

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. November 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (BF) beantragte im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2016 am 6.11.2017 Krankheitskosten in Höhe von € 5.716,40 und Kurkosten in Höhe von € 371,07 (in Summe € 6.087,47) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Einkommensteuergesetz (EStG). Im Bescheid vom 7.11.2017 wurden € 6.087,47 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG berücksichtigt, wobei der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG in Höhe von € 4.565,15 in Abzug gebracht wurde, sodass das zu versteuernde Einkommen durch außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 1.522,32 reduziert wurde. Der Selbstbehalt wurde dabei gemäß § 34 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 5 EStG berechnet und mit € 4.565,15 ermittelt (Gesamtbetrag der Einkünfte € 35.174,88 plus „Sonstige Bezüge“ gemäß § 67 EStG € 3.809,14 minus Sonderausgaben € 941,10 = Bemessungsgrundlage € 38.042,92 X 12% = € 4.565,15 Selbstbehalt).

Mit Beschwerdeschrift vom 7.12.2017 bringt der BF vor:

*„Sehr geehrte Damen und Herren, im Auftrag des Steuerpflichtigen ersuchen wir um stufenweise Berechnung des Selbstbehalts bei den geltend gemachten außergewöhnlichen*

*Belastungen (zur detaillierten Begründung für die Sachgerechtigkeit dieser Berechnungsweise siehe die Beilage). Der Selbstbehalt beläuft sich bei einer stufenweisen Berechnung im vorliegenden Fall auf 3.399,15 Euro ( $7.300 \text{ Euro} \times 6 \% + 7.300 \text{ Euro} \times 8 \% + 21.800 \text{ Euro} \times 10 \% + 1.642,92 \text{ Euro} \times 12 \%$ ) und nicht wie im bekämpften Bescheid berechnet auf 4.565,15 Euro ( $38.042,92 \text{ Euro} \times 12 \%$ ). Mit der Bitte um antragsgemäße Korrektur des ESt-Bescheides 2016“.*

In der in der Beschwerdeschrift erwähnten Beilage, einem Fachartikel im SWK-Heft 18 vom 20.6.2017, verweist der Autor des Artikels auf ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) vom 19.1.2017, VI R 75/14, zur Ermittlung der zumutbaren Belastung gemäß § 33 Abs. 3 deutsches EStG und kommt zum Schluss, dass diese Rechtsprechung auf die österreichische Selbstbehaltsregelung des § 34 Abs. 4 EStG übertragbar sei.

In der Beschwerdeentscheidung vom 14. Februar 2018 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass gemäß § 2 Abs. 2 EStG das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten sei, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a. Aus diesen Ausführungen sei zu erkennen, dass das österreichische EStG im Unterschied zum deutschen EStG den zumutbaren Prozentsatz zur Ermittlung des Selbstbehaltes am Einkommen, d.h. am „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“ bemesse, und daher die deutsche Rechtsprechung nicht auf den gegenständlichen Beschwerdefall anwendbar sei.

Daraufhin beantragte der Beschwerdeführer am 18. Februar 2018 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 14. Februar 2018 davon ausgegangen werden könne, dass eine Interpretation der österreichischen Rechtslage (§ 34 Abs. 4 EStG) im Sinne der Ausführungen des deutschen Bundesfinanzhofes zur vergleichbaren deutschen Rechtslage (§ 33 Abs. 3 EStG) möglich und im Lichte verfassungsrechtlicher Prinzipien (Gleichheitswidrigkeit aufgrund verfassungsrechtlich bedenklicher Progressionssprünge nach der bisherigen Interpretation der Selbstbehaltsregelung des § 34 Abs. 4 EStG) auch sachgerecht und damit geboten sei.

Mit Vorlagebericht vom 2. März 2018 legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner Einkommensteuererklärung 2016 vom 6.11.2017 machte er Krankheitskosten in Höhe von € 5.716,40 und Kurkosten in Höhe von € 371,07 (in Summe € 6.087,47) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Einkommensteuergesetz (EStG) geltend. Im Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht zeigt der Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken im Zusammenhang mit § 34 Abs 4 EStG auf.

### **2. Beweiswürdigung**

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und den Parteivorbringen und ist zwischen den Parteien unbestritten.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß § 34 EStG Abs 1 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.

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

Abs 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs 4: Die Belastung beeinträchtigt 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 Euro 6%,

von mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%,

von mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10% und

bei mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je 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 6 312 Euro (Anm. 1) jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

Das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG ist der Berechnung des Selbstbehaltes zu Grunde zu legen. Die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte sind um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG zu erhöhen. Aus dem Ausdruck "vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen" ergibt sich, dass bei der Bemessung des Selbstbehaltes nur die Summe jener außergewöhnlichen Belastungen unberücksichtigt zu bleiben hat, die dem Selbstbehalt unterliegen (VwGH 28.1.2003, 98/14/0160). Ohne Selbstbehalt abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen vermindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war daher der Gesamtbetrag der Einkünfte (€ 35.174,88) um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG zu erhöhen (€ 4.595,97 laut Kennzahl 220 des Lohnzettels abzüglich € 786,83 laut Kennzahl 225 = € 3.809,14). Von der Summe (€ 35.174,88 + € 3.809,14 = € 38.984,02) waren für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt die Sonderausgaben in der Höhe von insgesamt € 941,10 (€ 691,10 + € 250) in Abzug zu bringen. Das Einkommen, das der Berechnung des Selbstbehaltes zu Grunde zu legen ist, beträgt daher, wie auch durch den BF in der Beschwerdeschrift mitgeteilt, € 38.042,92. Bei einem Einkommen von mehr als € 36.400 ist der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG mit 12% zu ermitteln und beträgt konkret € 4.565,15 (12% von € 38.042,92). Dieser dem Gesetz entsprechende Selbstbehalt wurde auch dem Bescheid vom 7.11.2017 zu Grunde gelegt.

