

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache des B, C, xxxx D, gegen den Bescheid des Finanzamts D mit Ausfertigungsdatum 22.7.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) reichte am 11.2.2013 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 ein, in der Krankheitskosten von 4.850,89 € (Kennzahl 730) sowie behinderungsbedingte Aufwendungen (Ausgaben für Hilfsmittel von 478,01 € und ein Pauschbetrag für Kraftfahrzeugbenützung auf Grund eigener Behinderung von 75% sowie Pauschbeträge für Diätverpflegung und Kraftfahrzeugbenützung auf Grund einer Behinderung der Ehegattin von 50%) geltend gemacht wurden.
2. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2012 erfolgte mit Bescheid vom 27.3.2013 erklärungsgemäß.
3. Mit Bescheid vom 22.7.2013 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 27.3.2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben. In dem gleichzeitig ausgefertigten berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wurden Aufwendungen gemäß § 34 EStG 1988 in Höhe von 8.691,01 € anerkannt. Von diesen Aufwendungen wurde ein Selbstbehalt von 4.487,88 € in Abzug gebracht. Weiters wurden "tatsächliche

Kosten aus der eigenen Behinderung" von 435,00 € berücksichtigt, womit sich in Summe eine Einkommensminderung von 4.638,13 € (bisher: 8.392,71 €) ergab. Begründend wurde neben einer Aufgliederung des Betrags von 8.691,01 € ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden konnten, als Beweismittel vorgelegen seien.

4. In der Berufung gegen den (berichtigten) Einkommensteuerbescheid wurde eingewendet, dass der Selbstbehalt unrichtig ermittelt worden sei, weil dieser in den Vorjahren immer rund 3.000 € betragen habe. Die Gattin habe im Jahr 2012 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem E-Vorsorgefonds bzw. aus ihrem Hälfteanteil der Obligationen auf dem Konto bei der F bezogen. Da Schenkungen unter 50.000 € zwischen Ehegatten nicht meldepflichtig seien, werde ersucht, den Bescheid vom 22.7.2013 zu Gunsten des Bescheides vom 27.3.2013 aufzuheben.

5. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 22.1.2014 wurde die Beschwerde (vormalige Berufung) als unbegründet abgewiesen. In der Begründung des Bescheides wurde die Berechnung des Selbsthalts im Detail dargestellt. Dem Beschwerdevorbringen, dass die Gattin im Jahr 2012 keine Einkünfte aus den genannten Einkunftsquellen bezogen habe, weil die (gesamten) Miteigentumsanteile am Vorsorgefonds und der Hälfteanteil der Obligationen im Jahr 2012 dem Bf. geschenkt worden seien, sei - auf der Grundlage der (wiedergegebenen) Rechtsprechung des VwGH zur Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen - entgegen zu halten, dass ein "entsprechender schriftlicher Nachweis über diese sich dadurch im Kalenderjahr 2012 geänderten Besitzverhältnisse" dem Finanzamt auch "im Wege des in diesem Zusammenhang durchgeführten Vorhalteverfahrens vom 25. Oktober 2013 bis heute nicht beigebracht" worden seien. Dem zufolge seien die entsprechenden Kapitalerträge "im Kalenderjahr 2012 den Einkünften der Gattin" zuzurechnen gewesen.

6. Dazu wurde im Vorlageantrag vom 18.2.2014 vorgebracht: Der Bf. habe "als Laie" annehmen müssen, dass beim 13. und 14. Bezug steuerfreie Teile enthalten seien, die den Selbstbehalt mindern. Die Schenkung sei im Zeitraum zwischen dem 16. und dem 19.7.2012 erfolgt, als die Frau vor einer schicksalshaften Operation gestanden sei, und (noch) vor den Zinsterminen der fraglichen Geldanlagen im August und im Dezember 2012. Dem Finanzamt sei die Schenkung von weit unter 50.000 € nicht zur Kenntnis zu bringen gewesen. Der Inhalt der Schenkung sei dem Finanzamt "unter den gegebenen Umständen" aber "eindeutig klar" gewesen. Die Schenkung habe "über die Handhabung jeden Zweifel" ausgeschlossen. Selbst zwischen Familienfremden wäre "dies möglich gewesen". Der Bf. finde, dass seine Beweismittel nicht richtig gewürdigt worden seien.

7. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 28.3.2014 zur Entscheidung vorgelegt.

8. Strittig ist (somit), ob die Ehegattin des Bf. im Jahr 2012 Einkünfte von über 6.000,00 € erzielt hat. Die Beantwortung dieser Frage hängt insbesondere davon ab, wem die Einkünfte aus dem E-Vorsorgefonds zuzurechnen sind. Sind die aus diesem Fonds

erzielten Einkünfte der Ehegattin zuzurechnen, wäre der Grenzbetrag (von 6.000,00 €) an Einkünften überschritten. Die vom Finanzamt in Höhe von 3.363,00 € anerkannten Aufwendungen des Bf. für seine Gattin könnten (wie im angefochtenen Bescheid) nur *nach Abzug eines Selbstbehalts* anerkannt werden.

