



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Pensionist, YYY, vom 6. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 4. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist. Streitgegenstand ist, ob die Nachforderung im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung zu Recht erfolgt ist. Die Nachforderung ergab sich daraus, da die im Freibetragsbescheid 2005 enthaltenen Sonderausgaben aufgrund der Arbeitnehmerveranlagung 2003 (Personenversicherungen, Wohnsparraktien) höher sind als die tatsächlichen Aufwendungen für 2005.

Im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung 2005** wurden die beantragten Beträge hinsichtlich Kirchenbeitrag und Zehntelabsetzbetrag (d.s. € 363,36) hinsichtlich der XXX (idF U) Versicherung berücksichtigt.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wurde folgendermaßen begründet:

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988).

Es ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von € 2.063,35, abzüglich der anrechenbaren Lohnsteuer iHv € 1.856,70 ergab sich eine Abgabennachforderung von € 206,65.

Dagegen richtet sich die **Berufung** des Bw., die er wie folgt begründete:

Er berief, da es sich ausschließlich um einen Fehler des FA handeln würde, und es in höchstem Maße „machiavellistisch“ (wörtlich zit.) wäre, dafür – wie schon beim Bescheid 2004 – ausschließlich den Steuerzahler haftbar zu machen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete sie wie folgt:

Aufgrund der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 sei der Freibetragsbescheid für 2005 erstellt worden. In der Erklärung seien Beträge für Wohnsparaktien iHv € 15.000,00 beantragt worden. Von dem Betrag sei das steuerlich maximale Ausmaß (=€ 2.920,-/davon ein Viertel=€ 730,-) berücksichtigt worden. Dieser Betrag sei automatisch in den Freibetragsbescheid 2005 übernommen worden, die diesbezügliche Mitteilung zur Vorlage bei der bezugsauszahlenden Stelle sei an die Pensionsversicherungsanstalt weitergeleitet worden. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2005 seien Beträge für Lebensversicherung in Höhe von € 363,36 geltend gemacht worden (Einmalanlage bei U Versicherung AG). Da dieser Betrag niedriger sei als die im Freibetragsbescheid berücksichtigten Aufwendungen, habe die Nachforderung erfolgen müssen.

Der Bw. stellte den **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II.**

Instanz und führte im Wesentlichen Folgendes aus: Er wies auf geführte Telefonate mit der Referentin des UFS im Vorfahren und dem Mitarbeiter des Finanzamtes hin und nahm Bezug auf die Berufungsentscheidung zu GZ. RV/2011-W/05 des Unabhängigen Finanzsenates.

Da er sich im Februar einer Kniegelenksoperation unterziehen habe müssen, und vorher alle Angelegenheiten regeln wollte, habe er den gesamten geforderten Betrag für 2004 überwiesen, wissend, dass sich für 2005 das gleiche „unwürdige Spiel“ wiederholen würde.

Da der Bw. eine Kontaktaufnahme von Seiten der Finanzbeamten forderte, **übermittelte das Finanzamt dem Bw.** im Anschluss an dessen Vorlageantrag folgendes **Schreiben:**

1) Sachverhalt / Verfahrensverlauf

a) Arbeitnehmerveranlagung 2002

In der Steuererklärung wurde vom Bw. für die als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 geltend gemachte Lebensversicherung (XXX Pol.Nr. TTT) unrichtig 9/10 (€ 3.270,28) des Einmalerlages (ATS 50.000) statt 1/10 (ATS 5.000 = € 363,36) eingetragen.

Da die beabsichtigte Zehntelung aus der Erklärung nicht ersichtlich gewesen sei, sei die Veranlagung erklärungskonform erfolgt, d.h. im Rahmen des Sonderausgabenviertels seien an Stelle von richtig € 90,84 fälschlicherweise € 730,00 zu Gunsten des Bw. berücksichtigt worden.

Es seien vom Bw. weder das Feld "Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid" noch "Ich

beantrage eine betragsmäßig niedrigeren Freibetragsbescheid" angekreuzt worden. Daher sei ein entsprechender Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 2004 ergangen.

