

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ADir. Eva Mößner, betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 die Berücksichtigung der Kosten für den Zahnersatz in Höhe von 2.942,00 € als außergewöhnliche Belastung.

Im Zuge der Veranlagung konnten diese Aufwendungen, von denen ein Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen ist, nicht berücksichtigt werden, da der Selbstbehalt den Aufwand überstieg.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw fristgerecht Berufung und führte darin wie folgt aus:

"Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung (u.a.) außergewöhnliche Belastung usw. nicht in der richtigen Höhe berücksichtigt.

Ich beantrage daher die Berücksichtigung von mindestens 2.942,00 € (= 40.482,80 öS!) bzw. der Spenden an karitative Organisationen lt. beiliegender Auftragsbestätigungen (wenigstens teilweise – wird wohl im hochgehaltenen "Sozialstaat" Österreich kein Problem sein).

Leider noch immer notwendige finanzielle Unterstützungen an meine (verheirateten) Kinder habe ich erst gar nicht angeführt.

P.S. Der Erstattungsbeitrag von € 43,98 kann ja nur ein "Hekerl" sein."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

"Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gem. § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 88 angehörten, sind nicht absetzbar.

Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftl. Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen berechneten Selbstbehalt übersteigt.

Der Selbstbehalt berechnet sich wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte: € 28.420,90 zuzüglich sonst. Bezüge gem. § 67 Abs. 1 u. 2 EStG (=Kennzahl 220 lt Lohnzettel) : € 4.885,22, abzüglich Sozialversicherung für sonst. Bezüge : 161,43, abzüglich Sonderausgabenpauschale € 60, abzüglich Kirchenbeitrag € 75,00 und Werbungskosten € 21,60, dies ergibt die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen zw. € 14.600,0 u. € 36.400,00 10 %, somit € 3.298,80."

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Mit Bericht vom 1. September 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der Bw, nach Aufforderung durch die zuständige Referentin, die Zahlungsbestätigungen für die beantragten Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (private Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger) in Höhe von 620,00 €

Es handelt sich dabei um Zahlungen an folgende Empfänger:

- CBM Christoffel- Blindenmission
- Krankenhaus der Barmherzigen Brüder
- Österreichisches Rotes Kreuz, Landesverband Burgenland
- Österreichisches Rotes Kreuz, Bezirksstelle Neusiedl am See
- SOS-Kinderdorf
- Hilfsgemeinschaft der Blinden und Sehschwachen Österreichs.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Außergewöhnliche Belastung

1. Allgemeines

Außergewöhnliche Belastungen sind bei Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt nach Berücksichtigung des bereits um die Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrags der Einkünfte.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus:

- Unbeschränkte Steuerpflicht,
- eine Belastung des Einkommens.

Die Belastung darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen, muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen, muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz § 19 Abs. 2 EStG 1988). Dabei kommt es alljährlich zu einer Kürzung um den Selbstbehalt, der sich aus dem jeweiligen Jahreseinkommen ableitet (VwGH 1. März 1978, 407/78). Voraussetzung ist aber stets, dass der Aufwand nicht nur im Jahr des Entstehens, sondern auch in den Jahren der Leistung zwangsläufig ist (vgl. VwGH 26. September 1985, 85/14/0030; 18. Oktober 1988, 87/13/0037).

Eine willkürliche Verlegung des Zeitpunktes der Leistung, aus der eine zwangsläufige Belastung im Sinne des § 34 erwächst, ist wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung ausgeschlossen (vgl. VwGH 22. September 1992, 90/14/0276; 14. September 1994, 93/13/0011; 18. Juli 1995, 91/14/0016).

Der Höhe nach liegen außergewöhnliche Belastungen nur insoweit vor, als die Ausgaben (Aufwendungen) vom Merkmal der Zwangsläufigkeit umfasst sind (vgl. VwGH 4. März 1986, 85/14/0149, betreffend Zahnbehandlungskosten; 29. März 1989, 87/13/0249, betreffend angemessene Unterkunft).

