

GZ. RV/0058-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog vom 1. Jänner bis zum 30. September 2005 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 18.819,00 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) von der X-GmbH; vom 1. Oktober bis zum 25. Dezember 2005 erhielt er Arbeitslosengeld in Höhe von 3.393,56 € vom Arbeitsmarktservice Österreich. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 machte er ua. den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie an außergewöhnlichen Belastungen unter der Kennzahl 730 Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz) von 880,92 € geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 29. Mai 2006 (S 7 ff Arbeitnehmerveranlagungsakt für das Jahr 2005, im Folgenden kurz: AN-Akt) setzte das Finanzamt den Gesamtbetrag der Einkünfte mit 21.743,06 € fest (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von 18.819,00 € (siehe oben) zuzüglich "auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte" in Höhe von 3.393,56 € (siehe oben) abzüglich sonstiger Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (337,50 €) und abzüglich des Werbungskostenpauschbetrages (132,00 €)). Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde vom Finanzamt zuerkannt; die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (siehe oben) wirkten sich nicht einkommensmindernd aus, da sie den gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigenden Selbstbehalt nicht überstiegen. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt im Einzelnen aus:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.472,90 € nicht übersteigen."

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Be-rechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umge-rechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnitts-steuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Da-nach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Be-züge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 20.399,09 € angewendet."

Am 22. August 2006 hob das Finanzamt den oa. Einkommensteuerbescheid vom 29. Mai 2006 gemäß § 299 BAO auf, da der Spruch des aufgehobenen Bescheides sich als nicht richtig erweise und die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe; auf die Begründung des neuen Sachbescheides werde verwiesen.

Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO am selben Tag ergangenen neuen Sachbescheid (S 12 ff AN-Akt) setzte das Finanzamt den Gesamtbetrag der Einkünfte mit 18.349,50 € fest (Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit von 18.819,00 € abzüglich sonstiger Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (337,50 €) und abzüglich des Werbungskostenpauschbetrages (132,00 €); zur Berechnung siehe gleich unten). Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde vom Finanzamt nicht mehr zuerkannt, da der Gesamtbetrag der von der Ehegattin des Bw., Y, im Jahr 2005 erzielten *Einkünfte* 6.291,15 € betrug (siehe Einkommensteuerbescheid der Y für 2005 vom 5. Juli 2006, S 21 ff Akt des Unabhängigen Finanzsenates. Anzumerken ist, dass das 2005 erzielte *Einkommen* der Y auf Grund von außergewöhnlichen Belastungen -5.089,48 € betrug, sohin negativ war). Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen von 880,92 € (siehe oben) wirkten sich beim Bw. nicht einkommensmindernd aus. Die Abgabennachforderung aus dem neuen Einkommensteuerbescheid betrug 486,94 €. Begründend führte das Finanzamt aus:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.732,43 € nicht übersteigen."

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 18.481,50 € durch 279 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 23.316,30 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,46% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert – auf Ihre Einkünfte angewendet.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte Ihres (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 2.200,00 € sind."

Am 20. September 2006 erhob der Bw. Berufung gegen den oa. Einkommensteuerbescheid. Begründend führte er aus, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten machten in Summe 4.040,00 € aus; diesbezüglich verwies der Bw. auf die der Berufung beigelegten Belege. Bei diesen Belegen (S 16 bis einschließlich S 19 AN-Akt) handelt es sich um Rechnungen eines ungarischen Zahnarztes in Z, deren Beträge auf ungarische Forint (HUF) lauten. Alle vier Rechnungen weisen als Adressaten die Ehegattin des Bw., Y, auf; als Anschrift ist die gemeinsame Wohnadresse des Bw. und seiner Gattin angegeben.

- Die erste Rechnung (Datum: 6. Jänner 2005) weist einen Betrag von 9.600,00 HUF auf; auf dieser Rechnung befindet sich der handschriftliche Vermerk "40,00 € bezahlt" (mit zusätzlichem Stempel und Handzeichen des Zahnarztes).