Die Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber für 2004 sei vom Bw. an die pensionsauszahlenden Stelle übermittelt worden.

b) Arbeitnehmerveranlagung 2003

Wiederum sei vom Bw. statt 1/10 unrichtigerweise der volle Einmalerlagsbetrag (ATS 50.000) eingetragen worden.

Da in der Erklärung der Hinweis "10 Jahre" angebracht war, wurde aber von Amts wegen 1/10 berücksichtigt.

Außerdem wurden *Aufwendungen iHv. € 15.000 für Wohnsparaktien gem. § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Sonderausgaben* geltend gemacht und ebenfalls bei der Veranlagung berücksichtigt.

Das Feld "Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid" wurde vom Bw. nicht angekreuzt, dagegen wurde das Feld „ich beantrage eine betragsmäßig niedrigeren Freibetragsbescheid" angekreuzt, der entsprechend gewünschte niedrigere Betrag wurde aber unter Kennzahl 449 nicht eingetragen. Daher ist der Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 2005 betragsmäßig in voller Höhe ergangen.

Die Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber für 2005 wurde vom Bw. der pensionsauszahlenden Stelle übermittelt.

Da der Bw. im Gegensatz dazu die Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber für 2003 (die der Bw. anlässlich der Veranlagung 2001 erhalten habe) *nicht* an seine pensionsauszahlende Stelle übermittelt habe, sei von dieser für das Jahr 2003 jeweils auch kein Monatsfreibetrag bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Es habe daher für das Jahr 2003 auch zu keiner Nachforderung kommen können.

c) Arbeitnehmerveranlagung 2004

Wiederum wurden in der Erklärung ATS 50.000 (statt 1/10, d.s. € 363,36) in Kennzahl 455 eingetragen. Wieder wurde vom Bw. weder das Feld "Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid" noch "Ich beantrage eine betragsmäßig niedrigeren Freibetragsbescheid" angekreuzt. Daher sei wiederum ein entsprechender Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 2006 ergangen.

Die in Kennziffer 455 beantragten Sonderausgaben seien zunächst im Erstbescheid v. 16.8.2005 mit Hinweis auf die Veranlagung 2002 nicht berücksichtigt worden.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben v. 11.9.2005 Berufung erhoben. Die Berufung sei mit Berufungsvorentscheidung v. 21.9.2005 erledigt worden (Berücksichtigung des 1/10 des Einmalerlages iHv. € 363,36).

Aufgrund des Vorlageantrages v. 23.10.2005 wurde die Berufung der zweiten Instanz zur

Entscheidung vorgelegt. Die Berufungsentscheidung v. 30.12.2005 führte zu keiner Änderung des festgesetzten Abgabebetrag (€ 197,49).

d) Arbeitnehmerveranlagung 2005

Wieder seien ATS 50.000 in Kennziffer 455 eingetragen worden. Bei der Bearbeitung der Veranlagung sei wiederum 1/10 aus dem Einmalerlag berücksichtigt worden.

Außerdem sei vom Bw. neuerlich weder das Feld "Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid" noch "ich beantrage eine betragsmäßig niedrigeren Freibetragsbescheid" angekreuzt worden. Daher sei aufgrund der Veranlagung für 2005 ein entsprechender Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 2007 ergangen.

2) Erläuterungen zu den Nachforderungen 2004 und 2005

So genannte Freibetragsbescheide würden ausschließlich auf Grund einer Veranlagung für das dem Veranlagungsjahr *zweitfolgende Kalenderjahr* erstellt.