II. Zurechnung von Einkünften

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

a.) Verfügungsberechtigt über das Depot und das dazu gehörige Verrechnungskonto bei der E war zum Zeitpunkt der Ausschüttung, dh. am 16.11.2012, ausschließlich die Ehegattin des Beschwerdeführers. Eine Schenkung des Depotwerts kann nicht als erwiesen angenommen werden. Diese Feststellungen stützen sich auf die folgenden Überlegungen zur Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO):

b.) Laut Bestätigung der E vom 26.11.2013, die an die Ehegattin des Bf. gerichtet ist und im Betreff deren Wertpapierdepot bezeichnet, erfolgte am 16.11.2012 eine Ausschüttung von 328,00 € (nach Abzug der KEST) zu Gunsten des Verrechnungskontos. Von diesem Verrechnungskonto sei am 4.1.2013 an den Zeichnungsberechtigten (den Bf.) ein Betrag von 150,00 € (Ausschüttung abzüglich Depotgebühr und Kontoführungsspesen) bar ausbezahlt worden. Am 13.5.2013 sei die Bank vom Bf. beauftragt worden, die Miteigentumsanteile zu verkaufen. Am 21.5.2013 sei die Auszahlung des Verkaufserlöses von xx.xxx,xx € an den Bf. erfolgt.

c.) Der Bf. teilte mit Schreiben vom 14.4.2014 mit, dass er bereits vor dem Zinstermin vom 16.11.2012 über das Wertpapierdepot der E zeichnungsberechtigt gewesen sei. Dies ergebe sich auch aus der beiliegenden Bestätigung der E. Aus der vorgelegten Ablichtung eines Kontoführungsvertrags vom 22.5.2001 geht hervor, dass der Bf. über das Depot sowie über das zugehörige Verrechnungskonto seit dem Jahr 2001 *zeichnungsberechtigt* gewesen ist. Die Verfügungsberechtigung über das Konto sowie über das Depot lag danach (seit dem Jahr 2001) bei der Ehegattin, dh. der Kontoinhaberin.

d.) Für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unter anderem zu fordern, dass diese nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Die genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO). Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen Zweifel am wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt ua. darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen in sich birgt, der im Interesse der (durch § 114 BAO gebotenen) gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0014).

Auf diese Rechtsprechung ist auch in jenen Fällen Bedacht zu nehmen, in denen die für eine Anzeigepflicht gemäß § 121a BAO maßgebliche Betragsgrenze von 50.000 € nicht überschritten wird.

e.) Die Ehegattin des Bf. war vor und nach der behaupteten Schenkung *Verfügungsberechtigte* der Kapitalanlage bei der E. Dem Bf. wurden zwar - nach eigenem Vorbringen im Zeitraum zwischen dem 16. und dem 19.7.2012, nach dem Vorbringen der Ehegattin am 16.7.2012 - die auf dem Depot befindlichen Vermögenswerte (Miteigentumsanteile am Vorsorgefonds) schenkungsweise übertragen. Die Schenkung der Anteile ist jedoch nach außen hin in keiner Weise in Erscheinung getreten. Die behauptete Schenkung wurde auch nicht in der für Schenkungsverträge *ohne wirkliche Übergabe* erforderlichen Form beurkundet (§ 1 Notariatsaktsgesetz). Eine Übertragung der Depotwerte an den Bf. ist offensichtlich nicht erfolgt (zum diesbezüglichen Vorhalt im Schreiben vom 4.4.2014 ist jedenfalls nicht Stellung bezogen worden). Der Verkauf der Miteigentumsanteile ist dem entsprechend auch der Ehegattin gegenüber abgerechnet worden (Abrechnungsauskunft vom 14.5.2013).

2. Rechtslage

a.) Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften ist nicht maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht. Wem Einkünfte zugerechnet werden können, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Es kommt auf die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge an, weil die Einkommensteuer in erster Linie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen und nicht rechtliche Gestaltungen erfassen will (VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mit weiteren Nachweisen). Entscheidend ist die *wirtschaftliche Dispositionsbefugnis* über die Einkünfte. Auf das Vorliegen "außersteuerlicher" Gründe für eine im Einzelfall erfolgte Gestaltung ist nicht Rücksicht zu nehmen.

b.) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind grundsätzlich dem wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögens zuzurechnen. Das ist derjenige, der das Kapital zur Verfügung stellt.

