



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 1. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird in dem Umfang des im August 2011 modifizierten Begehrens Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) erstellte am 21. November 2009 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 (OZ 1 f./2008). Darin gab er eine bezugsauszahlende Stelle an und machte pauschale Freibeträge für Gallen-, Leber- und Nierenkrankheit sowie für Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung geltend.

Am 1. Dezember 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr (OZ 3 f./2008) erstellt. Darin wurden die Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 10.109,94 und der Wiener Gebietskrankenkasse (= Krankengeld) in der Höhe von € 16.118,91 als steuerpflichtige Bezüge angeführt. Unter Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten (€ 132,00) ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 26.096,85, wovon der Pauschbetrag für Sonderausgaben (€ 60,00) abgezogen wurde. Aus dieser Subtraktion resultierte das steuerpflichtige Einkommen von € 26.036,85 und eine Einkommensteuer von € 6.045,58.

Unter Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von € 5.295,89 errechnete sich eine festgesetzte Einkommensteuer = Abgabennachforderung von € 749,69.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2009 erhab der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 **Berufung** (OZ 6 ff./2008) und führte Folgendes aus:

1) Bei Vorliegen des Einkommens seitens der PVA und des Krankengeldes hätte die Sonderzahlungsversteuerung neu berechnet werden müssen und zwar wie nachfolgend angeführt:

Laufende Bezüge brutto	Beträge in €
Krankengeld 27. Jänner bis 31. Dezember 2008	18.805,40
Pensionsversicherung I 08	1.982,29
Pensionsversicherung II 08	57,54
Ersatzurlaubsentgelt	5.674,90
Summe 1	26.520,13
Jahressechstel- laufend Brutto /12 x 2 = 26.520,13 /12 x 2	4.420,02
Sonderzahlung VI	2.432,10
abzüglich SV-Beiträge	- 415,16
abzüglich Pensionsbeitrag	- 31,62
	1.985,32
abzüglich Freigrenze	- 620,00
Differenz 1	1.365,32 x 6% = 81,92 Lohnsteuer
Sonderzahlung VI und IX brutto	4.864,10
abzüglich	- 4.420,02
Differenz 2	444,08 --> Lohnsteuer 74,35
bereits bezahlt	225,24
Sonderzahlung IX	1.988,02
abzüglich Anteil SV-Beitrag	- 339,35
abzüglich Pensionsbeitragsanteil	- 25,85
Differenz 3	1.622,82 x 6% = 97,37 Lohnsteuer
Lohnsteuer Pensionsversicherung Sonderzahlung VI	81,92
- " - IX	97,37
zuzüglich	74,35
Summe 2	235,64
bereits bezahlt	406,71
bereits bezahlt	225,24
Summe 3	631,95
abzüglich Lohnsteuer Sonderzahlung neu	- 235,64
Nachzahlung	396,31

1a): Steuer für sonstige Bezüge von € 188,55 --> Berechnung überprüfen.

2) Krankengeld Lohnsteuerbemessungsgrundlage Neuberechnung:

€ 16.118,91 für 340 Tage (27. 01. 2008 bis 31. 12. 2008): täglich € 47,41 --> Lohnsteuer

€ 6,36 x 340 Tage = € 2.162,40;

bereits bezahlt: € 2.641,80

abzüglich - € 2.162,40

Nachzahlung: € 479,40; Hinweis auf § 71 EStG (1988).

Diesem Schreiben liegen bei:

- 5 Bezahlungsbestätigungen der PVA für Jänner, Februar, Juni, November 2008 und Februar 2009;

Mit Schreiben vom 17. Februar 2010 (OZ 15/2008) setzte das Finanzamt die Pensionsversicherungsanstalt vom, Berufungsschreiben des Bw. in Kenntnis und ersuchte um Prüfung darum, ob das Jahressechstel falsch berechnet worden sei.

Das Antwortschreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 26. März 2010 (OZ 16/2008) lautete wie folgt:

Der Bw. habe vom 1. Jänner 2008 bis 26. Jänner 2008 laufende Bezüge gehabt, die ab 27. Jänner 2008 bis zur Ruhestandsversetzung mit 1. Jänner 2009 eingestellt worden seien. Sonderzahlungen seien am 1. Juni 2009 (Urlaubszuschuss) und am 1. November 2009 (Weihnachtsremuneration) ausbezahlt worden.

Da die laufenden Bezüge im Jahr 2008 nur für den Jänner (anteilig) gebührten, sei bereits bei der ersten Sonderzahlung die Sechstelgrenze zum Großteil überschritten worden. Die Weihnachtsremuneration sei zur Gänze nach Tarif versteuert worden. Der Sonderzahlungsanteil der Urlaubersatzleistung sei auch zu einem erheblichen Teil nach Tarif zu versteuern. Die Berechnung des jeweiligen Jahressechstels sei noch einmal mit demselben Ergebnis geprüft worden. Der von der Pensionsversicherungsanstalt übermittelte Lohnzettel sei demnach korrekt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14. April 2010 (OZ 21/2008) wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlich dazu erstellten Begründung (OZ 22/2008) vom gleichen Tag wurde Nachstehendes ausgeführt:

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 laute: Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs.1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof interpretiert diese Gesetzesbestimmung so, dass das Jahressechstel von der bezugauszahlenden Stelle immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen sei. Dabei seien die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate

zu teilen. Der so ermittelte Durchschnitt sei auf den Jahresbezug umzurechnen also mit 12 zu vervielfachen. Aus diesem Betrag sei das Jahressechstel zu ermitteln.