- Die zweite Rechnung (Datum: 2. Februar 2005) lautet auf einen Betrag von 240.000,00 HUF; auf ihr befindet sich der handschriftliche Vermerk "Anzahlung 1.000,00 € dankend erhalten" (mit zusätzlichem Stempel und Handzeichen des Zahnarztes).
- Der Rechnungsbetrag der dritten Rechnung (Datum: 16. Februar 2005) lautet auf 432.000,00 HUF; der darauf befindliche handschriftliche Vermerk lautet: "Anzahlung 1.800,00 € dankend erhalten" (wiederum mit zusätzlichem Stempel und Handzeichen des Zahnarztes).
- Die vierte Rechnung (Datum: 16. März 2005) weist einen Betrag von 282.000,00 HUF auf; auf ihr befindet sich der handschriftliche Vermerk: "Anzahlung 1.200,00 € dankend erhalten" (wiederum mit zusätzlichem Stempel und Handzeichen des Zahnarztes).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. September 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab: Da dem Bw. kein Alleinverdienerabsetzbetrag zustehe, könnten die Aufwendungen für Krankheitskosten, die die Ehegattin des Bw. beträfen, nur bei deren Einkommen berücksichtigt werden.

In seinem Vorlageantrag vom 24. Oktober 2006 führte der Bw. aus, er weise die in der Berufungsvorentscheidung enthaltene Begründung, dass die Aufwendungen für Krankheitskosten, die seine Gattin beträfen, nur bei ihrem Einkommen berücksichtigt werden könnten, als unbegründet und unzutreffend zurück. Weiters führte der Bw. aus:

"Wie mir in der Servicestelle am Finanzamt A bei der Einreichung meiner ersten Berufung mitgeteilt, auch nach Rücksprache mit leitenden Beamten wurde ich durch die Beamtin in meiner Rechtsmeinung bestärkt und bestätigt, dass die in Kopie beigelegten Belege zu meiner Berufung in meiner Steuererklärung für 2005 anzuerkennen sind. Nicht nur zuletzt dadurch, dass meine Ehefrau als Pensionistin durch geringes Einkommen/Lohnsteuer nicht die ausschöpfende Möglichkeit der Steuerminderung genießt und daher auch nicht bei ihr zur Anwendung kommen können, sondern auch (vgl. Sonderausgaben) berechtigt zur Anwendung kommen, da wir in einem gemeinsamen Haushalt und nicht dauernd getrennt leben, d. h. es sich um das gemeinsame Familiengeld handelt. Der Einfachheit halber haben wir die Belege auf den Namen meiner Ehefrau laufen lassen, damit "das Kind einen Namen hat" und meine Ehefrau schon in der EDV gespeichert war. Die aufgewendeten Kosten sind geschätzt mit ca. 80% von mir beansprucht worden. Eine Umschreibung der vorgelegten Belege auf meinen Namen ist systemtechnisch nicht mehr möglich. Weiters wurde mir in der Servicestelle Finanzamt A versichert, dass bei einer Berufung der gesamte Lohnsteuerausgleich nochmals berechnet wird. Im Einkommensteuerbescheid vom 29. Mai 2005 [gemeint: 2006] wurden nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte in Höhe

von 3.393,56 € angeführt, welche im Einkommensteuerbescheid vom 22. August 2006 fehlen."

Am 3. Jänner 2007 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt; im Vorlageschreiben beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung (Nichtanerkennung der Zahnbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung), da die Belege auf den Namen der Y ausgestellt seien und der Alleinverdienerabsetzbetrag dem Bw. nicht zu stehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) 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.

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 1. Teilstich EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 57/2004 steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364,00 €.

Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. [...] Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 leg. cit.) Einkünfte von höchstens 6.000,00 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich erzielt.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) 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.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 und 4 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgolten. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw. im Zuge seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 22. August 2006 Krankheitskosten in Höhe von 4.040,00 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat und dass diese Aufwendungen aus Honoraren eines in Z ansässigen ungarischen Zahnarztes resultieren. Alle vier vom Bw. diesbezüglich vorgelegten Rechnungen weisen als Adressaten die Ehegattin des Bw., Y, auf; als Anschrift scheint auf den Rechnungen die gemeinsame Wohnadresse des Bw. und der Y auf.

Fest steht weiters, dass dem Bw. für das streitgegenständliche Jahr der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, da der Gesamtbetrag der von Y im Jahr 2005 erzielten *Einkünfte* 6.291,15 € betrug (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung), womit die in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 normierte Einkunftsgrenze von 2.200,00 € erheblich überschritten wird. Dass das 2005 erzielte *Einkommen* der Y -5.089,48 € betrug (siehe oben im Sachverhaltsteil), vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern, da nach dem klaren Wortlaut des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages die Höhe der *Einkünfte* (und nicht die Höhe des *Einkommens*) des (Ehe)Partners maßgeblich ist.

