

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf., Adr. gegen den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 23.02.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2012 zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Herr Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 neben Werbungskosten auch Sonderausgaben und Ausgaben für außergewöhnliche Belastungen.

Das Finanzamt anerkannte im Einkommensteuerbescheid vom 23. Februar 2012 die sonstigen Werbungskosten nicht. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt werden könnten, da sie den Selbstbehalt iHv 7.920,57 € nicht übersteigen. Die Topf-Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen. Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der aktiven Einnahmen und deren Berücksichtigung sei daher bei ausschließlichem Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer die Berufung (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, nicht gewährt worden seien und zwar Ausgaben für Gemeinde X. – Fonds iHv 84 €, im Vorjahr wären 168 € anerkannt worden. Weiters

sei der Höchstbetrag für die Topf-Sonderausgaben 5.840 € (2 x 2.920 €), da der Bf. Alleinverdiener sei.

Das Finanzamt führte in der Folge weitere Ermittlungen durch, die ergaben, dass die unter KZ 451 beantragten Spenden iHv 407 € nur mit 348 € nachgewiesen werden konnten, dass es sich bei den unter KZ 714 beantragten Werbungskosten von 44 € um den Mitgliedsbeitrag beim Pensionistenverband für den Bf. und seine Ehegattin handelt und weiters dass es sich bei den unter KZ 724 beantragten Werbungskosten von 84 € um einen freiwilligen Beitrag als Pensionist in einen Fonds der FV Y. der Stadt X., für Ausgaben im Zsh. mit Pensionierungs- und Geburtstagsfeiern, Betriebsausflügen, usw.) handelt und nicht um einen Beitrag zu Berufsverbänden oder Interessensvertretungen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung ab, kürzte die Werbungskosten von 44 € auf 22 € und die Spenden von 407 € auf 348 €. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde zusätzlich ausgeführt, dass wegen Nichtvorlage des Nachweises einzelner beantragter Spenden, diese nicht berücksichtigt werden könnten. Die Beiträge an einen freiwilligen Fonds, aus dem div. Geschenke (Pensionierungen, Geburtstage) und Ausflüge finanziert werden würden keine Werbungskosten zum Erhalt der Einkünfte (Pension) darstellen und könnten zu keiner steuerlichen Abzugsfähigkeit führen. Der Mitgliedsbeitrag für den Pensionistenverband für die Ehegattin könnte nicht bei den Einkünften des Bf. als Werbungskosten berücksichtigt werden, sondern nur bei den Einkünften der Ehegattin. Auf Grund der Rechtslage für 2011 stehe der Alleinverdienerabsetzbetrag mangels Bezug von mindestens 7 Monate Familienbeihilfe nicht zu.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Nichtanerkennung des Beitrages an den Pensionistenverband von 44 € (incl. 22 € für die Ehegattin) nicht den EStR entspreche; „für den Werbungskostencharakter seien weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Auf die Notwendigkeit komme es daher bei solchen Ausgaben und Aufwendungen an, die ihrer Art nach Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen. Dass solche Beträge nur einkunftsbezogen abgezogen werden dürften, sei in der Judikatur nicht angeführt. Außerdem habe die Ehegattin gar kein Einkommen.“ Lt. den Informationen in den Steuernews des Steuerberaters stehe ab 2011 zwar für Steuerpflichtige ohne Kind, für das Familienbeihilfe bezogen wird, kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu, allerdings wären die folgenden daran anknüpfenden Bestimmungen weiterhin begünstigt:

- bei den Topf-Sonderausgaben erhöhe sich der Höchstbetrag um 2.920 € und
- bei den außergewöhnlichen Belastungen vermindere sich der Selbstbehalt um einen Prozentpunkt.

Es sei dies für 2011 eine Kann-Bestimmung, die im Jahr 2012 nach dem BudgetbegleitG 2012 wirksam werde.

Die Nichtberücksichtigung der nicht nachgewiesenen Spende und des freiwilligen Beitrages an den Fonds der FV Y. stellte der Bf. außer Streit.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1) Werbungskosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 erster und vierter Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

..... Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auch Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen.

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 9. 7. 1997, 93/13/0296). In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Dies gilt insbesondere auch für freiwillige Beiträge der Pensionisten zu Interessenvertretungen iS des § 16 Abs. 1 Z 3 lit b - bei diesem Personenkreis werden praktisch nur Mitgliedsbeiträge an den Gewerkschaftsbund und allenfalls Betriebsratsumlagen in Betracht kommen (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 5 zu § 16).