Außergewöhnliche Belastungen sind grundsätzlich im Rahmen der (Arbeitnehmer) Veranlagung zu berücksichtigen.

Eine "Belastung" im Sinne des § 34 setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus, von denen nicht nur sein Vermögen (vgl. VwGH 15. März 1988, 87/14/0071, betreffend Hingabe eines Sparbuches), sondern sein laufendes Einkommen betroffen ist.

Aus dem Begriff "Belastung" ist ferner abzuleiten, dass nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen), auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (z.B. Ersätze aus einer Kranken- oder Unfallversicherung oder Ersätze für die Beseitigung eines Katastrophenschadens). Zur Kürzung führen insbesondere Versicherungsleistungen (VwGH 19. Februar 1992, 87/14/0116, betreffend private Versicherungsleistungen) oder Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (VwGH 10. November 1987, 87/14/0126, betreffend Blindenzulage bzw. Blindenführerzulage), sofern nach dem Leistungszweck die entsprechenden Ausgaben (Aufwendungen) abgedeckt werden sollen.

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigten werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögens-

minderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (zB VwGH 25. September 1985, 84/13/0113).

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung erwächst nicht zwangsläufig, wenn sie

- vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist,
- sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat oder
- sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmerwagnisses darstellt.

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei ist ein objektiver Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 20. September 1978, 2529/76; 12. Juni 1990, 89/14/0274; vgl. auch die ständige Verwaltungspraxis bei Begräbniskosten). Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen, eine wirtschaftliche oder typische Betrachtungsweise ist ausgeschlossen (vgl. VwGH 3. März 1992, 88/14/0011).

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (z.B. eigene Krankheitskosten; VwGH 17. Oktober 1989, 89/14/0124; 2. März 1993, 93/14/0018).

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. So sind beispielsweise Zahlungen auf Grund einer freiwilligen oder im Rahmen des Unternehmerwagnisses übernommenen Bürgschaftsverpflichtung nicht zwangsläufig (VwGH 28. Februar 1995, 95/14/0016; 20. November 1996, 96/15/0004). Ebenso sind Belastungen, die aus dem Antritt einer Erbschaft erwachsen, nicht zwangsläufig (VwGH 14. Februar 1984, 83/14/0256; 25. Oktober 1989, 89/13/0001, betreffend Abfindungszahlungen an weichende Geschwister; 23. Mai 1996, 95/15/0096, 0097, betreffend Pflichtteilsverpflichtungen). Freiwilligkeit der Übernahme einer Rechtspflicht ist aber nicht deswegen anzunehmen, weil diese Rechtspflicht ihre Ursache im Familienrecht hat, sofern sich das freiwillige Verhalten lediglich auf das Entstehen der familienrechtlichen Verhältnisse bezieht (z.B. Eheschließung, Adoption).

Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO, weiters der Lebensgefährte) in Betracht, soweit nicht ohnehin hinsichtlich dieses Personenkreises eine rechtliche Verpflichtung besteht. Eine allgemeine sittliche Pflicht, Dritten beizustehen, besteht nicht (VwGH 27. September 1995, 92/15/0214). Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint. Es reicht nicht aus, dass sich der Steuerpflichtige zur Tätigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag (VwGH 26. April 1989, 86/14/0085; 19. Februar 1992, 88/14/0170; 28. Februar 1995, 95/14/0016, sowie 18. Oktober 1995, 92/13/0145, betreffend sittliche Verpflichtung zur Übernahme einer Bürgschaft) oder eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH 20. September 1988, 86/14/0015; 23. Mai 1996, 95/15/0018, betreffend Tilgung einer Schuld der Ehegattin zur Heilung ihrer psychosomatischen Erkrankung). Es besteht grundsätzlich keine sittliche Verpflichtung zur Tragung von Aufwendungen, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen wesentlich übersteigen (vgl. VwGH 26. April 1989, 86/14/0085; 17. Mai 1989, 88/14/0222; 6. November 1990, 90/14/0127; 15. Februar 1994, 93/14/0227, betreffend Bürgschaftsübernahme). Es besteht keine sittliche Verpflichtung für objektiv aussichtslose Hilfsmaßnahmen (VwGH 11. Dezember 1990, 90/14/0202).

