖGK als erhaltene Bezüge „während Arbeitslosigkeit“ (nämlich mit den Beträgen € 1.344,44 sowie € 283,04 sowie € 212,28 ) und sowie der Arbeitslosengeldbezug iHv. € 620,49 für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehaltes) herangezogen.

Die Beträge € 1.344,44 (ÖGK 20.08.21- 07.09.21) sowie € 283,04 (ÖGK- 01.04-04.04) sowie € 212,28 (ÖGK 02.05-04.05.21 (in Summe also € 1.839,76) wurden während des Pensionbezuges

(im Zeitraum ab 01.04.2021 bis 31.12.2021) ausbezahlt. Im Erstbescheid v.22.08.2022 wurden diese Bezüge nach der Bescheidsbegründung „noch für Zwecke des Progressionssteuersatzes“ herangezogen. Diese Begründung ist aber fehlerhaft, weil die Umrechnungsbasis nämlich – in **beiden Bescheiden von € 5.342,70** ausgeht (ÖGK-Bezüge wie folgt: € 971,40 u. € 485,70 u. € 1.942,80 u. € 1.942,80).

Die Ermittlung des „**restlichen Kalenderjahres**“ wurde im zweiten Einkommensteuerbescheid 2021 v. 20.04.2021 wie folgt berechnet:

**(365 Tage minus 13 Tage Arbeitslosengeldbezug = 352 Tage** und nicht wie noch im ersten Bescheid v. 22.08.2022 **365 Tage minus 227 Tage = 138 Tage**).

Die Bezüge der ÖGK (Krankengeldbezug 02.01.21 -14.01.2021, 15.01.21 bis 11.02.21, 12.02.21 bis 11.03.21 und v. 12.03.21 bis 18.03.21 mit den Beträgen € 971,40 u. € 485,70 u. € 1.942,80 u. € 1.942,80 sind nicht während des Arbeitslosengeldbezuges (€ 620,49) angefallen, sondern nach der Aktenlage derzeit außerhalb des Arbeitslosengeldbezugzeitraumes (19.03. bis 31.03.2021).

Dem Richter kommen erhebliche Zweifel, ob die Berechnung des Umrechnungszuschlages sowohl in der 1. Einkommensteuerberechnung vom 22.08.2022 als auch die 2. Berechnungsmethodik des Umrechnungszuschlages im neuen Einkommensteuersachbescheid vom 20.04.2023 den gesetzlichen Vorschriften entsprach.

§ 3 (2) EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung normiert:

*„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. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Finanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.“*

Im zweiten Einkommensteuerbescheid v.20.04.2023 scheinen in der Begründung nur mehr die die Bezüge des AMS (Arbeitslosengeld) für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehaltes) auf. Die Bezüge (Krankengeld) der ÖGK (außerhalb des Arbeitslosenbezuges) wurden nicht mehr für die Umrechnung herangezogen. Eine Begründung dafür fehlt aber wieder. Denn dies sind nach der Auffassung des Richters auch im restlichen Kalenderjahr außerhalb des Arbeitslosengeldbezuges zugeflossen.

Wegen der Vielzahl von Meldungen wäre daher eine nähere Detailprüfung der einzelnen Meldungen notwendig gewesen, weshalb im weiteren Verfahren diese Frage auch noch geklärt werden kann (zB. im Wege von Auskunftersuchen bei den auszahlenden Stellen).

Sollte sich herausstellen, dass die Stornobuchungen ev. Rückzahlungen zB. durch das AMS bei unrechtmäßigen Auszahlungen waren, kann dies auch zu anderen Ergebnissen im Spruch des Bescheides führen. Dabei wird auch das Parteiengehör zu wahren sein.

Die Abgabenbehörde wählt selbst - nach erfolgter amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens vom gleichen Tag vom 20.04.2023 - in der Bescheidbegründung vom 20.04.2023 (im Sachbescheid) das Wort „**vermutlich** im Zusammenhang mit der Pension ab 01.04.2023 stehend “. Vermutungen in Bescheidbegründungen sind allerdings nicht geeignet, eine Sachverhaltsfeststellung zu treffen.

### **Fehlende Kontrollrechnung**

Eine von Gesetzes wegen vorzunehmende Kontrollrechnung (also die Berechnung des Einkommens im Falle einer (fiktiven) Vollversteuerung des Arbeitslosengeldbezuges) fehlt in der Bescheidbegründung (Sachbescheid v. 20.04.2023) ebenfalls. Für den Steuerpflichtigen war nur erkennbar, dass der Arbeitslosengeldbezug für Zwecke der Umrechnung angesetzt wurde, was aber wiederum eine unrichtige Begründung darstellt, weil der Arbeitslosengeldbezug nur bei der Kontrollrechnung greift (welche allerdings betraglich wiederum nicht ausgewiesen war).

Überdies liegen erhebliche Zweifel vor, ob das vom \*\*\*FA\*\*\* DS \*\*\*1\*\*\* angewendete Berechnungsprogramm den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat. Zu Fragen des besonderen Progressionsvorbehaltes iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 darf beispielsweise auf SWK 7/1997, S. 201(Umrechnung bei nicht ganzjährig bezogenen Einkünften) hingewiesen werden.

Aus den angeführten Gründen ergeben sich daher auch andere Bemessungsgrundlagen beim Umrechnungszuschlag.

Es ist zudem -nach Ansicht des Richters- nicht ausgeschlossen, dass bei der Vornahme der gebotenen Ermittlungen (Überprüfung der einzelnen Meldungen) ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können.

### **Ermessensprüfung**

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen § 20 BAO des Gerichtes (siehe dazu VwGH 09.09.2015, Ra 2015/16/0037).

Zur Ermessenserwägung verweist der Richter darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zur Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und damit die Einrichtung von 2 Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnisse wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungs- wesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (siehe BAO Kommentar, Ritz/Koran, 7. Aufl. § 278 Rz 5 mit weiteren Hinweisen).

Für die Ermessensausübung gem. § 20 BAO zugunsten einer Bescheidaufhebung spricht für den vorliegenden Fall weiters, dass den Bfn. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll (vgl. Ritz/Koran, BAO-Kommentar 7. Aufl., § 278 Rz 5; Fellner in BFG Journal 2015, 441 ff. mit weiteren Nachweisen).

Durch die Zurückverweisung können auch noch die fehlenden ergänzenden Ermittlungen im Zusammenhang mit den Krankheitskosten nachgeholt werden.

**§ 253 BAO** zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013 normiert:

*„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“*

Der Richter vertritt - so wie auch das Finanzamt- die Auffassung, dass im Sinne des Rechtsschutzes die Bestimmung des §§ 253 BAO für den Bf. zur Anwendung kommen kann (siehe BAO Kommentar, 7. Aufl., Ritz/Koran § 253 Tz 4 bzw. Tz 8 sowie Tanzer/Unger zu § 253 BAO Rz 6, Digitalfirst, Online Aktualisierung 06.01.2023).

Damit war die Beschwerde v. 07.09.2022 auch als gegen den nachträglichen, neuen Einkommensteuersachbescheid vom 20.04.2023 (Ersatzbescheid zu jenem v. 22.08.2022) gerichtet (Weitergeltung).

## **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war. Zu beurteilen waren Sachverhalts –bzw. Berechnungsfragen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht vor.

Linz, am 13. September 2023