Beiträge an Berufsverbände und sonstige Interessenvertretungen, die der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder (zB durch Beratung, Aus- und Weiterbildung) dienen, sind nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 3 lit b als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 5.2 zu § 16).

Insofern hat das Finanzamt gesetzeskonform den Mitgliedsbeitrag für den Pensionistenverband von 22 € für den Bf. als Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung 2011 abgezogen. Derselbe Beitrag für die Ehegattin kann allerdings nicht berücksichtigt werden, da dieser subjektiv nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen des Bf. dient, dieser Aufwand fällt hier nach § 20 EStG 1988 unter die Kosten der privaten Lebensführung und ist somit beim Bf. nicht abzugsfähig.

## **2) Höchstbetrag bei Topf-Sonderausgaben:**

§ 18 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 regelt, dass Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 der Steuerpflichtige auch dann absetzen kann, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

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 besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

- um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2). ....

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

- 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, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 ergibt.

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihnen unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. .... Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt.

Da mit 1.1.2011 der Alleinverdienerabsetzbetrag für Steuerpflichtige ohne Kinderbetreuungspflichten abgeschafft wurde, entfiel in diesen Fällen auch der

Erhöhungsbetrag für den nicht bzw. gering verdienenden (Ehe-)Partner. Mit BudgetbegleitG 2012, BGBI. I Nr. 112/2011, wurde diese unerwünschte Folgewirkung des Wegfalls des Alleinverdienerabsetzbetrages für Steuerpflichtige ohne Kinderbetreuungspflichten durch Schaffung eines eigenen Erhöhungsbetrages saniert, der dann zustehen soll, wenn (abgesehen) von den Kinderbetreuungspflichten sonst alle Voraussetzungen des Alleinverdienerabsetzbetrages erfüllt wären (also insb. die Einkünftegrenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht überschritten wird). Der Erhöhungsbetrag für den geringverdienenden (Ehe-)Partner beträgt gleichfalls 2.920 Euro und kann erstmals ab 2012 in Anspruch genommen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 3.4 zu § 18 (3)).

Da dem Bf. im hier maßgeblichen Streitjahr (Arbeitnehmerveranlagung 2011) der Alleinverdienerabsetzbetrag mangels Kinderbetreuungspflichten nicht zusteht, dies aber Voraussetzung für die Erhöhung des Höchstbetrages für die Topf-Sonderausgaben nach § 18 Abs. 3 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung ist, konnte diesem Beschwerdepunkt nicht Folge gegeben werden.

### **3) Höhe des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen**

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 111/2010 beeinträchtigt die Belastung 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).

§ 34 Abs. 5 EStG 1988 lautet: Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Mit 1.1.2011 wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag für Steuerpflichtige ohne Kinder mit dem BudgetbegleitG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010, abgeschafft. Um sich daraus ergebende Härten u.a. in Bezug auf den damit verbundenen Entfall der Minderung des Selbstbehaltes zu beseitigen, erfolgte mit dem BudgetbegleitG 2012, BGBI. I Nr. 112/2011, eine Neufassung des § 34 Abs. 4 letzter Absatz. Nach dieser ab dem Jahr 2012 geltenden Neuregelung im zweiten Teilstrich des letzten Absatzes vermindert sich der Selbstbehalt

auch dann (wieder) um 1 %, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und der (Ehe-)Partner lediglich Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich erzielt (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 30 zu § 34 (2 bis 5)).

Sohin kann im vorliegenden Fall bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 der Selbstbehalt für die Berechnung der Höhe der Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen – nachdem dem Bf. kein Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht - nicht um 1 % reduziert werden.

Aber selbst wenn bereits im Jahr 2011 der Selbstbehalt für den Bf. um 1 % niedriger wäre, würden die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen mangels Überschreitens des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam.

Weder bei der Bestimmung von § 18 Abs. 3 EStG idgF noch bei § 34 Abs. 4 EStG 1988 idgF handelt es sich um eine Kann-Bestimmung, was sich eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt.

Soweit die Beschwerde auf die EStR verweist, lässt sich daraus für den Beschwerdefall nichts gewinnen, denn ein BMF-Erlass stellt keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle dar.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur) bzw. auf dem Gesetzeswortlaut basiert, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 23. Juli 2014