Allerdings vermag das Nichtzustehen des Alleinverdienerabsetzbetrages beim Bw. *nicht* dazu zu führen, dass Aufwendungen für Krankheitskosten der Ehegattin nur bei deren Einkommen berücksichtigt werden können (so die Begründung des Finanzamtes in der Berufungsvoentscheidung vom 26. September 2006):

Die Koppelung der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen durch den Steuerpflichtigen an den Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag betrifft nämlich nur den Fall des § 35 Abs. 1 2. Teilstrich EStG 1988 (Zuerkennung von *Freibeträgen* bei *Behinderung* des (Ehe)Partners), der aber - unstrittig - hier gar nicht vorliegt. Im gegenständlichen Fall findet vielmehr § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Anwendung, geht es doch hier um die Deckung von Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Krankheitskosten). Dazu führen *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 34 Anm. 52, aus, dass als außergewöhnliche Belastung jene Unterhaltsleistungen abzugsfähig sind, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden; darunter fallen insbesondere Krankheitskosten, die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen werden; eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten ergibt sich aus der Unterhaltspflicht ua. gegenüber dem Ehegatten, darüber hinaus kann freilich auch eine sittliche Verpflichtung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bestehen.

Dass es sich im gegenständlichen Fall um Krankheitskosten (nämlich Zahnbehandlungskosten) handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führten, bedarf keiner weiteren Ausführungen; die Einkommensschwäche der Y, die nur über geringe Einkünfte verfügt, ergibt sich aus ihrem Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 5. Juli 2006 (Gesamtbetrag ihrer Einkünfte: 6.291,15 €, Einkommen: -5.089,48 €; siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung). Da es somit für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles dahin gestellt bleiben kann, ob die Rechnungen auf den Namen des Bw. oder seiner einkommensschwachen Gattin ausgestellt sind, vermag auch die zweite Argumentationslinie des Finanzamtes (die Belege lauteten auf den Namen der Y) dessen Rechtsansicht nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Zur Höhe der angefallenen Zahnbehandlungskosten hat der Bw. in seinem Vorlageantrag ausgeführt, rund 80% dieser Aufwendungen getragen zu haben (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung), das sind 3.232,00 € von insgesamt 4.040,00 €; dies erscheint in Anbetracht der Einkommenssituation der Ehegattin als glaubwürdig und wurde vom Finanzamt auch nicht widerlegt. Dass die Behandlungskosten tatsächlich gezahlt wurden, ergibt sich aus den entsprechenden Bestätigungen des Zahnarztes (mit zusätzlichem Stempel und Handzeichen) auf den Rechnungen (siehe oben).

Es ist daher dem Bw. ein Betrag von 3.232,00 € an außergewöhnlichen Belastungen zuzuerkennen.

Was schließlich die vom Bw. in seiner Berufung thematisierte, unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben) vorgenommene Berechnung der Jahreseinkommensteuer für 2005 durch das Finanzamt betrifft, ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass diese – abgesehen von der (teilweise) rechtswidrigen Nichtanerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen - richtig erfolgt ist; der Einkommensteuerbescheid vom 22. August 2006 hält in diesem Punkt der Überprüfung stand:

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Bezug von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld *nur für einen Teil des Kalenderjahres* (hier: vom 1. Oktober bis zum 25. Dezember 2005) die *für das restliche Kalenderjahr* bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 *und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (hier: die vom Bw. vom 1. Jänner bis zum 30. September 2005 erhaltenen, steuerpflichtigen Bezüge) *für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen* (hier: der Betrag von 18.481,50 € wurde durch 279 Tage dividiert und das Ergebnis mit 365 Tagen multipliziert). Anschließend wurde auf das Einkommen von 17.619,50 € – wiederum in Entsprechung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 17,46% angewendet, also *jener Steuersatz, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt* (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben). Daraus resultierte ein Einkommensteuerbetrag von 3.281,31 € (inklusive der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer), auf den rechtskonform die einbehaltene Lohnsteuer (4.241,60 €) angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich somit in diesem Punkt als richtig; dass im Erstbescheid vom 29. Mai 2006 das Arbeitslosengeld in der tatsächlichen Höhe von 3.393,56 € angesetzt wurde ("Kontrollrechnung" ohne Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag) und im Einkommensteuerbescheid vom 22. August 2006 das Arbeitslosengeld nicht in der tatsächlichen Höhe angesetzt, sondern in Form der Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag berücksichtigt wurde ("Umrechnungsvariante"), ergibt sich aus der den Abgabepflichtigen begünstigenden Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (siehe oben), wonach jene Berechnungsvariante zur Anwendung zu kommen hat, die die niedrigere Steuer ergibt ("Günstigkeitsvergleich").

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 6. März 2007