Im Freibetragsbescheid für das **Kalenderjahr 2004** erfolgte somit die Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben aus der Veranlagung für das Jahr 2002. In der so genannten Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber sei der zu berücksichtigende Monatsfreibetrag für die Lohnverrechnung 2004 - auf Grund der bei der Veranlagung 2002 geltend gemachten Sonderausgaben – angeführt worden. Diese Mitteilung habe der Bw. an seine pensionsauszahlende Stelle übermittelt, wodurch der Freibetrag bei der Lohnverrechnung 2004 berücksichtigt worden sei. Durch die Höhe der geltend gemachten Sonderausgaben 2002 (€ 3.270,28, Höchstbetrag gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 € 2.920, Sonderausgabenviertel daher € 730) sei der Sonderausgabenhöchstbetrag ausgeschöpft. Im Jahr 2004 sei daher ein Freibetrag in Höhe von € 670 (€ 730 abzgl. Sonderausgabenpauschale iHv. € 60) bei der Lohnsteuerberechnung hinsichtlich der Pension des Bw. zu berücksichtigen. *Da der Freibetragsbescheid stets nur eine vorläufige Maßnahme darstelle, seien die tatsächlichen Sonderausgaben bei der Jahresveranlagung des betreffenden Jahres in der tatsächlichen Höhe geltend zu machen.*

Aufgrund der Tatsache, dass die tatsächlichen Sonderausgaben (€ 363,36, das ist 1/10 der Einmalprämie) 2004 letztlich niedriger gewesen seien als die infolge des Freibetragsbescheides und der abgegebenen Mitteilung an den Arbeitgeber bei der Pensionsverrechnung berücksichtigten, sei ein Pflichtveranlagungstatbestand gem. § 41 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 ausgelöst worden. Dies habe somit eine Steuernachforderung zur Folge gehabt.

Für das **Kalenderjahr 2005** werde die Nachforderung nach dem gleichen Prinzip ausgelöst. Ursache dafür seien aber nicht geltend gemachten Versicherungszehntel (**2003 wurde 1/10 im Freibetragsbescheid berücksichtigt, tatsächlich wurde 2005 wieder 1/10**

geltend gemacht, somit ergab sich aus diesem Titel keine Differenz), sondern die im Freibetragsbescheid für 2005 zusätzlich berücksichtigten, bei der Veranlagung 2003 einmalig geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnsparaktien gem. § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988.

Auch für dieses Kalenderjahr habe der Bw. die Mitteilung an den Arbeitgeber seiner pensionsauszahlenden Stelle übermittelt, wodurch der letztlich überhöhte Freibetrag bei der laufenden Lohnverrechnung 2005 berücksichtigt worden sei. Da im Jahr 2005 (also dem Jahr der Berücksichtigung im Freibetrag bei der Lohnverrechnung) tatsächlich aber keine Aufwendungen mit Sonderausgabencharakter in dieser Höhe getätigt worden seien, habe sich neuerlich eine Nachforderung ergeben.

Dieser Sachverhalt sei auch bereits in der Berufungsvorentscheidung v. 13.12.2006 betreffend die Berufung v. 6.11.2005 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 v. 4.10.2006 ausführlich begründet worden.

Die Nachforderung aus dem Übergenuss des bei der Lohnverrechnung berücksichtigten Freibetrages erfolgte daher in beiden Fällen gesetzeskonform zu Recht.

3) "Fehler des FA-Computers"

Wie dargelegt, würden die Nachforderungen **also keineswegs auf einem "Fehler des FA-Computers"** beruhen. Sie resultierten vielmehr aus der exakten Vollziehung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002 sei im Freibetragsbescheid für 2004 - wie oben dargelegt - der vom Bw. in der Erklärung angegebene Betrag in Höhe von € 3.270,28 (also 9/10 des Einmalerlages) berücksichtigt worden. In dieser Erklärung sei auch nicht - wie in den anderen - ersichtlich, dass in Wahrheit ein weiteres Zehntel geltend gemacht werden sollte. Somit wurde bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002 auch der mögliche Höchstbetrag an Sonderausgaben erklärungsgemäß veranlagt. **Der "Fehler" resultiere daher aus der unrichtig gemachten Eintragung, die als solche für das Finanzamt aus der Erklärung nicht erkennbar sei.**

4) Zusammenfassung / Weitere Vorgangsweise

Die gemachten Ausführungen sollten zur Verständlichmachung des Sachverhaltes und der sich daraus ergebenden rechtlichen Konsequenzen dienen. An diesen selbst vermöge das Finanzamt allerdings nichts zu ändern.

