



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 6. Mai 2008 gegen den die Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 12. August 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 8. April 2008 seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 elektronisch bei seinem Finanzamt ein.

Der entsprechende Einkommensteuerbescheid erging am 23. April 2008.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2008 erhob der Bw. gegen den Sachbescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus, dass er Medikamente in der falschen Spalte mit Selbstbehalt eingetragen hätte. Richtigerweise gehörten diese zu den nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung wegen außergewöhnlicher Belastung ohne Selbstbehalt. Die Rechnungen in Höhe von € 800,64 würden dem Berufungsschreiben beiliegen.

In weiterer Folge forderte das Finanzamt den Bw. auf, eine ärztliche Bestätigung vorzulegen, aus der hervorgehe, welche Medikamente auf Grund der Krankheit in Zusammenhang mit der 80%-igen Erwerbsminderung und der Gallenerkrankung des Bw. eingenommen werden

müssten sowie die Häufigkeit der Anwendung. Zudem wurde der Bw. um einen belegmäßigen Nachweis der Erwerbsminderung und seiner Gallenerkrankung sowie der beantragten Sonderausgaben ersucht.

Der Bw. kam dem Ersuchen des Finanzamtes nach und übermittelte die entsprechenden Bestätigungen sowie Belege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2008 erkannte das Finanzamt die seitens des Bw. nachgewiesenen Sonderausgaben für eine Weiterversicherung in die Pensionsversicherung in Höhe von € 12.257,28 zur Gänze sowie Krankenversicherungsbeiträge in die Selbstversicherung gemäß § 16 ASVG in Höhe von € 3.835,52, Rückzahlungen von Darlehen in Höhe von € 2.138,40 und Personenversicherungen in Höhe von € 42,00 und € 305,28 als Topfsonderausgaben im Rahmen der durch die gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen Höchstbetragsgrenze an. Gleichzeitig wurden Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. In der Begründung zu dem betreffenden Bescheid führte das Finanzamt unter anderem aus, dass Beiträge in die Selbstversicherung gemäß § 16 ASVG Topfsonderausgaben darstellen würden, welche aber nur im Rahmen des gemeinsamen Höchstbetrages abzugsfähig seien. Hinsichtlich der Krankheitskosten führte die Behörde aus, dass Ausgaben, welche nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung stehen würden, nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes absetzbar seien. Im gegenständlichen Fall hätten daher Krankheitskosten in Höhe von € 62,74 nicht berücksichtigt werden können, da dieser Betrag den Selbstbehalt in Höhe von € 2.347,50 nicht überstiegen hätte. Die Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung würden somit € 737,90 betragen.

In weiterer Folge berichtigte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. August 2008 den im Rahmen der Berufungsvorentscheidung erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 gemäß § 293 Bundesabgabenordnung (BAO) und korrigierte die im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung anzuerkennenden Aufwendungen hinsichtlich deren Höhe.

Mit Schreiben vom 29. August 2008 brachte der Bw. gegen den berichtigenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 das Rechtsmittel der Berufung ein. Er begründete diese damit, dass mit dem angefochtenen Bescheid eine Lohnsteuergutschrift in Höhe von € 735,09 berechnet worden sei. Dieser Betrag könne aber nicht stimmen, da die Beträge an eine gesetzliche Krankenversicherung gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 in Höhe von € 3.835,32 Werbungskosten darstellen würden und nicht berücksichtigt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bezog während des gesamten Jahres 2007 eine Betriebspension in Höhe von € 40.763,78 brutto von der X AG. Krankenversicherungsbeiträge wurden seitens der bezugsauszahlenden Stelle keine einbehalten und fielen auch keine an.

Der Bw. hat bei der Wiener Gebietskrankenkasse seit dem 28. Juni 2005 eine Selbstversicherung gemäß § 16 Abs. 1 ASVG abgeschlossen und im Jahr 2007 € 3.835,32 an Krankenversicherungsbeträgen bezahlt.

