

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist Rechtsanwalt und wurde mit den daraus resultierenden Einkünften aus selbständiger Arbeit mit dem bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. Juli 2009** veranlagt (Einkommensteuer 10.004,09 € bei einem Einkommen von 34.757,94 €), wobei der über FinanzOnline beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag nach telefonischer Mitteilung versagt wurde.

Mit Bescheid vom selben Tag setzte das Finanzamt die **Vorauszahlungen** an **Einkommensteuer für 2009 und Folgejahre** mit 10.404,25 € fest und begründete dies mit der nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblichen Veranlagung 2008 und der vorgesehenen Erhöhung um 4%.

Mit **Schriftsatz vom 13. Juli 2009** er hob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen die genannten beiden Bescheide vom 1. Juli 2009, beantragte die Berücksichtigung einer

außergewöhnlichen Belastung in Höhe von **2.848,36 €** und die Vorauszahlungen entsprechend anzupassen und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Dem Bw. sei am 2. Juli 2009 durch eine Rechtsdatenbank die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/0274-S/09, bekannt geworden, wonach ein Sachwalter seinen Aufwand dann als außergewöhnliche Belastung absetzen könne, wenn er vom Betroffenen aufgrund dessen Einkommens- und Vermögensverhältnissen keinen Ersatz erlangen könne.

Der Bw. sei **vom Bezirksgericht** Vöcklabruck in zwei Fällen **zum Sachwalter bestellt** worden und habe hiefür im Jahr 2008 Leistungen erbracht, für die ihm nach den Allgemeinen Honorarkriterien für Rechtsanwälte in Sachwalterschaftssachen und Heranziehung der Tarifsätze gemäß AHK 2005 und RATG ein **Leistungsentgelt** von insgesamt **2.848,36 €** **zustünde**.

Bei beiden Betroffenen sei davon auszugehen, dass eine Entschädigung als Sachwalter für den Aufwand an Zeit und Mühe gemäß § 276 Abs. 1 ABGB und ein Entgelt gemäß § 276 Abs. 2 ABGB nicht zu erlangen sei, weil gemäß § 276 Abs. 4 ABGB solche Ansprüche nicht bestehen, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse der Pflegebefohlenen gefährdet würde. **Nach der Gerichtspraxis werde dem Bw. bei den dargestellten schlechten Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Pflegebefohlenen** nur Ersatz für Barauslagen, **nicht jedoch für die aufgewendete Zeit und Mühe sowie das Entgelt als beruflicher Parteienvertreter ersetzt**.

Im Sinne des der zitierten Rechtsprechung des UFS (RV/0274-S/09) stellten diese Aufwendungen von insgesamt 2.848,36 € bei richtiger Beurteilung eine außergewöhnliche Belastung des Bw. als Sachwalter dar.

Mit der Berufung legte der Bw. als Nachweis umfangreiche Beilagen (Beschlüsse betreffend Bestellung zum Sachwalter, Leistungsaufstellung, Rechnungslegung) vor.

Am 20. Juli 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung, weil die Übernahme der Sachwalterschaft nicht zwangsläufig erfolgt und 2008 infolge des Selbstbehalts ohne steuerliche Bedeutung sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer für das Jahr 2008

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.
- (2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
- (3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
- (4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der

Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

- für jedes Kind (§ 106).

Kann eine volljährige Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig behindert ist, alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst besorgen, so ist ihr gemäß § 268 Abs. 1 ABGB idF BGBl. I Nr. 92/2006 auf ihren Antrag oder von Amts wegen dazu ein Sachwalter zu bestellen.

Gemäß § 274 Abs. 1 ABGB hat derjenige, den das Gericht zum Sachwalter (Kurator) bestellen will, alle Umstände, die ihn dafür ungeeignet erscheinen lassen, dem Gericht mitzuteilen.

Nach Abs. 2 leg.cit. kann ein Rechtsanwalt oder Notar die Übernahme einer Sachwalterschaft

(Kuratel) nur ablehnen, wenn ihm diese unter Berücksichtigung seiner persönlichen, familiären, beruflichen und sonstigen Verhältnisse nicht zugemutet werden kann. Dies wird bei mehr als fünf Sachwalterschaften (Kuratelen) vermutet.

In Anbetracht dieser Rechtslage und der vom Bw. vorgelegten Beschlüsse des Bezirksgerichts erscheint die vom Finanzamt sinngemäß geäußerte Ansicht, der Bw. habe die Sachwalterschaft in den streitgegenständlichen Fällen freiwillig ("nicht zwangsläufig") übernommen, unzutreffend.

