

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
die Richterin Ri

in der Beschwerdesache bf, adr1,

über die Beschwerde vom 14.01.2014

gegen die Einkommensteuerbescheide des FA  
für die Jahre 2011 und 2012 vom 16.12.2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

A) Folgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

1.) Unstrittig ist, dass dem Bf. im Jahr 2012 für eigene Zahnbehandlungskosten, die im Zeitraum von 23.03.2012 bis 12.06.2012 durchgeführt wurden, mit Honorarnote vom 27.06.2012 ein Betrag von Euro 4.820,00 in Rechnung gestellt wurde. Ebenso steht fest, dass der Bf. am 27.12. 2011 laut vorgelegtem Überweisungsbeleg vom 10.01.2012 eine Anzahlung/Vorauszahlung in Höhe von Euro 1.500,00 tätigte.

Der Bf. begehrte in seiner Erklärung für das Jahr 2012 den (Gesamt-) Betrag von Euro 4.820,00 als außergewöhnliche Belastung (unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltens) zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid für 2012 erging am 18.02.2013 erklärungsgemäß.

2.) Im Schreiben vom 12.12.2013 führte der Bf. dazu, weshalb der Gesamtbetrag von Euro 4.820,00 im Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei, aus:

Er habe die Bezahlung mittels zweier Überweisungen vorgenommen. Der Grund für seine erste Überweisung noch im Jahr 2011 war, dass er seitens seines Zahnarztes darum ersucht wurde. Da der Zahnarzt ein guter Freund und Bekannter ist, kam der Bf. dieser Bitte nach.

Seine Rechtsansicht, weshalb der Gesamtbetrag von Euro 4.820,00 im Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zu kommen habe, legte er wie folgt dar:

"In den Lohnsteuerrichtlinien wird unter Rz 817 u.a. ausgeführt:

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz, § 19 Abs. 2 EStG 1988). Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens. Eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistung, aus der eine zwangsläufige Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 erwächst, ist wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung ausgeschlossen (vgl. VwGH 22.9.1992, 90/14/0276; VwGH 14.9.1994, 93/13/0011; VwGH 18.7.1995, 91/14/0016).

Unter Rz 823 wird weiter ausgeführt:

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Aus diesen Ausführungen schließe ich, dass eine endgültige Vermögensverminderung erst in jenem Zeitpunkt eintritt, in dem einer Zahlung auch eine Gegenleistung gegenübersteht. Solange einer Vorauszahlung keine Gegenleistung gegenübersteht, steht der Vorauszahlung eine Forderung gegenüber. Solange jedoch eine Forderung gegenüber dem Zahlungsempfänger besteht, kann meines Erachtens von einer endgültigen Vermögensverminderung nicht die Rede sein. Erbringt der Zahlungsempfänger seine

Leistung nicht, so bestünde ein Anspruch auf Erstattung der Vorauszahlung. Solange aber ein solcher Anspruch besteht, liegt eine endgültige Vermögensverminderung nicht vor. Im gegenständlichen Fall leistete ich eine Anzahlung im Jahr 2011, ohne dass eine Leistung im Jahr 2011 erbracht worden wäre. Im Sinne meiner obigen Ausführungen beurteile ich diesen Sachverhalt dahingehend, dass im Jahr 2011 keine endgültige Vermögensverminderung eintrat, sondern erst in jenem Zeitpunkt, als die Leistung erbracht worden war, also im Jahr 2012. Daher machte ich den gesamten Betrag von Euro 4.820,00 im Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastung geltend."

3.) Mittels Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 16.12.2012 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 18.02.2013 für das Jahr 2012 insofern ab, als es im ergangenen neuen Sachbescheid für 2012 dem im Jahr 2012 zur Überweisung gebrachten Betrag von Euro 3.320,00 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte. Zeitgleich verfügte es eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich Einkommensteuer 2011 und setzte die geleistete Anzahlung als außergewöhnliche Belastung an. Diese entfaltete mangels Überschreitens des Selbstbehaltes allerdings keine steuerliche Auswirkung.

4.) Mit Schriftsatz vom 14.01.2014 erhob der Bf. sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid für 2011 als gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 Beschwerde und begründete im Wesentlichen:

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften sei darin zu erblicken, dass das Finanzamt es unterließ, in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 16.12.2013 und des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 16.12.2013 auf die Ausführungen im Schreiben vom 12.12.2013 einzugehen. Erst eine Begründung hätte gezeigt, dass diese Ausführungen vom Finanzamt nachvollzogen werden konnten und man sich dort mit seinen Überlegungen auseinandergesetzt habe. .....