Der Bw. erhält von der Pensionsversicherungsanstalt keine Pensionsbezüge. Ein diesbezüglicher Bezugszettel wurde dem Finanzamt nicht übermittelt und scheint auch demzufolge im Abgabensinformationssystem des Bundes nicht auf.

Der Bw. hat das 60. Lebensjahr noch nicht erreicht, weshalb ein Antrag auf eine ASVG-Pension nicht möglich ist.

Im Jahr 2007 hatte der Bw. Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag. Der Bw. ist zu 80% erwerbsunfähig und benötigt eine Gallendiät.

Der im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 23. April 2008 wurde vom Bw. mit Berufung bekämpft. In weiterer Folge erging seitens des Finanzamtes eine Berufungsvorentscheidung (Bescheid vom 6. August 2008), mit welcher die seitens des Bw. im Jahr 2007 an die Wiener Gebietskrankenkasse geleisteten Krankenversicherungsbeiträge im Rahmen der Topfsonderausgaben anerkannt wurden.

Dieser Einkommensteuerbescheid ist in formeller (Teil-)Rechtskraft erwachsen. Gegen diesen Bescheid wurde seitens des Bw. kein Rechtsmittel eingebracht.

In weiterer Folge erließ jedoch das Finanzamt hinsichtlich des im Rahmen der Berufungsvorentscheidung ergangenen Einkommensteuerbescheides vom 6. August 2008 einen gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheid vom 12. August 2008, mit welchem lediglich die im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung bereits (mit Bescheid vom 6. August 2008) dem Grunde nach anerkannten Krankheitskosten bezüglich deren Höhe korrigiert wurden.

Gegenständliches Rechtsmittel richtet sich ausschließlich gegen diesen berichtigenden Bescheid. Im Berufungsschreiben führt der Bw. als Datum des bekämpften Bescheides jenes des berichtigenden Bescheides vom 12. August 2008 an und nennt hinsichtlich der „zu niedrig“ berechneten Steuergutschrift jenen Betrag, welcher mit dem bekämpften Einkommensteuerbescheid festgesetzt wurde.

Strittig ist im gegenständlich Fall lediglich die Anerkennung der seitens des Bw. an die Wiener Gebietskrankenkasse gemäß § 16 ASVG geleisteten Krankenversicherungsbeträge als Topfsonderausgaben und nicht als Werbungskosten. Die Höhe der im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung anerkannten Krankheitskosten sowohl unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als auch jene ohne des selbigen stehen außer Streit.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Arbeitnehmerakt befindlichen Unterlagen sowie aus den im Abgabensinformationssystem des Bundes gespeicherten Daten.

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Dieser gesetzlichen Bestimmung folgend soll die Möglichkeit geschaffen werden, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillen bestehen.

Die Berichtigung ist stets mit Bescheid vorzunehmen. Sein Spruch hat lediglich auszusprechen, inwieweit der Spruch des fehlerhaften Bescheides (bzw. ein anderer Bescheidbestandteil) eine Berichtigung oder Ergänzung erfährt (VwGH 3.10.1990, 89/13/0203, 89/13/0214).

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides (zB VwGH 22.10.1997, 95/13/0161-0164; 25.2.1998, 98/14/0020; 31.10.2000, 95/15/0088) . Er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit (VwGH 26.6.1992, 89/17/0039; 19.3.2003, 2002/16/0190) ; er ergänzt den berichtigten Bescheid (VwGH 21.9.1993, 93/14/0119; 25.2.1998, 97/14/0141).

Der berichtigende Bescheid ist mit Berufung anfechtbar (wenn er von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen wurde) . Diese Berufung kann jedoch idR nicht auch den berichtigten Bescheid anfechten (vgl zB VwGH 20.4.1995, 92/13/0130) ; § 251 ist nicht anwendbar (VwGH 3.10.1990, 89/13/0203, 89/13/0214; 22.10.1997, 95/13/0161-0164; 31.10.2000, 95/15/0088).