Die Vergütung der Sachwaltung ist durch BGBl. I Nr. 92/2006 ab 1. Juli 2007 in dem mit der Überschrift "Entschädigung, Entgelt und Aufwandsatz" versehenen § 276 ABGB wie folgt geregelt (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 276. (1) Dem Sachwalter (Kurator) gebührt unter Bedachtnahme auf Art und Umfang seiner Tätigkeit, insbesondere auch im Bereich der Personensorge, und des damit gewöhnlich verbundenen Aufwands an Zeit und Mühe eine jährliche Entschädigung. Diese beträgt fünf Prozent sämtlicher Einkünfte nach Abzug der hievon zu entrichtenden Steuern und Abgaben, wobei Bezüge, die kraft besonderer gesetzlicher Anordnung zur Deckung bestimmter Aufwendungen dienen, nicht als Einkünfte zu berücksichtigen sind; bei besonders umfangreichen und erfolgreichen Bemühungen des Sachwalters kann das Gericht die Entschädigung auch mit bis zu zehn Prozent dieser Einkünfte bemessen. Übersteigt der Wert des Vermögens des Pflegebefohlenen 10 000 Euro, so ist darüber hinaus pro Jahr zwei Prozent des Mehrbetrags an Entschädigung zu gewähren. Das Gericht hat die Entschädigung zu mindern, wenn es dies aus besonderen Gründen für angemessen hält.

(2) Nützt der Sachwalter (Kurator) für Angelegenheiten, deren Besorgung sonst einem Dritten entgeltlich übertragen werden müsste, seine besonderen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, so hat er hiefür einen Anspruch auf angemessenes Entgelt. Dieser Anspruch besteht für die Kosten einer rechtsfreundlichen Vertretung jedoch nicht, soweit beim Pflegebefohlenen die Voraussetzungen für die Bewilligung der Verfahrenshilfe gegeben sind oder diese Kosten nach gesetzlichen Vorschriften vom Gegner ersetzt werden.

(3) Die zur zweckentsprechenden Ausübung der Sachwalterschaft (Kuratel) notwendigen Barauslagen, die tatsächlichen Aufwendungen und die Kosten einer zur Deckung der Haftung nach § 277 abgeschlossenen Haftpflichtversicherung sind dem Sachwalter vom Pflegebefohlenen jedenfalls zu erstatten, soweit sie nach gesetzlichen Vorschriften nicht unmittelbar von Dritten getragen werden.

(4) Ansprüche nach den vorstehenden Absätzen bestehen insoweit nicht, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Pflegebefohlenen gefährdet wäre.

§ 279. (1) Bei der Auswahl des Sachwalters ist besonders auf die Bedürfnisse der behinderten Person und darauf Bedacht zu nehmen, dass der Sachwalter nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis oder in einer anderen engen Beziehung zu einer Krankenanstalt,

einem Heim oder einer sonstigen Einrichtung steht, in der sich die behinderte Person aufhält oder von der sie betreut wird. Wünsche der behinderten Person, insbesondere solche, die sie vor Verlust der Geschäftsfähigkeit und Einsichts- und Urteilsfähigkeit geäußert hat (Sachwalterverfügung), und Anregungen nahe stehender Personen sind zu berücksichtigen, sofern sie dem Wohl der behinderten Person entsprechen.

(2) Einer behinderten Person ist eine geeignete, ihr nahe stehende Person zum Sachwalter zu bestellen. Wird eine behinderte Person volljährig, so ist ein bisher mit der Obsorge betrauter Elternteil zum Sachwalter zu bestellen, sofern dies dem Wohl der behinderten Person nicht widerspricht.

(3) Ist eine geeignete, nahe stehende Person nicht verfügbar, so ist ein geeigneter Verein mit dessen Zustimmung zum Sachwalter zu bestellen. Kommt auch ein Verein nicht in Betracht, so ist nach Maßgabe des § 274 Abs. 2 ein Rechtsanwalt (Rechtsanwaltsanwärter) oder Notar (Notariatskandidat) oder eine andere geeignete Person mit deren Zustimmung zu bestellen.

(4) Ein Rechtsanwalt (Rechtsanwaltsanwärter) oder Notar (Notariatskandidat) ist vor allem dann zum Sachwalter zu bestellen, wenn die Besorgung der Angelegenheiten vorwiegend Rechtskenntnisse erfordert, ein geeigneter Verein vor allem dann, wenn sonst besondere Anforderungen mit der Sachwalterschaft verbunden sind.

(5) Eine Person darf nur so viele Sachwalterschaften übernehmen, wie sie unter Bedachtnahme auf die Pflichten eines Sachwalters, insbesondere jene zur persönlichen Kontaktnahme, ordnungsgemäß besorgen kann. Eine Person – ausgenommen ein geeigneter Verein – darf insgesamt nicht mehr als fünf, ein Rechtsanwalt oder Notar nicht mehr als 25 Sachwalterschaften übernehmen; Sachwalterschaften zur Besorgung einzelner Angelegenheiten bleiben dabei außer Betracht.