Die Sechstelüberschreitung sei ausnahmslos auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges zu berechnen. Auch bei der Veranlagung des Dienstnehmers sei die Frage der Sechstelüberschreitung nicht neu zu beurteilen, sondern sei stets die Beurteilung aus der Sicht des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich. Der Bw. habe im Jahr 2008 vom 1. Jänner 2008 bis 26. Jänner 2008 laufende Bezüge, ab 1. Jänner 2009 sei die Ruhestandsversetzung erfolgt. Da die laufenden Bezüge im Jahr 2008 nur für den Jänner gebührten, sei bereits bei der ersten Sonderzahlung die Sechstelgrenze überschritten worden. Nach Ansicht des Bw. hätte bei Vorliegen des Einkommens seitens der Pensionsversicherungsanstalt und des Krankengeldes die Sonderzahlungsversteuerung neu berechnet werden müssen.

Diese Ansicht widerspreche den gesetzlichen Gegebenheiten. Eine "Aufrollung" der Berechnung des Jahressechstels sei im Einkommensteuergesetz nichtvorgesehen und deshalb auch nicht zulässig. Im Gegenteil stelle § 67 Abs. 2 EStG 1988 ausdrücklich darauf ab, dass die Basis für die Berechnung dieses Sechstels aus den bereits zugeflossenen und auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezügen bestehe. Diese Basis erhöhe sich nur um den zusammen mit dem sonstigen Bezug ausbezahlten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr. Die von der Pensionsversicherungsanstalt gewählte Vorgangsweise entspreche deshalb den rechtlichen Vorschriften.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2010 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** (OZ 25/2008) und führte aus, dass bei der Berufungsvorentscheidung auf die Punkte 1a) und 2) seiner Berufung vom 8. Dezember 2009 nicht eingegangen worden sei.

In einem zweiten Antrag zur Erklärung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 vom 10. August 2011 (OZ 26 f./2008) gab der Bw. zwei bezugsauszahlende Stellen an. Der Grad der Behinderung wurde mit 80% angegeben. Weiters wurden die pauschalen Freibeträge für Gallen-, Leber-, oder Nierenerkrankung sowie für Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung beansprucht. In einem diese Steuererklärung begleitenden Schreiben vom 31. August 2011 führte der Bw. aus, dass er aufgrund der neuen Voraussetzungen der Freigrenzen wegen körperlicher Behinderung 80%, Leber-Galle und Gehbehinderung wie im Betreff genannt ersuche, die Neuberechnung laut II. Antrag für 2008 vorzunehmen. Diesem Schreiben wurde eine Kopie des Ergebnisses der aktenmäßigen Beurteilung vom 14. Juli 2011 (OZ 28 f./2008) beigelegt (Ärztin Dr. T.). Demnach liegt der Gesamtgrad der Behinderung seit Februar 2007 vor. Der Behindertenpass (OZ 30 f./2008) wurde am 5. August 2011

hinsichtlich des Grades der Behinderung amtlich berichtet. Weiters ist eine Kopie des Zulassungsscheines des Pkw des Bw. beigelegt (OZ 32/2008).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (BGBl. 1993/818 ab 1994).

Gemäß Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß Abs. 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß Abs. 4 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß Abs. 6 letzter Absatz können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (BGBl. 1996/201 ab 1. Juni 1996).

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% bis 84% ein Freibetrag von € 435,00.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, sind als Mehraufwendungen wegen Kranken- oder Pflegebedingungen ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten

- bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro,
- bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen (BGBl. II 2001/416 ab 2002).

Gemäß § 3 Abs. 1 der vorgenannten Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen.

Im Fall des Bw. ist aufgrund des im zweiten Antrag auf ArbeitnehmerInnenveranlagung vom 10. August 2011 vorgetragenen Anliegens von einem Austausch des Berufungsbegehrens auszugehen, verbunden mit dem Antrag, die aufgrund seiner ärztlich festgestellten körperlichen Behinderung ihm zustehenden Mehrbelastungen selbstbehaltfrei zu berücksichtigen. Da beim Bw. seit 2007 sowohl eine Erkrankung bei Galle, Leber und Niere sowie beim Magen diagnostiziert worden ist, kommt gemäß der vorangeführten Verordnungsbestimmung der höhere Pauschbetrag von 51 Euro p.M. zur Anwendung (51 Euro x 12 Monate = € 612,00). Des Weiteren ist der Freibetrag für ein eigenes Kraftfahrzeug in Höhe von Euro 153 p. M. zu berücksichtigen (153 Euro x 12 Monate = € 1.836,00). Dieser zu berücksichtigende Betrag summiert sich mit dem vorhin angeführten Pauschbetrag für die inneren Erkrankungen des Bw. auf € 2.448,00.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. September 2011