3. Würdigung

a.) Über die Kapitalanlage Verfügungsberechtigt war - auch *nach* dem Zeitpunkt der behaupteten Schenkung - ausschließlich die Ehegattin des Bf., woran nichts zu ändern vermag, dass der Bf. über die Konten *zeichnungsberechtigt* gewesen ist.

b.) Die Verfügungsberechtigung umschreibt die Gesamtheit der Rechte des Inhabers über das Konto. Dem Zeichnungsberechtigten steht lediglich das Recht zur Disposition über die auf dem Konto befindlichen Werte und das Recht auf Auskunft über das Konto (nach Maßgabe des Innenverhältnisses) zu. Der Zeichnungsberechtigte ist ein vom Kontoinhaber *Bevollmächtigter*. Das Recht der Erteilung und zur Löschung einer Zeichnungsberechtigung verbleibt beim Verfügungsberechtigten (wirtschaftlich Dispositionsberechtigten).

c.) Die Vereinnahmung eines Betrags durch einen Bevollmächtigten führt zu einem Zufluss beim *Machtgeber*, nicht beim Bevollmächtigten (VwGH 9.2.1990, 86/13/0072). Dem entsprechend wurde eine Erstattung der Kapitalertragsteuer im Vorjahr auch von der Ehegattin des Bf. in Anspruch genommen (Vorhalt des Finanzamts vom 21.5.2013).

d.) An der Zurechnung der strittigen Einkünfte vermag auch das auszugsweise vorgelegte *Kontoführungsheft* der Ehegattin nichts zu ändern, weil dieses - abgesehen davon, dass keine Chronologie der Einträge zu erkennen ist - keinen Beweis darüber zu erbringen vermag, wer als wirtschaftlicher Eigentümer der Kapitalanlage anzusehen war. Sollte der Betrag von 150,00 € (Ausschüttung abzüglich Depotgebühr und Kontoführungsspesen) am 4.1.2013 an den Bf. in seiner Eigenschaft als Zeichnungsberechtigten ausbezahlt worden sein (Bestätigung der Bank vom 26.11.2013), vermochte dies die bereits im Jahr 2012 (mit Valuta 16.11.) erfolgte Gutschrift auf dem Verrechnungskonto und damit den an die Ehegattin erfolgten Zufluss der Erträge iSd § 19 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr zu beseitigen bzw. rückgängig zu machen. Bei der Auszahlung an den Bf. (im Folgejahr) handelt es sich bereits um eine steuerlich nicht mehr beachtliche Einkommensverwendung.

e.) Die Ausschüttung der E war daher der Ehegattin des Bf. zuzurechnen. Dasselbe gilt für den Hälfteanteil der Obligationen auf dem "Oder-Konto" der F (Depot yyyy; Abrechnung vom 9.8.2012).

III. Aufwendungen auf Grund der Behinderung der Ehegattin

1. Rechtslage

a.) Die in der Verordnung BGBl. II Nr. 303/1996 genannten Mehraufwendungen können - bei Vorliegen einer Behinderung des (Ehe-)Partners von mindestens 25% - nur berücksichtigt werden, wenn ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf den Alleinverdienerabsetzbetrag besteht bzw. wenn der Ehegatte, sofern kein solcher Anspruch besteht, Einkünfte *im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988* von höchstens 6.000 € jährlich erzielt hat.

b.) Ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ua. dann zu, wenn er auf Grund einer Behinderung des (Ehe-)Partners außergewöhnliche Belastungen zu tragen hat, sofern er einen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat bzw. wenn der Ehegatte, sofern kein solcher Anspruch besteht, Einkünfte *im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988* von höchstens 6.000 € jährlich erzielt. Der Steuerpflichtige muss mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sein und er darf vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt leben. Weitere Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner keine pflegebedingte Geldleistung (zB ein Pflegegeld) bezieht.

c.) Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die

mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich erzielt. *Dabei sind* die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

d.) Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrags von 6.000 € ist der *Gesamtbetrag der Einkünfte* im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind einzurechnen, und zwar auch dann, wenn sie endbesteuert sind (*Kanduth-Kristen/ Jakom*, EStG 2014, § 33 Rz 27). Allfällige Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen des Ehegatten betreffen die Ermittlung des Einkommens. Sie sind bei der Ermittlung des Grenzbetrags nicht in Abzug zu bringen.