Aus diesem Grunde wiederhole er die in diesem Schreiben getroffenen Ausführungen, weshalb die gegenständliche Vorauszahlung im Jahr 2012 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei. .....

Weiters sehe er in dem Vorgehen des Finanzamtes, die Anzahlung von Euro 1.500,00 im Jahr 2011 als außergewöhnliche Belastung anzusetzen, eine weitere Rechtswidrigkeit. Im Jahr 2011 hatte diese Zahlung nämlich noch keineswegs den Charakter einer außergewöhnlichen Belastung, da in diesem Jahr keine Behandlung erfolgt war und auch keine Rechnung vorlag. Das Ereignis der außergewöhnlichen Belastung - nämlich die Zahnbehandlung - fand erst im Jahr 2012 statt.

Der Bf. hielt weiters fest:

....."Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 22.9.1992, GZ. 90/14/0276 folgendes aus:

"Um einen Aufwand als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1972 vom Einkommen abziehen zu können, muss dieser dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen sein. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss aber nicht nur dem Grunde und der Höhe des Aufwandes nach gegeben sein; es darf auch der Aufwand nicht willkürlich in ein anderes Kalenderjahr verlagert werden als in jenes, in dem die Zahlung zu leisten gewesen wäre. Gemäß § 1225 ABGB wird der Ausstattungsanspruch zum Zeitpunkt der Eheschließung der Tochter fällig. Ob diese das Geld zu diesem Zeitpunkt dringend zur Deckung eines bestimmten Aufwandes benötigt oder nicht ist unmaßgeblich (Hinweis E 25.1.1989, 88/13/0157)."

Der VwGH stellt hier fest, dass der Aufwand nicht willkürlich in ein anderes Kalenderjahr verlagert werden darf als in jenes, in dem die Zahlung zu leisten gewesen wäre. Die Zahlungsverpflichtung im gegenständlichen Fall trat erst mit der Honorarnote vom 27.6.2012 ein. Eine Vorauszahlung ohne vorhergehende Leistung ist fremdunüblich und erklärt sich nur aus seiner persönlichen Bekanntschaft zum Zahnarzt.

Im Erkenntnis vom 14.9.1994, GZ. 93/13/0011, stellt der VwGH fest:

"Ein Aufwand ist dann als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1972 vom Einkommen abzuziehen, wenn der Aufwand dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen ist."

Im Sinne dieses Erkenntnis ist mir der verfahrensgegenständliche Aufwand ausschließlich im Jahr 2012 zwangsläufig erwachsen. Im Jahr 2011 leistete ich hingegen eine freiwillige Vorauszahlung, hier kann von "Zwangsläufigkeit" im Sinn des Erkenntnisses nicht die Rede sein.

Im Erkenntnis vom 22.10.1996, GZ. 92/14/0172, erkannte der VwGH:

"Unter Belastungen iSd § 34 EStG 1972 sind nach stRsp des VwGH vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. „Im gegenständlichen Fall kam es im Jahr 2011 in meiner Sphäre zu einer bloßen Vermögensumschichtung. Der Betrag von € 1.500,00 wurde von meinem Bankkonto umgeschichtet zu einer Forderung gegenüber meinem Zahnarzt. Wesentlich dabei ist, dass der Betrag von € 1.500,00 nach wie vor in meinem Eigentum war bis zum Zeitpunkt der Rechnungslegung am 27.6.2012. An diesem Tag wurde dieser Betrag zur Begleichung der Rechnung von DDr. S herangezogen und ging erst in diesem Zeitpunkt in dessen Eigentum über“. ....

5.) Mittels Beschwerdevorentscheidung vom 05.03.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 wie folgt ab:  
"Gemäß § 19 EStG 1988 gilt das Zufluss- bzw. Abflussprinzip, d. h. dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind."

6.) Im fristgerecht erhobenen Vorlageantrag vom 14.03.2014 wiederholte der Bf. seine bisherigen Vorbringen.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Der Sachverhalt des gegenständlichen Berufungsfalles, nämlich dass sich der Bf. im Jahr 2012 einer Zahnbehandlung unterzog, deren Kosten von insgesamt Euro 4.820,00 mittels einer Vorauszahlung von Euro 1.500,00 am 27.12.2011 sowie der Restzahlung im Ausmaß von Euro 3.320,00 im Jahr 2012 beglichen wurden, steht unstrittig fest.

