

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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. ist Angestellter. Im streitgegenständlichen Jahr 2004 erhielt er vom 1. Jänner bis zum 31. März steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 8.613,84 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der X-GmbH & Co. KG; während eines Teils dieses Zeitraumes (vom 1. Jänner bis zum 9. Februar 2004) bezog er Krankengeld von der Y-Gebiets-

krankenkasse von 3.091,20 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels). Weiters erhielt der Bw. im Jahr 2004 Arbeitslosengeld

- vom 1. April bis zum 1. Mai von 1.163,12 €;
- vom 10. Mai bis zum 16. Mai von 262,64 €;
- vom 7. Juni bis zum 16. Juli von 1.500,80 €;
- vom 2. August bis zum 25. August von 900,48 €;
- vom 27. September bis zum 1. November von 1.350,72 €;
- vom 5. November bis zum 12. November von 300,16 €;
- vom 29. November bis zum 6. Dezember von 300,16 € und
- vom 30. Dezember bis zum 31. Dezember von 75,04 €.

Weiters bezog der Bw. während seiner Arbeitslosigkeit Krankengeld von der Z-Gebietskrankenkasse von 1.463,28 € und von 2.588,88 €.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das streitgegenständliche Jahr machte der Bw. Servicearbeiten an seinem Kachelofen von 103,50 € sowie Darlehensrückzahlungen aus einem Wohnbauförderungskredit von 400,46 € als Sonderausgaben geltend. Weiters beantragte er die Anerkennung von Zahnarztkosten von 599,00 € und von Kurkosten in Höhe von 346,50 € als außergewöhnliche Belastung.

Der am 31. Mai 2005 ergangene Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) für das Jahr 2004, der eine Einkommensteuernachforderung von 758,16 € ergab, enthielt folgende Begründung:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.061,36 € nicht übersteigen."*

*Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von 11.176,17 € durch 101 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 40.289,00 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 31,03 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."*

Von den beantragten Sonderausgaben (siehe oben) wurde nur die Darlehensrückzahlung von 400,46 € anerkannt und im Rahmen des Sonderausgabenviertels mit einem Betrag von 100,12 € berücksichtigt.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhab der Bw. am 5. Juni 2005 Berufung mit der Begründung, es sei ihm völlig unverständlich, dass er nach drei Monaten Beschäftigung bei der X-GmbH & Co. KG mit 50 % Abzügen sowie neun Monaten Arbeitslosigkeit eine Steuernachzahlung von 758,16 € zu entrichten habe. Dies trotz Sonderausgaben bzw. außergewöhnlichen Belastungen von in Summe 1.449,46 €; die Belege dazu habe er persönlich am Schalter des Finanzamtes am 30. Mai 2005 abgegeben. Die Steuervorschreibung entspreche absolut nicht seinem Rechtsempfinden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2005 wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit folgender Begründung als unbegründet ab:

*"Ihre Berufung war gemäß § 41 EStG 1988 abzuweisen, da Sie Krankengeld von der Y-Gebietskrankenkasse bezogen haben."*

In seinem Vorlageantrag vom 26. Juni 2005 führte der Bw. aus, er sei sich nicht ganz im Klaren, ob er denn Bundes- oder Landessteuern zu bezahlen habe, zudem das Finanzamt in seiner ablehnenden Bescheidbegründung anfüre, der Bw. habe Krankengeld von der Y-Gebietskrankenkasse bezogen. Von woher sollte er im Krankheitsfalle denn eine Leistung beziehen, wenn er bei einem steirischen Unternehmen beschäftigt gewesen sei? Er ersuche, ihm im Detail bekannt zu geben, um welche Leistung es sich handle.

Am 19. Juli 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. 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 nichtselbständiger 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.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 idF BGBI. Nr. 201/1996 stellen Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum Sonderausgaben dar, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen.

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 stellen Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen Sonderausgaben dar.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht ua. für die angeführten Ausgaben ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 € jährlich; sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 stellen ua. Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) dar, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 EStG 1988 zu erfassen (§ 25 Abs. 1 Z 1 letzter Satz leg. cit.).

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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).

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300,00 € 6 %

mehr als 7.300,00 € bis 14.600,00 € 8 %,

mehr als 14.600,00 € bis 36.400,00 € 10 %

mehr als 36.400,00 € 12 %.

§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 lautet: "Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen sind."

Der Bezug von Krankengeld (§ 69 Abs. 2 EStG 1988) stellt somit einen Pflichtveranlagungstatbestand dar.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit zunächst darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben) rechtsrichtig erfolgt ist. Dies ist zu bejahen; der angefochtene Bescheid hält der Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat stand:

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Bezug von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld *nur für einen Teil des Kalenderjahres* (dies liegt im gegenständlichen Fall vor, siehe oben) 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 von der X-GmbH & Co. KG erhaltenen Bezüge sowie das von der Y-Gebietskrankenkasse ausbezahlte Krankengeld nach Abzug eines Werbungskostenbetrages von 528,87 €) *für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen*. Anschließend wurde auf das bescheidmäßige Einkommen von 11.076,05 € – wiederum in Entsprechung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 31,03 % angewendet, also *jener Steuersatz, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt* (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben). Daraus resultierte ein Einkommensteuerbetrag von 3.531,16 € (inklusive der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer), auf den rechtskonform die einbehaltene Lohnsteuer (2.773,00 €) angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich sohin als richtig.

Zum selben Schluss kommt der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben (599,00 € und 346,50 €; siehe oben): Diese wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz dem Grunde nach anerkannt; da sie

jedoch den gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigenden Selbstbehalt nicht überstiegen, konnten sie sich nicht einkommensmindernd auswirken.

Schließlich erweist sich auch die Vorgangsweise des Finanzamtes hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben als frei von Fehlern: die Darlehensrückzahlungen aus einem Wohnbauförderungskredit in Höhe von 400,46 € wurden anerkannt und im Rahmen des Sonderausgabenviertels (siehe oben) mit einem Betrag von 100,12 € einkommensmindernd berücksichtigt. Die Ausgaben des Bw. für Servicearbeiten an seinem Kachelofen von 103,50 € stellen keine Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 dar (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 18 Tz 180 ff) und konnten daher nicht als Sonderausgaben anerkannt werden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. August 2005