Ausnahmsweise, nämlich wenn erst aus der berichtigten Fassung zu erkennen ist, dass und in welchem Ausmaß dieser einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen bedeutet, besteht die Möglichkeit, in einem Rechtsmittel gegen den Berichtigungsbescheid nicht nur die Überprüfung der Zulässigkeit der Berichtigung, sondern

auch die Überprüfung des Bescheides in seiner berichtigten Fassung zu begehren (VwGH 18.6.1974, 278/74; 16.4.1991, 90/08/0156, 0057, ZfVB 1992/4/1720).

Ein berichtigender Bescheid ist auch dann nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar, wenn er den gesamten Spruch des berichtigten Bescheides wiederholt (VwGH 31.10.1979, 2651/77; 27.6.2001, 98/15/0049).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Berichtigung des im Rahmen der Berufungsvorentscheidung erlassenen Bescheides (vom 6. August 2008) mit Bescheid vom 12. August 2008, da seitens des Finanzamtes die mit und ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Krankheitskosten des Bw. zunächst nicht in der dem vorliegenden Sachverhalt entsprechenden Höhe berücksichtigt wurden. Sowohl im berichtigten als auch im berichtigenden Einkommensteuerbescheid wurden die strittigen Krankenversicherungsbeiträge als Topfsonderausgaben seitens des Finanzamtes berücksichtigt.

Gegenständliche Berufung richtet sich eindeutig gegen den berichtigenden Bescheid vom 12. August 2008. Dies geht aus der Textierung des Berufungsschreiben eindeutig hervor.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 293 BAO kann ein berichtigender Bescheid nicht mit der Begründung, der berichtigte Bescheid sei nicht richtig gewesen, bekämpft werden. Im vorliegenden Fall wird jedoch genau mit einer diesbezüglichen Begründung, nämlich die Anerkennung der strittigen Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten sei nicht erfolgt, bekämpft. Tatsächlich wurden jedoch die strittigen Aufwendungen bereits im berichtigten Einkommensteuerbescheid im Rahmen der Topfsonderausgaben entsprechend berücksichtigt. Die vom Bw. vertretene Meinung, bei den im gegenständlichen Fall vorliegenden Krankenversicherungsbeiträgen würde es sich um Werbungskosten handeln, wäre daher bereits im Rahmen eines Rechtsmittels gegen den berichtigten Bescheid geltend zu machen gewesen und nicht erst in gegenständlicher Berufung gegen den berichtigenden Bescheid. Dies vor allem deshalb, da - wie bereits ausgeführt -, der berichtigende Bescheid nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides tritt, sondern diesen „lediglich“ ergänzt und sowohl der berichtigte als auch der berichtigende Bescheid jeweils nur in jenem Ausmaß anfechtbar sind, in welchem diese in die jeweiligen Rechte oder rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen Eingriff nehmen. Der Berichtigungsbescheid ist daher dem Grunde und dem Inhalt nach nur soweit anfechtbar, als er eine Abänderung ausspricht (VwGH 3.10.1990, 89/13/0203, 89/13/0214; vgl. VwGH 22.10.1997, 95/13/0161-0164; 31.10.2000, 95/15/0088).

Gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen wäre aber auch eine mit gegenständlicher Begründung eingebrachte Berufung gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 nicht erfolgreich gewesen.

§ 16 Abs. 1 ASVG in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass Personen, die nicht in einer gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert sind, sich, solange ihr Wohnsitz im Inland gelegen ist, in der Krankenversicherung auf Antrag selbstversichern können.

§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert, dass Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.

§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a leg. cit. gibt weiters an, dass auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten sind.

§ 18 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ordnet an, dass unter anderem folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, nämlich Beiträge und Versicherungsprämien - ausgenommen solche im Bereich des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG) und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108 g) - zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung.