Im Hinblick darauf, dass der Aufwand für die o.a. Versicherung nur einmal und nicht mehrfach (9/10 im Jahr 2002 und jeweils 1/10 in den 9 folgenden Jahren) als Sonderausgabe berücksichtigt werden könnte, und die fortlaufende weitere Zehntelung eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO für das Kalenderjahr 2002 zum Nachteil des Bw. erforderlich machen würde (Berücksichtigung von nur 1/10), schlage das Finanzamt aber die im

Folgenden dargestellte Vorgangsweise (Beträge in €) vor. Dabei werde auf folgende Punkte Bedacht genommen:

-		Berücksichtigung des gesamten Aufwandes (ATS 50.000, d.h. € 3.633,64)
		als Sonderausgabe und
-		Keine rückwirkende Streichung der bis 2005 zu viel geltend gemachten 1/10
-	3.633,64	= ATS 50.000, wird in Folge zu 100% als Sonderausgabe berücksichtigt
-	2.920,00	Höchstbetrag gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG, ausgeschöpft 2002
=	713,64	Restbetrag
-	363,36	1/10 geltend gemacht 2003
-	363,36	1/10 geltend gemacht 2004
-	363,36	<u>1/10 geltend gemacht 2005</u>
	376,44	Übergenuss an Sonderausgaben bis 2005 erfährt keine Änderung

Insgesamt gesehen erkläre sich das Finanzamt somit in entgegenkommender Weise bereit, in Summe für die Aufwendungen aus der Versicherung den Betrag von € 4.010,08, statt nur die tatsächlich verausgabten € 3.633,64 zum Sonderausgabenabzug zuzulassen.

Ab dem Jahr 2006 könne aus diesem Titel folglich kein Sonderausgabenabzug erfolgen. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass es im Kalenderjahr 2006 wieder zu einer Nachforderung kommen könne, wenn die pensionsauszahlende Stelle den Freibetrag aufgrund der vom Bw. übermittelten Mitteilung an den Arbeitgeber (die der Bw. mit dem Freibetragsbescheid bei der Veranlagung 2004 erhalten habe) bei der Lohnverrechnung berücksichtigt hat.

Dasselbe gilt für das Kalenderjahr 2007. Hier bestehe allerdings die Möglichkeit, dass der Bw. die Mitteilung (falls der Bw. diese schon übermittelt habe) noch zurückziehe.

5) Abschließende Hinweise

Zur Abkürzung des Verfahrens 2005 werde der Bw. ersucht, den Vorlageantrag v. 5.1.2007 schriftlich zurückzunehmen, da die Nachforderung 2005 - wie oben dargestellt - aus der Geltendmachung der Aufwendungen für Wohnsparaktien im Jahr 2003 resultiere und nicht aus den strittigen Aufwendungen für die Versicherung. Diesfalls ist die Eindeutigkeit der Konsequenzen gänzlich unzweifelhaft, sodass eine Vorlage an die zweite Instanz nach Ansicht des Finanzamtes nicht erfolgreich für den Bw. enden könne.

Um dem Bw. die in dieser Angelegenheit bedauerlicher Weise entstandenen Unannehmlichkeiten in Zukunft zu ersparen, werde empfohlen, dass bei künftigen Arbeitnehmerveranlagungen in der Erklärung das Kästchen "Ich wünsche keinen Freibetragsbescheid" angekreuzt werde (dadurch erhalte der Bw. keinen automatisierten Freibetragsbescheid für das zweit-

folgende Kalenderjahr) oder - wenn der Bw. das Ankreuzen vergessen habe und einen Freibetragsbescheid erhalte - die Mitteilung zur Vorlage an den Arbeitgeber *nicht* an die pensionsauszahlende Stelle übermittle (dadurch werde von dieser auch kein Freibetrag berücksichtigt, und es könne zu keiner Nachforderung kommen).

Abschließend werde angemerkt, dass im gesamten Verfahren keinerlei unkorrektes Verhalten der zuständigen Bearbeiter vorliege.