Soweit der BF auf eine geänderte Rechtsprechung des deutschen BFH zur deutschen Rechtslage verweist und eine Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf § 34 Abs. 4 EStG sieht, wird ausgeführt: Wie dem BFH-Urteil vom 19.1.2017, VI R 75/14, unter RZ 18 zu entnehmen ist, stellt die deutsche Rechtslage für die Anwendung eines bestimmten „Selbstbehaltsprozentsatzes“ nicht auf den „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“ ab, sondern bezieht sich der gesetzlich festgelegte Prozentsatz nur auf den Gesamtbetrag der Einkünfte in der Spalte der Tabelle des § 33 Abs. 3 Satz 1 des deutschen EStG, in der sich auch die jeweilige Prozentzahl befindet.

Diese Interpretation des BF erkennt jedoch aus Sicht des BFG vor allem den eindeutigen österreichischen Gesetzestext. Der österreichische Gesetzgeber hat nach § 33 EStG 1988 den auf das Einkommen anzuwendenden progressiven Stufentarif durch die Anwendung der Tarifstufen auf einzelne Einkommensteile ebenso eindeutig definiert wie die Berechnung des prozentuellen Selbstbehaltes nach der Höhe des (Gesamt)Einkommens im § 34 EStG 1988.

Dies ergibt sich für das BFG bereits eindeutig aus dem Gesetzestext und wird durch Stellung der zitierten Bestimmungen im dritten Teil des EStG 1988 weiter verstärkt. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er mit jeweils eindeutigen unterschiedlichen Bezeichnungen (Anwendung der Prozentsätze auf Einkommensteile beim progressiven Stufentarif in § 33 Abs. 1 EStG 1988 bzw. eines Prozentsatzes auf das Einkommen in § 34 Abs. 4 EStG 1988) in zwei aufeinanderfolgenden gesetzlichen Bestimmungen desselben Gesetzes gleiche Rechtsfolgen, nämlich die Anwendung des Stufentarifs in beiden Fällen erzeugen wollte.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a. Aus diesen Ausführungen ist zu erkennen, dass das österreichische EStG im Unterschied zum deutschen EStG den zumutbaren Prozentsatz zur Ermittlung des Selbstbehaltes am Einkommen, d.h. am „gesamten Gesamtbetrag der Einkünfte“ bemisst, und daher die deutsche Rechtsprechung nicht auf den gegenständlichen Beschwerdefall anwendbar ist. Wie ausgeführt wurde, wurde der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 5 EStG im Bescheid vom 7.11.2017 zutreffend ermittelt.

Bei diesem Ergebnis bleibt kein Raum für den angeführten Interpretationsspielraum für die Anwendung eines progressiven Stufentarifs bei der Bemessung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988, der durch teleologische Interpretation zu füllen wäre.

### **Verfassungsrechtliche Bedenken**

Nach dem Konzept der österreichischen Bundesverfassung kommt allein dem Verfassungsgerichtshof die Kompetenz zur Normenkontrolle zu. Bereits in der Stammfassung des B-VG hat der Verfassungsgesetzgeber für den Fall, dass ein Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit Bedenken hat, in Art. 89 Abs. 2 normiert, dass das Gericht das Verfahren zu unterbrechen und den Antrag auf Aufhebung dieser Verordnung beim Verfassungsgerichtshof zu stellen hat. Seit Inkrafttreten der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 mit 01.01.2014 erkennt der Verfassungsgerichtshof nunmehr gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG auf Antrag eines "Gerichtes" über die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen und gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG auf Antrag u.a. eines "Verwaltungsgerichtes" über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen. Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 auf die Verwaltungsgerichte sinngemäß anzuwenden, wodurch auch dem Bundesfinanzgericht als "Verwaltungsgericht" die Kompetenz zur Beantragung eines Normenprüfungsverfahrens durch den Verfassungsgerichtshof zukommt (vgl. Pfau, ÖStZ 2014/566, 347).

Auf Grund Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes bzw. bei Bedenken gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dabei sind die Bedenken gegen die vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Norm unabhängig von einem allfälligen Beschwerdevorbringen zu berücksichtigen und haben, wenn sie sich beim Bundesfinanzgericht manifestieren, zu einem entsprechenden stichhaltig begründeten Prüfungsantrag zu führen. Wie der OGH schon wiederholt erkannt hat, ist unabdingbare Voraussetzung der Anrufung des Verfassungsgerichtshofes, dass das Gericht selbst Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des anzuwendenden Gesetzes bzw. die Gesetzmäßigkeit der anzuwendenden Verordnung hat; der Umstand allein, dass eine Partei solche Bedenken vorbringt (oder dass im Schrifttum Bedenken geäußert worden sind), berechtigt oder verpflichtet das Gericht noch nicht zur Normenprüfung.

Nach der Rechtsprechung des VwGH besteht für die beschwerdeführende Partei kein subjektives Recht darauf, dass das zur Antragstellung legitimierte Organ von seinem Anfechtungsrecht Gebrauch macht (vgl. Pfau, aaO, 349). Das Bundesfinanzgericht teilt, wie weiter oben ausführlich dargestellt, die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers nicht.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Die im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht strittige Rechtsfrage ist durch die Rsp des VwGH geklärt. Von dieser wird im vorliegenden Erkenntnis nicht abgewichen. Die (ordentliche) Revision war somit nicht zuzulassen.

Salzburg, am 26. September 2025