2. Rechtliche Würdigung

a.) Unbestritten ist, dass die Ehegattin im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 5.642,62 € erzielt hat. Wurden von der Ehegattin daneben aber auch noch Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Höhe von 590,55 € (217,55 € + 328,00 € E + 45,00 € aus dem Hälfteanteil an den Obligationen bei der F) bezogen, wurde der Grenzbetrag von 6.000 € - in Höhe eines Betrags von 233,17 € - überschritten.

b.) Bei der Ermittlung des Betrags von 590,55 € wurde die auf die Kapitalerträge entfallende und vom Schuldner der Kapitalerträge einbehaltene Kapitalertragsteuer in Abzug gebracht. Da unter den "Einkünften" aus Kapitalvermögen allerdings nur die Bruttobeträge an Einnahmen (dh. vor Abzug der KEST) verstanden werden können und bei Anwendbarkeit des begünstigten Steuersatzes Werbungskosten wie zB. Depotgebühren und Kontoführungsspesen nicht in Abzug gebracht werden dürfen (§ 20 Abs. 2 EStG 1988), ist für die Kapitalerträge, die von der E bezogen wurden, ein Betrag von 410,00 € - und nicht 328,00 €) anzusetzen (siehe Abrechnung vom 26.11.2013), womit der Grenzbetrag von 6.000 € *allein mit diesen Einkünften* überschritten ist, sodass auf die Frage, ob auch der Hälfteanteil an den Obligationen der F schenkungsweise übertragen wurde, nicht mehr einzugehen ist. Dessen ungeachtet war auch für diese Erträge (60,00 € vor Abzug der KEST) die Feststellung zu treffen, dass sie der Ehegattin zuzurechnen sind und die behauptete Schenkung der Hälfte des Vermögensstammes steuerlich nicht anerkannt werden kann.

Auch die Option des Steuerpflichtigen in die Regelbesteuerung (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) bewirkt nur, dass die endbesteuerungsfähigen Einkünfte in den Gesamtbetrag der Einkünfte einzubeziehen sind und dem allgemeinen Steuertarif unterworfen werden, wobei die im Wege des Steuerabzugs einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die solcherart ermittelte Einkommensteuer angerechnet wird. Die Ermittlung der "Einkünfte" hat auch in diesem Fall nach keinen anderen Regeln zu erfolgen.

c.) Wurde der Grenzbetrag von 6.000 € im Beschwerdejahr aber überschritten, konnten die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid berücksichtigten *tatsächlichen Kosten* aus

dem Titel der Behinderung der Ehegattin in der Höhe von 3.363,00 € (siehe Begründung des angefochtenen Bescheides) nur *nach Abzug eines Selbstbehalts* berücksichtigt werden (§ 35 Abs. 5 EStG iVm § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988). Der Ansatz eines *Freibetrags* gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 343,00 € (ohne Selbstbehalt) war im Übrigen auch deshalb ausgeschlossen, weil der Ehegattin im Beschwerdejahr Pflegegeld in Höhe von 3.411,60 € gewährt wurde (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

IV. Selbstbehalt

Die Berechnung des Selbstbehalts wurde in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamts (mit Ausfertigungsdatum 22.1.2014) ausführlich dargestellt. Der Bf. hat im Vorlageantrag keine Einwendungen erhoben. Die Berechnung der Abgabenbehörde erweist sich als zutreffend.

V. Aufwendungen auf Grund eigener Behinderung

1. Ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ua. dann zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer eigenen körperlichen oder geistigen Behinderung zu tragen hat. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht ihm bei einer Behinderung von 75% ein Freibetrag von 435,00 € zu.
2. Das Finanzamt ist bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides (aktenmäßig nachvollziehbar) davon ausgegangen, dass dem Bf. ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 mangels eines Nachweises des behaupteten Grads der Behinderung nicht zu gewähren sei. Dessen ungeachtet ist ein Betrag von 435,00 € im angefochtenen Bescheid (ohne Abzug eines Selbstbehalts) anerkannt worden, und zwar unter dem Titel der "tatsächlichen Kosten". Da sich eine Bestätigung über den vom Bf. geltend gemachten Grad der Behinderung nicht bei den dem BFG vorgelegten Akten befand (ein dafür in Frage kommendes Dokument im pdf-Format ist jedenfalls nicht lesbar), wurde der Bf. um die Vorlage einer geeigneten Bestätigung ersucht.
3. Mit dem Schreiben vom 14.4.2014 wurde die Ablichtung einer Bestätigung aus dem Jahr 2003 vorgelegt. Da Bescheinigungen, die vor dem Jahr 2005 ausgestellt wurden, solange weiter gültig sind, bis eine aktuelle Einstufung erfolgt (§ 124b Z 111 EStG 1988) und das Finanzamt gegen eine Anerkennung des Freibetrags keine Einwendungen mehr erhoben hat, war der Betrag von 435,00 € weiterhin - nunmehr gestützt auf § 35 Abs. 3 EStG 1988 - ohne Abzug eines Selbstbehalts in Abzug zu bringen. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides hat daher nicht zu erfolgen.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Die für die Beurteilung des Beschwerdefalls bedeutsamen Rechtsfragen sind in der Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet. Im Übrigen (Punkt II. 1) handelt es sich um die Beurteilung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO), für deren weitere Klärung eine Revision iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG seit dem 1.1.2014 nicht mehr vorgesehen ist.