2.) Ebenso ist zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens aus rechtlicher Sicht unstrittig, dass die vom Bf. geltend gemachten Zahnbehandlungskosten dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung iSd. § 34 EStG 1988 darstellen.

3.) Streit besteht allein darüber, ob der gesamte Rechnungsbetrag von Euro 4.820,00 im Jahr 2012 (wie vom Bf. ins Treffen geführt) oder ob die im Jahr 2011 geleistete Vorauszahlung von Euro 1.500,00 in diesem Jahr sowie der im Jahr 2012 bezahlte Restbetrag von Euro 3.320,00 im Jahr 2012 (wie vom Finanzamt unter Hinweis auf das Zufluss- und Abflussprinzip des § 19 EStG vertreten) zu berücksichtigen ist.

4.) Dazu ist auszuführen, dass gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind.

Diese Bestimmung hat Gültigkeit für den gesamten Bereich der Einkommensteuer (VwGH 24.9.1986, 84/13/0214). Als Anwendungsbereich ergibt sich daher auch der Bereich der außergewöhnlichen Belastungen (VwGH 14.6.1977, 1190/76; Doralt, EStG, § 19, Tz 2 bzw. EStG, § 34, Tz 13).

Da das Finanzamt die angefallenen Aufwendungen entsprechend den jeweilig erfolgten Zahlungen, also entsprechend den konkreten Abflüssen aus dem Vermögensbereich des Bf., demnach in den Jahren 2011 und 2012 anteilig als außergewöhnliche Belastung beurteilt hat, ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden.

5.) Zudem ist zu den Einwendungen des Bf. Nachfolgendes auszuführen:

Der Einwand des Bf., die von ihm im Jahr 2011 getätigte Zahlung hätte zu einer reinen Vermögensumschichtung geführt (dem Abfluss vom Bankkonto sei die Forderung gegen den Zahnarzt gegenüber gestanden, sodass es aus seiner Sicht erst 2012 zu einer – ihn treffenden - Vermögensminderung gekommen sei), vermag dem Bf. nicht zum Erfolg zu verhelfen, ist doch zwischen der Frage, ob grundsätzlich vom Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung iSd §§ 34 EStG 1988 auszugehen ist und der Prüfung, wann der Zahlungsabfluss, also das Ausscheiden des Zahlungsbetrages aus dem Vermögensbereich des Bf., erfolgte, zu unterscheiden.

a) Ob nun einerseits solche - grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu betrachtende - Aufwendungen vorliegen, ist anhand der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 zu prüfen, da reine Vermögensumschichtungen, - wie vom Bf. zutreffend bemerkt - zu keinem Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung führen würden.

In dem vom Bf. ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 14.9.1994, GZ. 93/13/0011, galt es die Frage zu beantworten, ob grundsätzlich vom Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Jahr 1987 trotz der im Jahr 1984 erfolgten Eheschließung der Tochter auszugehen war. Dazu wurde im angesprochenen Erkenntnis festgehalten, dass das Merkmal der Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs. 3 leg cit nicht nur dem Grund und der Höhe nach gegeben sein müsse, sondern dass der Aufwand, nämlich die hier die außergewöhnliche Belastung darstellende Hingabe (= Zahlung) eines Heiratsgutes auch nicht willkürlich in ein anderes Kalenderjahr verlagert werden dürfe als in jenes, in dem die Zahlung ( gemäß §§ 1220 ff ABGB) zu leisten gewesen wäre.

Auch die Ausführungen im Erkenntnis vom 22.9.1992, GZ. 90/14/0276, beschäftigen sich mit dem grundsätzlichen Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung.

Bei dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die Errichtung eines Eigenheimes, hinsichtlich dessen von den in den einzelnen Jahren aufgelaufenen Baukosten jeweils ein Drittel als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, die Gattin sei infolge eines im Jahr 1984 erlittenen Verkehrsunfalles querschnittgelähmt, weshalb mit dem Hausbau zwangsläufig größere Aufwendungen verbunden wären, geltend gemacht wurden.

Hierzu wurde im Erwägungsteil festgehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind, zu verstehen sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Ebenso wird in der vom Bf. angeführten Rz 823 zum grundsätzlichen Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34 EStG 1988 Bezug genommen:

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Nicht gefolgt werden kann dem Vorbringen, der (abgeflossene) Betrag von Euro 1.500,00 sei weiterhin im Eigentum des Bf. gestanden, wurde dieser doch gemäß der zwischen dem Bf. und seinem Zahnarzt getroffenen Absprache, also vereinbarungsgemäß, zur Überweisung gebracht, sodass dieser Betrag aus dem Vermögensbereich des Bf. ausschied (und einen Eigentumsübergang zur Folge hatte). Ob und dass im Falle einer Nichterbringung der vereinbarten Leistung ein Rückforderungsanspruch bestanden hätte,

kann streitgegenständlich bezogen auf das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung zu keiner anderen Beurteilung führen (und würde erst im Zeitpunkt des Eintretens dieses Falles zu beurteilen sein).

