

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Adresse gegen gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 7. November 2012 sowie 4. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen sind der Beschwerdevorentscheidung (vormalig Berufungsvorentscheidung) vom 12. Dezember 2012 zu entnehmen

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

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

## **Entscheidungsgründe**

Übergangsbestimmungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (vormalig Berufungswerber) erzielte in den Jahren 2010 und 2011 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Mit Einkommensteuerbescheiden jeweils vom 7. November 2012 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 fest.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 richtete sich die Beschwerde (vormalig Berufung) des Beschwerdeführers vom 29. November 2012. Bei der Bescheiderlassung seien Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt worden. Es seien dem Beschwerdeführer im obgenannten Zeitraum Aufwendungen für Unfallversicherungen, nämlich Kosten für das Jahr 2010 in Höhe von 104,56 Euro sowie für das Jahr 2011 in Höhe von 317,88 Euro, entstanden.

Beigefügt waren diesem Schreiben zwei Versicherungsprämienbestätigungen der Jahre 2010 und 2011, eine Rezeptliste für das Jahr 2012 sowie diverse Apothekenrechnungen.

Mit Bescheid vom 4. Dezember 2012 hat das Finanzamt sodann das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2011 mit der Begründung, es sei ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden, wieder aufgenommen und am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2011 erlassen, in dem nunmehr als steuerpflichtige Bezüge auch das Insolvenz-Entgelt in Höhe von 1.503,39 Euro als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurde.

Mit Beschwerde vorentscheidung (vormalig Berufungsvorentscheidung) vom 12. Dezember 2012 wurde der Beschwerde vom 29. November 2012 betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 insofern teilweise stattgegeben, als Sonderausgaben in Höhe von 60,00 Euro (Unfallversicherung) berücksichtigt wurden.

Mit Beschwerde vorentscheidung (vormalig Berufungsvorentscheidung) vom 12. Dezember 2012 wurde der Beschwerde vom 29. November 2012 betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 insofern teilweise stattgegeben, als für das Jahr 2011 Sonderausgaben in Höhe von 79,47 Euro (Unfallversicherung, ein Viertel des geltend gemachten Betrages) berücksichtigt wurden. Die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 52,85 Euro (Kosten für Medikamente) wurden nicht in Abzug gebracht, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.968,57 Euro nicht übersteigen würden.

Am 18. Dezember 2012 stellte der Beschwerdeführer den Antrag, die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und beantragte betreffend die Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2010 und 2011 folgende Aufwendungen zu berücksichtigen: Insolvenz-Entgelt-Fonds in Höhe von 1.226,25 Euro, Arbeitsmarktservice (01.07.-01.08.2011) 910,40 Euro, Rückersatz an das Arbeitsmarktservice Salzburg in Höhe von 426,75 Euro, eine Prothesenreparatur in Höhe von 246,00 Euro sowie neuerlich Unfallversicherungen in Höhe von 104,56 Euro betreffend das Jahr 2010 und 317,88 für das Jahr 2011.

Am 9. Jänner 2013 stellte der Beschwerdeführer neuerlich den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und beantragte nochmals die Berücksichtigung der in der Beschwerde vom 12. Dezember 2012 geltend gemachten Aufwendungen. Beigefügt waren diesem Schreiben unter anderem Rechnungen für zahnärztliche Behandlungen für die Jahre 2011, 2012 sowie 2008.

Auf Grund der Aktenlage bzw. der aus dem dargestellten Verfahrensverlauf resultierenden Ermittlungsergebnisse ist zusammenfassend von folgendem **entscheidungsrelevanten Sachverhalt** auszugehen:

Der Beschwerdeführer unterzog sich im Jahr 2011 folgender zahnärztlicher Behandlung: Totalprothese als Dauerversorgung sowie zwei Prothesereparaturen. Die hierfür entstandenen Kosten beliefen sich auf 984,00 Euro, von denen ein Betrag in Höhe von 738,00 Euro seitens des Versicherungsträgers übernommen wurde. Der Anteil des Beschwerdeführers an den Behandlungskosten betrug 246,00 Euro und wurde dieser Anteil vom Beschwerdeführer auch im Jahr 2011 bezahlt.

Dem Beschwerdeführer entstanden für zahnärztliche Behandlungen im Jahr 2008 nach Abzug des Anteiles des Versicherungsträgers Kosten in Höhe von 178,00 Euro sowie im Jahr 2012 in Höhe von 24,25 Euro.

Der Beschwerdeführer leistete im Jahr 2010 Versicherungsbeiträge für eine freiwillige Unfallversicherung bei der Allianz Elementar Versicherungs-Aktiengesellschaft in Höhe von 104,56 Euro sowie im Jahr 2011 Beiträge in Höhe von 317,88 Euro. Diese Versicherungsbeiträge wurden von der Abgabenbehörde im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Höhe eines Viertels des jeweiligen bezahlten Betrages berücksichtigt.

Der Beschwerdeführer bezog im Zeitraum 1. Juli 2011 bis zum 15. Juli 2011 vom Arbeitsmarktservice Salzburg einen Vorschuss auf Kündigungsentschädigung in Höhe von 426,75 Euro (Tagessatz 28,45 Euro).

Aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers des Beschwerdeführers, der Firma A., erhielt der Beschwerdeführer Leistungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds in Höhe von 2.205,36 Euro (Brutto). Ein Teilbetrag des Insolvenz-Entgeltes in Höhe von 426,75 Euro wurde direkt vom Insolvenz-Entgelt-Fonds an das Arbeitsmarktservice Salzburg überwiesen. Ein Betrag in Höhe von 21,00 Euro wurde dem Insolvenzschutzverband, der Restbetrag in Höhe von 1.226,25 Euro dem Beschwerdeführer überwiesen.

### **Beweiswürdigung:**

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde sowie durch das Bundesfinanzgericht aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

### **Rechtslage:**

#### **1. Zahnprothese**

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.

(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%.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind durch Krankheit verursachte Aufwendungen (Krankheitskosten) außergewöhnlich und erwachsen dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich (*Jakom*, EStG – Kommentar, 3. Auflage, § 34 Rz 90).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.

Liegt eine Krankheit vor, dann sind nach Abzug eines Selbstbehaltes grundsätzlich jene Kosten unter Berücksichtigung der Rückersätze des Versicherungsträgers abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (vgl. Doralt, EStG Kommentar § 34 Tz 78).

Zahnbehandlungskosten einschließlich Sanierungen, Ersatz, Regulierungen, Implantate etc können grundsätzlich als Krankheitskosten - bei Erfüllung aller Voraussetzungen - außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Die Anbringung einer Totalprothese im Jahr 2011 ist eine zahnärztliche Behandlung und fällt unter den Begriff der Krankheitskosten, die unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind. Da jedoch die angefallenen Kosten in Höhe von EUR 246,00 (nach Abzug der Rückersätze des Versicherungsträgers) den Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht übersteigen, wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers durch die beschwerdegegenständlichen Ausgaben nicht wesentlich beeinträchtigt. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Da die Aufwendungen für die übrigen Zahnbehandlungen in den

Jahren 2008 und 2012 geleistet wurden, sind sie nicht in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2010 und 2011 abzugsfähig.

## **2. Unfallversicherungen**

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind unter anderem 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 BMSVG und solche im Bereich der prämiengünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b).

Gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 ist für Sonderausgaben 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 ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 wird in Ergänzung des Abs. 1 bestimmt, dass 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 jährlich besteht. 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.

Die vom Beschwerdeführer als Sonderausgaben geltend gemachten Aufwendungen für eine Unfallversicherung im Jahr 2010 (104,56 Euro) findet im Sonderausgabenpauschale (240 Euro) Deckung und wurde dem Beschwerdeführer in der Höhe eines Viertels dieses Pauschales automatisch gewährt. Die Beschwerde war somit im Jahr 2010 in diesem Punkt abzuweisen. Im Jahr 2011 wurden von der Abgabenbehörde bei der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2012 Sonderausgaben von 317,88 Euro anerkannt und bei der Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2011 in Höhe eines Viertels dieses Betrages berücksichtigt. Der Beschwerde war in diesem Punkt, wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, stattzugeben.

## **3. Berücksichtigung Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds, Rückerstattung Arbeitsmarktservice**

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds als Arbeitslohn anzusehen und führen zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

Der Anspruch auf Arbeitslosengeld ruht gemäß § 16 Abs. 1 lit. k Arbeitslosenversicherungsgesetz 1988 (AIVG 1988) während des Zeitraumes, für den Kündigungsentschädigung gebührt.

Gemäß § 16 Abs. 2 AIVG 1988 wird dann, wenn der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig ist oder die Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt wird, das Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) für diesen Zeitraum als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung gewährt. Wird der Arbeitgeber von der Gewährung des Vorschusses verständigt, so geht der Anspruch des Arbeitslosen auf die fällige Kündigungsentschädigung für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Arbeitslosenversicherung in der Höhe des als Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) gewährten Vorschusses über (Legalzession) und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. Wird Insolvenz-Entgelt nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl. Nr. 324/1977, für die Kündigungsentschädigung beantragt, so gilt das Gleiche hinsichtlich dieses Anspruches auf Insolvenz-Entgelt, und der Insolvenz-Entgelt-Fonds tritt an die Stelle des Arbeitgebers. Findet der Übergang statt, so ist der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. k AIVG 1988 neu zu bemessen. Dem Anspruch auf Kündigungsentschädigung steht der Anspruch auf Schadenersatz nach § 25 Abs. 2 Insolvenzordnung bzw. nach § 20d AO gleich, wobei der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. e neu zu bemessen ist.

Aufgrund der Legalzession und des gesetzlich vorgesehenen vorrangigen Befriedigungsrechtes des Bundes, hatte der Insolvenz-Entgelt-Fonds, der aufgrund der Insolvenz des Arbeitgebers an dessen Stelle trat, dem Bund den vom Arbeitsmarktservice ausbezahlten Vorschuss auf Kündigungsentschädigung in Höhe von 426,75 Euro (Tagessatz in Höhe von 28,45 Euro für den Zeitraum 1. Juli 2011 bis 15. Juli 2011) rückzuerstatten. Die Rückzahlung des vom Arbeitsmarktservice ausbezahlten Betrages in Höhe von 426,75 Euro als Vorschuss für eine Kündigungsentschädigung durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds führt beim Beschwerdeführer zu keiner Minderung seiner Einkünfte, da auch die hierfür vom Insolvenz-Entgelt-Fonds aufgewendete Leistung gemäß § 25 EStG 1988 als Arbeitslohn des Beschwerdeführers anzusehen ist. Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG 1985) ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz ergeben.

Salzburg-Aigen, am 9. Mai 2014