§ 18 Abs. 3 Z 2 leg. cit. bestimmt, dass für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 - ausgenommen Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen - ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 Euro jährlich besteht. Dieser Betrag erhöht sich um 2.920,00 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Sind diese Ausgaben insgesamt ... gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel). Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 Euro (S 500.000,00), so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900,00 Euro (S 700.000,00) kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Im Fall des Bw. steht sachverhaltsmäßig fest, dass er aufgrund seines Alters (lediglich) eine Pension aus der Betriebspensionskasse der X AG bezog. Die Bruttopension betrug laut

Lohnzettel € 40.763,78, die steuerpflichtigen Bezüge € 37.232,34. Sozialversicherungsbeiträge wurden bei dieser Betriebspension nicht abgezogen und fielen auch keine an. Eine Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung (mit dann anfallenden Versicherungsbeiträgen zur gesetzlichen Krankenversicherung) erhält der Bw. nicht, da er das 60. Lebensjahr noch nicht erreicht hat.

Soweit der Bw. meint, dass seine Ausgaben zur (freiwilligen) Selbstversicherung Werbungskosten seien, so ist auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu verweisen, wonach Werbungskosten nur Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind. Da der Bw. sich aber zumindest seit Beginn des Jahres 2007 in Pension befindet, hat er keine Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (aus einer nichtselbstständigen Einkunftsquelle) zu tätigen. Auch die Spezialbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a leg. cit. anerkennt nur Beiträge der Pflichtversicherten in der gesetzlichen Sozialversicherung als Werbungskosten im vorgenannten Sinn. Der Bw. würde aber die Selbstversicherung in der gesetzlichen Krankenversicherung nicht benötigen, wenn er Beiträge als Pflichtversicherter zu zahlen hätte.

Der unabhängige Finanzsenat würde daher auch im Falle einer Berufung gegen den berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit gegenständlicher Begründung die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als erfüllt ansehen, weil die vom Bw. in der gesetzlichen Krankenversicherung abgeschlossene Selbstversicherung als Weiterversicherung nach dem Auslaufen der gesetzlichen Pflichtversicherung verstanden wird. Die Versicherungsbeiträge zur Selbstversicherung in der Krankenversicherung werden zudem freiwillig geleistet, sodass auch dieses Tatbestandsmerkmal der vorhin angeführten Gesetzesbestimmung erfüllt ist. Auch Doralt beurteilt die freiwillige Weiterversicherung zur Kranken- (und Unfall-) Versicherung nach dem ASVG als abzugsfähige Versicherung gemäß § 18 EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Tz 79 zu § 18).

Mit den freiwilligen Personenversicherungsprämie bei der Y (in Höhe von € 42,00) und der S (in Höhe von € 305,28) sowie den Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum aufgenommen wurden (in Höhe von € 2.138,40) und den strittigen Selbstversicherungsbeiträgen an die Wiener Gebietskrankenkasse (in Höhe von € 3.835,32) kommt der Bw. auf die Summe von insgesamt € 6.3210,00 an Sonderausgaben. Da jedoch dieser Betrag den im vorliegenden Fall zulässigen Höchstbetrag (in Höhe von € 5.840,00) an zu berücksichtigenden Sonderausgaben übersteigt, ist lediglich ein Viertel dieses Höchstbetrages, nämlich € 1.460,00) als Sonderausgaben abzusetzen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang die seit 1996 geltende Einschleifregelung bei den sogenannten Topf-Sonderausgaben zu berücksichtigen. Diese Einschleifregelung bestimmt, dass sich das

Sonderausgabenviertel (einschließlich der Sonderausgabenpauschale) bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte in einem Kalenderjahr von mehr als € 36.400,00 gleichmäßig in einem solchen Ausmaß vermindert, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 50.900,00 kein absetzbarer Betrag mehr ergibt (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, Anm. 143 zu § 18).

Im Falle des Bw. betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2007 € 37.232,34, sodass bei der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr – wie bereits mit dem in Rahmen der Berufungsvorentscheidung erlassenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt wurde - lediglich Topf-Sonderausgaben in Höhe € 1.376019 gewährt werden konnten.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2009