Der Bw. führt nun die Entscheidung des UFS vom 8. Mai 2009, RV/0274-S/09, ins Treffen. In der genannten Entscheidung wurde die Berufung eines Abgabepflichtigen, der als Sachwalter seiner Mutter die Fahrtkosten (Kilometergeld und Maut) zur Pflegebefohlenen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat, abgewiesen, weil er seinen Anspruch nach § 276 ABGB nicht geltend gemacht hatte. In der genannten Entscheidung wird darauf hingewiesen, dass der Sachwalter einen getragenen Aufwand selbst als außergewöhnliche Belastung geltend machen könne, wenn ihm das Gericht wegen der schlechten Einkommens- und Vermögenssituation der besachwalterten Person keinen Aufwandsersatz zuspreche (Hinweis auf UFS 06.08.2003, RV/0482-I/02). In der letztgenannten Entscheidung vom 6. August 2003 wurden die Zahlungen für die Heimkosten des behinderten Schwagers als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

All diese Fälle sind mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weil in jenen den jeweiligen Rechtsmittelwerbern tatsächliche Aufwendungen (Zahlungen) erwachsen sind, was beim Bw. jedoch nicht gegeben ist.

Zum Erkenntnis des **VwGH 17.10.1991, 89/13/0211**, gibt es folgenden Rechtssatz (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 34 EStG 1972 knüpft an Aufwendungen an, worunter schlechthin der Abfluß von Gütern beim StPfl zu verstehen ist (Hinweis E 12.9.1989, 88/14/0163).

Entgangene Einnahmen können keinesfalls als Aufwendungen im angeführten Sinne betrachtet werden.

Zum Erkenntnis des **VwGH 15.09.1999, 99/13/0101**, gibt es folgenden Rechtssatz (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Bei dem vom Abgabepflichtigen als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrag handelt es sich **mangels Ausscheidens dieses Betrages aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht um keine Mehraufwendung iSd § 34 EStG 1988**. Soweit mit dem Vorbringen des Abgabepflichtigen zum Ausdruck gebracht werden soll, die behauptete Vermögenseinbuße sei dadurch zustande gekommen, dass der Abgabepflichtige die für seinen behinderten Sohn **aufgewendete Zeit und Mühe "anderweitig", nämlich zur Einnahmenerzielung hätte verwenden können**, ist abgesehen davon, dass eine solche anderweitige Verwendung der entsprechenden Zeit und Mühe und somit die behauptete Vermögenseinbuße keineswegs zwingend ist (der Abgabepflichtige hätte die "ersparte Zeit und Mühe" auch für andere als der Einnahmenerzielung dienende Aktivitäten verwenden können), darauf hinzuweisen, dass **entgangene Einnahmen keinesfalls als Aufwendungen betrachtet werden können, die einer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung zugänglich sind (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211)**.

Eine unmittelbare Berücksichtigung von "abgeflossener" Zeit und Mühe als außergewöhnliche Belastung bei Ermittlung des Einkommens kommt naturgemäß nicht in Betracht (hier versuchte der Abgabepflichtige, diese Güter in einen Geldwert umzurechnen). **Die Berücksichtigung eines derart umgerechneten Betrages als außergewöhnliche Belastung findet im Gesetz keine Deckung, zumal aufgewendete Zeit und Mühe die bei der Einkommensteuerbemessung im Rahmen des § 34 EStG 1988 zu berücksichtigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht beeinträchtigt.**

Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Dem Kommentar von Doralt, EStG 11. Auflage, § 34 Tz 2, sind folgende grundlegende Ausführungen zu entnehmen:

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip als einem wesentlichen Element der Einkommensteuer (BFH, BStBl 1988 II 814): Der Besteuerung kann nur das Einkommen unterworfen werden, über das der Steuerpflichtige tatsächlich frei verfügen kann. Dem entspricht das objektive Nettoprinzip, nach dem Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften die Bemessungsgrundlage der ESt kürzen (§ 2 Tz 6). Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es aber auch, jene Einkommensteile steuerfrei zu belassen, die auf Grund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren. Denn erst soweit das Einkommen den notwendigen Lebensbedarf übersteigt, kann der Steuerpflichtige darüber tatsächlich verfügen (subjektives Nettoprinzip, § 2 Tz 1).

Im Licht der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die die Berufungsbehörde teilt, kommt dem Berufungsbegehren keine Berechtigung zu. Entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip können nach § 34 EStG 1988 von der Besteuerung nur Teile des Einkommens ausgenommen werden, über die der Abgabepflichtige nicht frei verfügen kann. Folgte man dem Begehr des Bw. würde hingegen das Besteuerungssubstrat um Teile reduziert, über die er frei verfügen kann.

Außerdem hat das Finanzamt zu Recht darauf hingewiesen, dass sich der Antrag des Bw., 2.848,36 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, mangels Überschreitens des Selbstbehalts der zumutbaren Mehrbelastung von 3.475,79 € (10% des Einkommens von 34.757,94 €) nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 ohnehin nicht auswirken würde.

Aus diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

2. Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 und Folgejahre

In § 45 Abs. 1 EStG 1988 werden die Einkommensteuervorauszahlungen wie folgt geregelt:

Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- *Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.*
- *Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung*

pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

Mangels Erfolges der Berufung gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid 2008 (Punkt 1) ist in Ansehung des Berufungsvorbringens daher auch der davon abgeleitete Vorauszahlungsbescheid nicht rechtswidrig.

Deshalb war die Berufung gegen beide Bescheide als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 23. September 2009