Im hier zu beurteilenden Fall ist das grundsätzliche Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Zahnbehandlungskosten, die als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind, unstrittig.

b) Andererseits ist aber in (der gebotenen) Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988, der wie bereits dargelegt auch hinsichtlich der §§ 34 und 35 EStG Gültigkeit entfaltet, darauf abzustellen, wann der Zahlungsabfluss erfolgte (regelmäßig wiederkehrende Ausgaben liegen hier nicht vor).

Ob nun streitgegenständlich die Zahlungsverpflichtung erst nach Leistungserbringung mit der Legung der Honorarnote vom 27.6.2012 eintrat, vermag die grundsätzliche Geltung und Anwendung des Zu- und Abflussprinzips iSd § 19 EStG nicht in Frage zu stellen, liegt doch deren – im gesamten Bereich des Einkommensteuergesetzes geltenden – Zweckbestimmung darin, dass Einnahmen und Ausgaben nach dem tatsächlich erfolgten Zu- bzw. Abfließen als vereinnahmt oder verausgabt gelten (ausgenommen die in der zitierten Norm angeführten abweichenden Bestimmungen, die hier nicht zutreffen). In diesem Zusammenhang ist daher der Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht von Relevanz.

Dem Vorbringen des Bf., dass eine Vorauszahlung ohne vorhergehende Leistung fremdunüblich sei und sich nur aus seiner persönlichen Bekanntschaft zum Zahnarzt erkläre, ist zu entgegnen, dass es im Wirtschaftsleben durchaus als nicht unüblich angesehen werden kann, dass bei anstehenden Zahnbehandlungen bereits vor deren Beginn Vorauszahlungen zu leisten sind.

Dessen ungeachtet hat sich die Beurteilung am gegebenen Sachverhalt zu orientieren. Fakt ist aber die – absprachegemäß – erfolgte Überweisung des Vorauszahlungsbetrages im Jahr 2011, über welchen der Bf. sodann im Jahr 2012 wirtschaftlich nicht mehr verfügen konnte, und woran die vom Bf. ins Treffen geführte "Freiwilligkeit" der Vorauszahlung ebenso wenig ändert, wie der Umstand, dass der Bf. einen Anspruch auf Leistungserbringung durch seinen Zahnarzt hatte oder im Falle der Nichterbringung der Leistung einen Rückforderungsanspruch gehabt hätte.

Keine andere als die dargelegte Betrachtungsweise ergibt sich aber auch aus der vom Bf. selbst ins Treffen geführten Rz 817 der Lohnsteuerrichtlinien, in welcher es heißt: "Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz, § 19 Abs. 2 EStG 1988). Eine Kredit- oder Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens. Eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistung, aus der eine zwangsläufige Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 erwächst, ist wegen des Prinzips

der Abschnittsbesteuerung ausgeschlossen [vgl. VwGH 22.9.1992, 90/14/0276; VwGH 14.9.1994, 93/13/0011; VwGH 18.7.1995, 91/14/0016]".

So wird in der eben angeführten Rz unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistungserbringung nicht zulässig ist und liegt den zitierten Erkenntnissen sachverhaltsmäßig ebenfalls die Hingabe eines Heiratsgutes zugrunde.

Zutreffend ist, dass bei Verteilung von Zahlungen auf zwei Jahre im Rahmen der steuerlichen Geltendmachung für jedes Jahr ein Selbstbehalt zu berechnen ist und nur bei Überschreiten des Selbstbehaltes die im § 34 Abs. 1 EStG geforderte "wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit" und damit eine außergewöhnliche Belastung vorliegt.

An den Inhalt der gesetzlichen Bestimmung des § 19 EStG 1988, die zu der als ungerecht erscheinenden Rechtsfolge der zweimaligen Berücksichtigung des Selbstbehaltes führen kann, ist das Bundesfinanzgericht selbst im Falle eventueller allfälliger verfassungsrechtlicher Bedenken jedenfalls gebunden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung in Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 19 EStG 1988 nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und weil das Erkenntnis nicht 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.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juli 2015