



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 3. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 12. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im Berufungsjahr ausschließlich Pensionseinkünfte in Höhe von € 12.023,06. In einer für dieses Jahr eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte er unter dem Titel außergewöhnliche Belastung die Berücksichtigung der Kosten für Medikamente, Brille, Zahnbehandlung sowie Rezeptgebühren in Höhe von € 244,--, weiters den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallenkrankheit als auch jenen für Magendiät.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde das Einkommen mit € 11.963,06 ermittelt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages *mit € null* festgesetzt. Zur Erläuterung wurde ausgeführt, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 856,-- könnten mangels Übersteigen des Selbstbehaltes von € 1.116,- keine Berücksichtigung finden.

In der dagegen eingebrachten Berufung ersuchte der Bw um Berücksichtigung folgender Umstände: Im Berufungsjahr wären ihm von der PVA an Lohnsteuer € 229,42 einbehalten worden, die Pauschalbeträge für Gallendiät und Magendiät seien ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen und überdies beantrage er die Berücksichtigung von Alimentationszahlungen in Höhe von € 1.093,--. Nachgereicht wurde in diesem Zusammenhang auch die Erklärung LK1, aus der zu ersehen ist, dass der Bw für Tochter T. *"die Anerkennung der tatsächlich geleisteten Beträge für Unterhaltsleistungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2009 in Höhe von € 1.093,86 beantrage"*.

Der Berufung beigelegt wurde weiters ein ärztliches Attest des Hausarztes, *"wonach beim Bw eine Magen/ Galle-Schonkost indiziert sei"*.

Zum Beweis für den erfolgten Lohnsteuerabzug legte der Bw ergänzend die Bezugsabrechnungen der PVA der Monate Jänner bis Mai und September 2009 vor.

Über telefonisches Ersuchen des Finanzamtes teilte die Pensionsversicherungsanstalt mit Schreiben vom 21. Mai 2010 mit, dass dem Bw die insgesamt einbehaltene Lohnsteuer für das Jahr 2009 in der Höhe von € 176,10 mittels Lohnsteuerrückvergütungen vom 11. Dezember 2009 und 12. Februar 2010 wieder angewiesen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2010 wurde der bekämpfte Bescheid abgeändert, wobei erstmals der Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106 a Abs.2 EStG in Höhe von € 132,-- sowie der Unterhaltsabsetzbetrag (6 Monate) in Ansatz gebracht wurden. Die **Einkommensteuer für 2009 wurde erneut mit € null** errechnet und festgesetzt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

"Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von € 967,-- nicht übersteigen. Die vorerst einbehaltene Lohnsteuer wurde Ihnen lt. Auskunft der PVA wieder rückerstattet. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag (hier: Gallendiät) zu berücksichtigen. Werden Unterhaltsleistungen für Kinder entrichtet, sind diese nur in Form eines Unterhaltsabsetzbetrages zu berücksichtigen. Tatsächlich geleistete Alimente mindern nicht die Bemessungsgrundlage".

Dagegen wurde mit Schreiben vom 28. Juni 2010 ein Vorlageantrag (vom Bw als Einspruch bezeichnet) eingebracht. Beantragt wurde die Klärung der Frage der Lohnsteuerrückerstattung durch die PVA sowie die Anerkennung des Kinderabsetzbetrages mit

€ 132,- und der geleisteten Zahlungen für auswärtiges Studium der Tochter in Neu Delhi von € 1.093,-. Das belegte Studienfach werde in Österreich nicht angeboten.

Zum Beweis mitgesandt wurde ein Lohnzettel der PVA für 2009, ausgestellt am 14. Juni 2010 (auf dem jedoch ein Lohnsteuerabzug nicht ausgewiesen ist).

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2011 richtete der UFS einen Vorhalt folgenden Inhalts an den Bw:

"Es darf zur Klarstellung darauf hingewiesen werden, dass seitens der Pensionsversicherungsanstalt im Jahr 2009 keine Lohnsteuer einbehalten wurde. Laut telefonischer Auskunft vom 24. Jänner 2011 handelt es sich bei dem von Ihnen auf dem Lohnzettel angekreuzten Betrag von € 44,18 um eine Sonderzahlung (Energie/ Heizung), die gemeinsam mit einer Lohnsteuerrückerstattung in Höhe von € 52,58 im Dezember 2009 von der PVA an Sie zur Auszahlung gelangte. Da auf Grund der gegebenen Einkommenshöhe im Jahr 2009 Einkommensteuer tatsächlich nicht anfällt und von der PVA auch endgültig keine Lohnsteuer einbehalten wurde, ist eine steuerwirksame Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nicht möglich. Um Stellungnahme wird ersucht."

