

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des AAA, Adresse, über die Beschwerde vom 24. März 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 9. März 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer:	1.432,18 Euro
Anrechenbare Lohnsteuer:	1.116,47 Euro
Rundung:	0,29 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer:	316 Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 machte der Beschwerdeführer Sonderausgaben in der Höhe von 10.592 Euro und außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in der Höhe von 788 Euro geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. März 2015 wurde das Sonderausgabenviertel (730 Euro) berücksichtigt. Die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen wurden mangels Überschreitens des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam. In der Begründung wurde ausgeführt, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, habe nicht berücksichtigt werden können, da diese den Selbstbehalt in der Höhe von 1.809,87 nicht überstiegen hätten.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 24. März 2015. Der Beschwerdeführer brachte vor, er habe im Jahr 2014 eine Urlaubsentschädigung für in den Jahren 2008

und 2009 nicht konsumierten Erholungsurlaub erhalten. Diese Bezüge seien unrichtig zum Tarif versteuert worden. Vielmehr stellten diese Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 sonstige Bezüge dar. Diese sonstigen Bezüge seien im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 nach einem Vergleich durch die Gewerkschaft mit der BBB AG für ihn erwirkt worden. Da er im Jahr 2014 nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis zur BBB AG gestanden sei und auch keine Gehaltszahlungen bezogen habe, seien diese sonstigen Bezüge im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien mit 6% zu besteuern. Die Erfüllung des Tatbestandes "Entschädigungszahlung durch Vergleich" gemäß Lohnsteuerrichtlinien sei erfüllt worden. Weiters sei seine Behinderung von 30% nicht berücksichtigt worden. Um Stattgabe der Beschwerde werde ersucht.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2016 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer um Vorlage des Vergleichs mit der BBB AG sowie des dazugehörigen Klagebegehrens. Ebenso wurde ersucht, den Nachweis über das Vorliegen der Behinderung vorzulegen. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Nach Aufforderung durch die belangte Behörde übermittelte die BBB AG das Jahreslohnkonto des Beschwerdeführers für das Jahr 2014.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juli 2016 wurde die Beschwerde mit der Begründung, der Beschwerdeführer habe entscheidungsrelevante Unterlagen nicht beigebracht, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 1. August 2016. Die darin enthaltenen Ausführungen decken sich mit denen in der Beschwerdeschrift. Dem Vorlageantrag waren eine Mitteilung des Bundessozialamtes vom 26. Februar 2006 samt Beilagen und Schriftverkehr sowie Gehaltsbestätigungen betreffend die Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub angeschlossen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Aus dieser Bestimmung ergibt sich die Befugnis und die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Bescheid in allen Punkten, auch in den über die geltend gemachten Beschwerdepunkte und über das Beschwerdebegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abzuändern (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192).

Auf Grund der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens und auf Grund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen stand unstreitig fest, dass dem Beschwerdeführer, einem mit Ablauf des 31. Mai 2009 in den Ruhestand versetzten Beamten, mit den Gehaltsabrechnungen Juli und Oktober 2014 eine Urlaubersatzleistung gemäß § 13e Gehaltsgesetz 1956 (GehG) ausbezahlt worden

ist. Laut einer Mitteilung des Bundessozialamtes vom 26. Juni 2006 beträgt die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) des Beschwerdeführers 30%. Im Veranlagungsjahr hat der Beschwerdeführer kein Pflegegeld bezogen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 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.

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

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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.

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können gemäß § 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Gemäß § 35 Abs. 1 TS 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% wird jährlich ein Freibetrag von 75 Euro gewährt. Dieser stand dem Beschwerdeführer, bei dem die Höhe der Minderung der Erwerbsfähigkeit 30% beträgt, zu.

Gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis unter anderem der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu. Da sich der Beschwerdeführer im Veranlagungsjahr im Ruhestand befand und somit keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis

bezogen hat, wurden die genannten Absetzbeträge bei der Berechnung der Einkommensteuer zu Unrecht berücksichtigt.

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 ein Pensionistenabsetzbetrag zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag beträgt, sofern die Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag nicht vorliegen, 400 Euro. Aus den vorgelegten Unterlagen und aus den durch das Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen ließen sich keine Hinweise für das Vorliegen der Voraussetzungen für einen erhöhten Pensionistenabsetzbetrag entnehmen. Bei der Berechnung der Einkommensteuer war daher ein Pensionistenabsetzbetrag in der Höhe von 400 Euro zu berücksichtigen; keine Berücksichtigung fand hingegen der Werbungskostenpauschbetrag.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt Folgendes:

"Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. (...)"

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist; sie müssen für die Beendigung typisch sein. Der Grund für die Zahlung von Urlaubsentschädigungen oder Urlaubsabfindungen ist darin zu erblicken, dass der Arbeitnehmer während des aufrechten Dienstverhältnisses den ihm zustehenden Erholungsurlaub nicht konsumiert hat. Solche Zahlungen sind nicht unmittelbar durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses verursacht anzusehen, sondern hängen vielmehr mit dem schon früher entstandenen Urlaubsanspruch zusammen. Die Versteuerung von Urlaubsentschädigungen oder Urlaubsabfindungen hat daher nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu erfolgen (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0113), sondern nach § 67 Abs. 8 EStG 1988.

§ 67 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

"Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen

derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

b) Kündigungsentschädigungen sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. (...)

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

d) Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub sind, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

e) Zahlungen für Pensionsabfindungen, (...)

f) Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen (...)

g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, (...)"

Die gegenständlichen Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub basierten auf einer rückwirkenden Änderung des Gehaltsgesetzes. Mit Bundesgesetz BGBl. I Nr. 210/2013 wurde die Bestimmung des § 13e in das Gehaltsgesetz eingefügt. Mit dieser wurde ein Anspruch auf Urlaubersatzleistung für Beamtinnen und Beamte eingeführt. Auf Grund der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen stand unstrittig fest, dass es sich bei den im Jahr 2014 erfolgten Zahlungen um Ersatzleistungen gemäß § 13e GehG für im Jahr 2009 nicht verbrauchten Urlaub gehandelt hat. Ein Vergleich im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 lag somit nicht vor. Denn ein Vergleich ist die unter beiderseitigem Nachgeben einverständliche neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte (VwGH 21.3.2012, 2011/16/0122). Die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 war daher nicht einschlägig. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf eine Regelung in den Lohnsteuerrichtlinien, die für Vergleichszahlungen eine Versteuerung mit einem festen Satz vorsehe, ging daher ins Leere. Darüber hinaus handelte es sich bei den gegenständlichen Urlaubersatzleistungen (wie bereits festgehalten) nicht um solche, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfielen.

Die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988, die (grundsätzlich) die Besteuerung von Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub regelt, ist gegenüber den Bestimmungen der lit. a, b, c und g subsidiär. Die gegenständlichen Zahlungen betrafen

das Kalenderjahr 2009 und somit ein abgelaufenes Kalenderjahr. Da die für die erfolgten Zahlungen rechtliche Grundlage erst nachträglich geschaffen worden ist, war eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes ausgeschlossen. Die Versteuerung der Urlaubersatzleistungen erfolgte daher von der belangten Behörde zu Recht gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988. Auf Grund der vorliegenden Lohnzettel stand fest, dass ein Fünftel der Nachzahlungen steuerfrei belassen worden ist. Die Bestimmungen des § 67 Abs. 8 lit. b, e, f und g EStG 1988 waren nicht einschlägig.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. März 2017