



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., N., vom 18. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes D. vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Juni 2004 teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2004 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist und erhielt im Streitjahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung beantragte er Sonderausgaben in Höhe von 4.000,00 S, einen Kirchenbeitrag, Werbungskosten in Höhe von insgesamt 1.510,00 S und u.a. Katastrophenschäden in Höhe von 47.298,34 S und diverse Krankheitskosten (Medikamente, Brille, Hörgerät, Rehakur, Spitalskosten, Magnetfeldtherapiematte) in Höhe von insgesamt 110.753,46 S als außergewöhnliche Belastungen.

Mit Bescheid vom 28. November 2003 wurden die Werbungskosten nicht anerkannt, jedoch die Sonderausgaben und der Kirchenbeitrag fanden im beantragten Ausmaß Eingang in die Arbeitnehmerveranlagung. Die anerkannten außergewöhnlichen Belastungen stellten sich laut Bescheid wie folgt dar:

<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
<i>Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 88)</i>	-32.383 S
<i>Selbstbehalt</i>	24.422 S
<i>Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)</i>	-4.020 S
<i>Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung</i>	-11.400 S
<i>Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen</i>	-25.050 S
<i>Andere außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (zB. Hochwasserschäden)</i>	-47.299 S

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung wurde auf eine diesbezügliche telefonische Besprechung verwiesen. Das Jahreseinkommen wurde mit 113.546,00 S und in Folge eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von 28.240,00 S (2.052,28 €) festgesetzt.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2003 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung wegen des Selbstbehaltes bei den außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten, Kurkosten, Heilkosten, Arztkosten). ("Im Steuerbuch 2001 ist auf den Seiten 48 bis 52 beschrieben, dass ab 25 % Behinderung in den aufgeführten Punkten ein Selbstbehalt nicht berechnet werden soll").

Hinsichtlich der Krankheitskosten ohne Selbstbehalt wurde dem Bw. mit Ersuchen um Ergänzung vom 22. März 2004 mitgeteilt, dass "Krankheitskosten grundsätzlich zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen. Nicht abzugsfähig sind aber Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Krankheitskosten können auch im Zusammenhang mit einer Behinderung (mindestens 25 %) anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemacht werden. In Ihrem Fall wurden Aufwendungen iHv S 25.050,00 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes gewährt. Ihre Aufwendungen für Brille, Selbstbehalt Arztkosten, Kurkosten und Spitalkosten wurden als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt gewährt, da kein Zusammenhang dieser Kosten mit Ihrer Behinderung erkennbar war."

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 8. Juni 2004 wurde auch eine ärztliche Bestätigung vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2004 wurde aufgrund der Berufung der Bescheid vom 28. November 2003 geändert. Die anerkannten außergewöhnlichen Belastungen stellen sich demnach wie folgt dar:

<i>Außergewöhnliche Belastungen</i>	
<i>Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35(3)EStG 1988)</i>	-4.020 S
<i>Pauschbeträge nach der VO über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung</i>	-11.400 S
<i>Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen</i>	-57.433 S
<i>Andere außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (zB. Hochwasserschäden)</i>	-47.299 S

Das Jahreseinkommen wurde mit 89.124,00 S festgesetzt und die Einkommensteuer ergab wieder eine Abgabengutschrift in Höhe von 28.240,00 S (2.052,00 €), wodurch sich keine Veränderung zum Erstbescheid ergab.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2004 beantragte der Bw. die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und führt ergänzend aus, dass in der Berufungsvorentscheidung der besondere Absetzbetrag (Pensionistenabsetzbetrag) von 2.485,00 S sowie der allgemeine Absetzbetrag von 12.200,00 S nicht wie im Bescheid vom 28. November 2003 voll berücksichtigt wurde, wodurch eine Negativsteuer von 6.474,00 S entstehen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im streitgegenständlichen Berufungsverfahren ist die Berechnung der Einkommensteuer, insbesondere die Frage der Anerkennung einer Negativsteuer strittig.

Der Entscheidung ist folgender Sachverhalt zugrunde zu legen:

Der Bw. bezieht von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eine Bruttopension in Höhe von 255.763,00 S. Die steuerpflichtigen Bezüge betragen 211.244,00 S. Lohnsteuer wird von der pensionsauszahlenden Stelle in Höhe von

29.826,40 S einbehalten. Weiters beantragte der Bw. keinen Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag.