Dass sich aufgrund der missverständlich und unrichtig ausgefüllten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 in der Folge im Jahr 2004 eine Nachforderung für den Bw. ergeben habe, wäre somit weder auf einen Fehler des FA-Computers noch auf irgend ein Verschulden seitens des Finanzamtes zurückzuführen. Dasselbe gelte umso mehr für das Jahr 2005. Soweit es im Rahmen des Möglichen liege, werde dem Bw. in der oben beschriebenen Weise entgegen gekommen. Eine darüber hinausgehende "Kulanzlösung" wäre somit nicht gesetzeskonform und sei daher auszuschließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

"Beiträge" und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes – BMVG und solche im Bereich der prämiengünstigen Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer
- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung.

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

"Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung **auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben** in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien.

Gem. Abs. 3 Z 2 des § 18 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von "2.920 Euro" [40.000 S] jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um "2.920 Euro" [40.000 S], wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, **so ist ein Viertel der Ausgaben**, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2 (das sind € 60,00), als Sonderausgaben abzusetzen. **Angemerkt wird, dass vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für 2005 erklärungsgemäß ein Viertel von € 363,36, das sind somit € 90,84, berücksichtigt wurden.**

- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als "36.400 Euro" [500.000 S], 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 Euro" [700.000 S] kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Aufgrund der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 wurde der Freibetragsbescheid für 2005 erstellt. In der Erklärung wurden Beträge für Lebensversicherungen und Wohnsparaktien beantragt. **Von dem Betrag wurde das**

**steuerlich maximale Ausmaß (=€ 2.920,-/davon ein Viertel=€ 730,-)
berücksichtigt.**

Dieser Betrag wurde automatisch in den Freibetragsbescheid 2005 übernommen, die diesbezügliche Mitteilung zur Vorlage bei der bezugauszahlenden Stelle wurde an die Pensionsversicherungsanstalt weitergeleitet. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2005 sind Beträge für Lebensversicherung in Höhe von € 363,36 (ATS 50.00,00 Einmalerlag für 10 Jahre, aufgeteilt auf 10 Jahre, ergibt umgerechnet den €-Betrag iHv € 363,36) geltend gemacht worden (Einmalerlag 2001 bei U Versicherung AG). Dieser Betrag wurde im Zuge der Veranlagung im Einkommensteuerbescheid 2005 im Sinne der oben angeführten Gesetzesstellen wie bereits ausgeführt erklärungsgemäß berücksichtigt.

Da dieser Betrag niedriger ist als die im Freibetragsbescheid berücksichtigten Aufwendungen, musste die Steuernachforderung erfolgen.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) ist wie die übrigen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze bzw. gesetzlichen Bestimmungen gebunden. Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken (beispielsweise Gleichheitswidrigkeit von gesetzlichen Bestimmungen) können allenfalls vom Bw. vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt:

Als Abgabenbescheid hat ein Einkommensteuerbescheid "im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten" (§ 198 Abs 2 BAO).

Durch die Bescheidgestaltung des Finanzamtes im Zuge der Berufungsvorentscheidung ist eine ganz eindeutige Trennung von Spruch und Begründung erfolgt; nur der Spruch ist rechtskraftfähig. Die Höhe des Freibetrags auf Grund des Freibetragsbescheides wird im Zuge der Berufungsvorentscheidung lediglich als Begründungsbestandteil behandelt.

Weder die Art und Höhe der Abgabe (im gegenständlichen Fall der Einkommensteuer (ESt)), die Fälligkeit noch die Bemessungsgrundlagen hätten bei einem anderen Freibetrag lt. Freibetragsbescheid eine Änderung erfahren. Somit werden jedenfalls durch die Höhe des Freibetrages keinerlei zwingende Spruchbestandteile berührt (vgl. Dr. Christian Lenneis, Steuerfreier Betrag nach § 28 Abs 5 EStG 1988 Spruchbestandteil des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheides?, ÖStZ 1993, 307).

Obwohl die Veranlagung betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 hinsichtlich der Sonderausgaben erklärungsgemäß stattgefunden hat, führte das Ergebnis trotzdem zu einer Nachforderung, da der Freibetragsbescheid 2005 höher war als die tatsächlichen

Aufwendungen, zumal sich aus dem Freibetragsbescheid 2005 vom 23. Februar 2004 ein Jahresfreibetrag von € 670,00 ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2007