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw aus:

"Mein Einspruch bezieht sich hauptsächlich auf die Nichtanrechnung der besonderen Belastungen für das Auslandsstudium der Tochter in Indien von € 960,-- für das Sommersemester 2009. Da reiche Personen mehr Geld zur Verfügung haben und die Ausgaben durch Steuerminderung teilweise refundiert werden, wäre es eine krasse Ungleichbehandlung von gering Verdienenden, wenn die prozentuell höhere Belastung (in diesem Fall fast ein Monatseinkommen) nicht durch eine Vergütung rückerstattet würde. Zusätzlich wäre das eine Ungleichbehandlung von Pensionisten und Arbeitnehmern, was nicht im Sinne der Steuergleichbehandlung bzw. des Lastenausgleichs sein könne."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs.2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen bei Ermittlung des Einkommens abzuziehen, wenn die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllt:

Sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)).

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt ([§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#)).

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 € bis 14.600 €	8 %
mehr als 14.600 € bis 36.400 €	10%
mehr als 36.400 €	12 %

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- (Alleinerhalter)Absetzbetrag zusteht, sowie für jedes Kind im Sinne des § 106 EStG.

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

Gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 3 lit b EStG 1988](#) steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von € 25,50 monatlich zu.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden ([§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#)).

Auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gelten jedoch Aufwendungen für eine [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#) dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsgebiet des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch einen Abzug eines Pauschbetrages von € 110,-- pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Im gegenständlichen Fall hat die an der Universität Salzburg Germanistik und Kommunikationswissenschaft studierende Tochter des Bw vom 14. Jänner bis 12. Mai 2009 ein Auslandsstudium an der Partneruniversität New Delhi absolviert, wofür der Tochter auch vom Büro für internationale Beziehungen der Universität Salzburg im Rahmen des "Joint Studies-Programmes" ein Stipendium zugesprochen wurde. Die Lehrveranstaltungen werden laut Bescheinigung der Universität Salzburg gegenseitig angerechnet.

Wie bereits ausgeführt, sind außergewöhnliche Belastungen bei Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs.2) nach Abzug der Sonderausgaben.

Eine außergewöhnliche Belastung kann jedoch nicht berücksichtigt werden, wenn das steuerpflichtige Einkommen so niedrig ist, dass es nicht zur Vorschreibung von Einkommensteuer kommt oder das steuerpflichtige Einkommen so hoch ist, dass ein zu berücksichtigender Selbstbehalt (Abs.4 leg.cit) die außergewöhnliche Belastung übersteigt. Durch die Gewährung von Unterhalts- und Pensionistenabsetzbetrag seitens des Finanzamtes (BVE) errechnet sich die Einkommensteuer für das Jahr 2009 bereits mit Euro null. Aus den vorgelegten Bezugsabrechnungen der PVA für Jänner bis Mai und September 2009 ist Lohnsteuer in Höhe von € 168,- ausgewiesen. Wie sowohl im erst- als auch zweitinstanzlichen Verfahren ermittelt und dem Bw im Schriftweg vorgehalten wurde, wurde diese gesamte von der PVA einbehaltene Lohnsteuer für 2009 dem Bw im Rückerstattungsweg wieder angewiesen. Bei ausschließlichen Pensionseinkünften steht der Arbeitnehmerabsetzbetrag nicht zu; daher kann sich auch keine diesbezügliche Negativsteuer ergeben. Auch der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß §33 Abs 4 Z 3 ist nicht im Wege einer negativen Steuer gutzuschreiben. Somit kann auch der Unterhaltsabsetzbetrag nur eine sich nach Abs.1 errechnete Steuer mindern (Wiesner/ Grabner/ Wanke, EStG, § 33 Tz 146 ff).

Dem Bw ist zwar insofern zuzustimmen, als bei Inanspruchnahme einer Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Einzugsgebietes im Rahmen von geförderten Austauschprogrammen bzw. an einer fremdsprachigen Universität angesichts der Förderung sowie der Vermittlung der Lehrinhalte in einer Fremdsprache von unterschiedlichen Lerninhalten auszugehen ist (LStR 202 Rz 876) und somit im gegenständlichen Fall grundsätzlich für den Zeitraum Jänner bis Mai 2009 der Freibetrag des § 34 Abs. 8 EStG zusteht. Dies bleibt im gegenständlichen Fall jedoch ohne steuerliche Auswirkung, da der Unterhaltsabsetzbetrag lediglich die Steuer mindern, aber nicht zu einer Negativsteuer führen kann (Jakom, EStG, Kommentar, § 33, Tz 64).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden:

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 21. März 2011