Der Einkommensteuerberechnung für das Jahr 2001 stellt sich im Erstbescheid und in der Berufungsvorentscheidung wie folgt dar:

	laut Erstbescheid	laut BVE
Gesamtbetrag der Einkünfte	211.224,00 S	211.224,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG)	-1.000,00 S	-1.000,00 S
Kirchenbeitrag	-948,00 S	-948,00 S
Außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34(4) EStG 88)	-32.383,00 S	
Selbstbehalt	24.422,00 S	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-4.020,00 S	-4.020,00 S
Pauschbeträge nach der VO über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	-11.400,00 S	-11.400,00 S
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen	-25.050,00 S	-57.433,00 S
Andere außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (zB. Hochwasserschäden)	-47.299,00 S	-47.299,00 S
Einkommen	113.546,00 S	89.124,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:		
0 % für die ersten 50.000	0,00 S	0,00 S
21 % für die weiteren 50.000 bzw. die restlichen 39.100 (bei BVE)	10.500,00 S	8.211,00 S
31 % für die restlichen 13.500 (nur bei	4.185,00 S	

Erstbescheid)		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.685,00 S	8.211,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-12.200,00 S	-8.211,00 S
Pensionistenabsetzbetrag (nur bei Erstbescheid)	-2.485,00 S	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 S	0,00 S
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %	1.586,82 S	1.586,82 S
Einkommensteuer	1.586,82 S	1.586,82 S
Anrechenbare Lohnsteuer	-29.826,40 S	-29.826,40 S
Festgesetzte Einkommensteuer	-28.240,00 S (-2.052,28 €)	-28.240,00 S (-2.052,28 €)

Das vom Finanzamt durchgeführte Vorhalteverfahren führte letztlich zur Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen, sodass das steuerpflichtige Einkommen um 24.244,00 S reduziert wurde.

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 1999/106 beträgt die Einkommensteuer von dem auf volle 100 S auf- oder abgerundeten Einkommen jährlich

für die ersten 50.000 S	0 %
für die nächsten 50.000 S	21 %
für die nächsten 200.000 S	31 %
für die nächsten 400.000 S	41 %
für alle weiteren Beträge	50 %

Nach § 33 Abs. 2 leg. cit. sind von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag die Absetzbeträge nach den Abs. 3 bis 6 abzuziehen. Weiters steht nach Abs. 3 ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von 12.200 S jährlich jedem Steuerpflichtigen zu. Nach Abs. 6 hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 5.500 S jährlich, soweit ihm die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zustehen.

Ist nach § 33 Abs. 8 leg. cit. idF BGBl I 2000/142 die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

- der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 5.000 S sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 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 1.500 S jährlich, gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen.

Wenn im vorliegenden Fall der streitgegenständliche Sachverhalt unter diese gesetzlichen Bestimmungen subsumiert wird, so könnte der Steuertarif zusammen mit den Absetzbeträgen eine negative Steuer ergeben. Eine Gutschrift von Steuerbeträgen (Negativsteuer) erfolgt jedoch nur in den zwei im § 33 Abs. 8 angeführten Fällen (Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind oder Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 5000 S; 10 % der Werbungskosten bei Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag höchstens 1.500 S). Streitgegenständlich liegen beim Bw. die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages (bei mindestens einem Kind) oder des Alleinerzieherabsetzbetrages sowie des Arbeitnehmerabsetzbetrages (da Bw. Pensionist ist) – was vom Bw. auch nicht behauptet wird - nicht vor, weshalb eine Negativsteuer nicht entstehen kann.

Betrachtet man die Einkommensteuerberechnung, so reduziert sich die Steuer nach Abzug des allgemeinen Absetzbetrages auf Null. Da die Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 8.211,00 S beträgt, konnte daher nur ein teilweiser Abzug des allgemeinen Absetzbetrages (statt 12.200 S daher nur 8.211,00 S) zur Anwendung gelangen und kein Abzug eines Pensionistenabsetzbetrages erfolgen. In § 33 Abs. 8 EStG 1988 nicht genannte Absetzbeträge führen nämlich zu keiner Gutschrift. Sie mindern nur eine positive, errechnete Steuer. Somit ist es zu einem zulässigen teilweisen Abzug der Absetzbeträge gekommen.

Da eine Rechtswidrigkeit in der Berechnung der Einkommensteuer nicht erkannt werden konnte, der angefochtene Bescheid in der Fassung der Berufungsvorentscheidung daher der Rechtslage entspricht, war die Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge zu geben.

Wien, am 30. März 2005