2. Selbstbehalt

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insoweit vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen (einschließlich Progressionsvorbehaltseinkünfte) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, so sind als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Die im § 34 EStG angeführten Prozentsätze betragen bei einem Einkommen von

höchstens	7.300 €	6%
mehr als	7.300 € bis 14.600 €	8%
mehr als	14.600 € bis 36.400 €	10%
mehr als	36.400 €	12%

Der Prozentsatz für die Berechnung des Selbstbehaltes vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, bzw. für jedes Kind (§ 106).

Im berufungsgegenständlichen Fall ermittelt sich der Selbstbehalt wie folgt:

Summe der steuerpflichtigen Bezüge laut Lohnzettel	€ 28.420,90
+ sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988	€ + 4.885,22
- SV	€ -161,43
	€ 33.144,69
- Sonderausgaben	€ -60,00
	€ -75,00
	€ -135,00
- Werbungskosten (unter Berücksichtigung der in dieser Entscheidung zusätzlich gewährten)	€ -21,60
	€ -21,60
	€ 32.988,09

Das Einkommen beträgt gerundet 32.988 €, somit beträgt der Prozentsatz, welcher gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden ist 10 %.

Der **Selbstbehalt** beträgt somit gerundet $(32.988 * (10/100))$ **3.298,80 €**

Der Selbstbehalt in Höhe von 3.298,80 € übersteigt die beantragte außergewöhnliche Belastung in Höhe von 2.942,00 €

Die Berufung ist in diesem Punkt abzuweisen.

II. Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger (18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 lauten in der für das Jahr 2003 maßgebenden Fassung:

"5. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von

- Forschungsaufgaben oder

- der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Allgemeinen Hochschulstudiengesetz oder dem Kunsthochschul-Studiengesetz entsprechen,

sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen an folgende Einrichtungen:

- a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen.
- b) Durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind.
- c) Die Österreichische Akademie der Wissenschaften.
- d) Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befaßt sind.
- e) Juristische Personen, die im wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befaßt sind. Weitere Voraussetzung ist, daß an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff. der Bundesabgabenordnung ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid der Finanzlandesdirektion nachzuweisen. Sämtliche Einrichtungen, denen ein solcher Bescheid ausgestellt wurde, sind einmal jährlich durch den Bundesminister für Finanzen im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung zu veröffentlichen. Der gemeine Wert der Zuwendungen ist insoweit abzugsfähig, als er zusammen mit dem gemeinen Wert von Zuwendungen im Sinne der Z 6 insgesamt 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigt. Der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern. Soweit der gemeine Wert die angeführte Höchstgrenze übersteigt, kann er nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

6. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an

a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung zur Durchführung der diesen Einrichtungen gesetzlich obliegenden Aufgaben,

b) Museen

- von Körperschaften des öffentlichen Rechts
- von anderen Rechtsträgern, wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Über Aufforderung der Abgabenbehörde ist das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung nachzuweisen,

c) das Bundesdenkmalamt.

d) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen die die Voraussetzungen der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung erfüllen und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist.

Die letzten vier Sätze der Z 5 sind anzuwenden."

Bei den vom Bw beantragten Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (private Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger) in Höhe von 620,00 € handelt es sich jedoch nicht um Zahlungen an einen begünstigten Empfänger laut den obigen Ausführungen. Die Beträge sind daher nicht als Sonderausgabe abzugsfähig.

Das Berufungsbegehren ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Wien, am 12. Jänner 2005