



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0775-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 1050 Wien, W-Straße, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechts-

anwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beanspruchte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 den Alleinverdienerabsetzbetrag. Dieser wurde erklärungskgemäß berücksichtigt.

In weiterer Folge wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und der Einkommensteuerbescheid 2002 dahingehend geändert, als der Alleinverdienerabsetzbetrag keine Berücksichtigung fand. In der Begründung wurde ausgeführt, die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners seien im Jahr 2002 höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 4.400 € gewesen. Diese Tatsache sei neu hervorgekommen und die Wiederaufnahme des Verfahrens unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. nach Zitierung der Bestimmung des § 303 BAO aus, er habe im Zuge der Steuererklärung der Finanzbehörde sämtliche Belege vorlegt, weshalb nicht von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln die Rede sein könne. Im Übrigen werde in der Bescheidebegründung nicht darauf eingegangen, um welche nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel es sich konkret gehandelt habe, was als Begründungsmangel zu werten sei.

Seine Gattin sei gezwungen gewesen, Arbeitsentgelte, die dem Jahr 2001 zuzurechnen seien, beim IAF geltend zu machen. Die Auszahlungen des IAF, die sich auf Vorjahre bezogen hätten, seien aber nicht dem Einkommensbegriff des Auszahlungsjahres zuzuordnen. Das bedeute aber, dass das Einkommen der Gattin im Jahr 2002 unter der Grenze von 4.400 € geblieben sei. Dieser Umstand wäre von Amts wegen festzustellen gewesen.

Da somit keine Gründe für die Wiederaufnahme vorlägen und die Zahlung des IAF nicht dem Jahr 2002, sondern dem Jahr der Erbringung der Arbeitsleistung zuzurechnen sei, werde der Antrag auf Wiederherstellung des Zustandes vor Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Mit Bescheid vom 18.7.2003 sei der Alleinverdienerabsetzbetrag antragsgemäß berücksichtigt worden. Der Einkommensteuerbescheid 2002 des Ehepartners sei am 5.9.2003 ergangen. Da die Einkünfte des Partners die Grenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag überschritten

hätten, sei wegen Neuervorkommens von Tatsachen das Verfahren wiederaufgenommen worden. Einnahmen seien in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Der Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages habe auch eine Neuberechnung der Topf-Sonderausgaben zur Folge gehabt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung wies der Bw. darauf hin, dass die Einkunftsarten in § 2 Abs. 3 EStG abschließend geregelt seien, Auszahlungen des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds seien darin nicht genannt. Die Besteuerung erfolge auf Grund des § 69 Abs. 6 EStG, einer Rechtsnorm sui generis, weshalb § 19 EStG nicht zur Anwendung komme.

Selbst wenn § 2 EStG anwendbar sei, führe die konkret vorgenommene Auslegung des Finanzamtes zu willkürlichen und gleichheitswidrigen Ergebnissen. Es liege nicht in der Sphäre des Steuerpflichtigen, wann die Auszahlung durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds getätigt werde. Dem Steuerpflichtigen sei damit jedwede Disponierungsmöglichkeit über seine Steuerangelegenheiten genommen, da im Voraus weder der Konkurs des Auftraggebers noch der Zeitpunkt der Auszahlung bekannt sein könne. Auch müsse dem Gesetzgeber unterstellt werden, dass es bei Errechnung des Alleinverdienerabsetzbetrages sehr wohl darauf ankomme, wann die Arbeit verrichtet worden sei. Es sei weiters nicht einsehbar, dass die Familie des Steuerpflichtigen, die durch den Konkurs des Auftraggebers ohnehin das Geld viel später als vereinbart ausbezahlt erhalten habe, noch weiter benachteiligt werde.

Die Arbeitsleistung der Gattin sei in den Monaten Juli und August 2001 erfolgt und die Beträge am 1. August bzw. am 1. September 2001 fällig gewesen. Die Einnahmen wären daher richtigerweise nicht dem Jahr 2002 zuzurechnen gewesen. Im vorliegenden Fall sei daher weder § 2 noch § 19 EStG anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

- Der Gattin des Bw. flossen im Jahr 2002 von der IAF Service GmbH Bezüge in Höhe von 2.130,25 € zu. Dieser Betrag wurde für im Jahr 2001 erbrachte Leistungen gezahlt.
- Zusammen mit den von der Gattin des Bw. im Jahr 2002 erzielten Einkünften aus selbständiger Arbeit wurde die Grenze des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von 4.400 € überschritten.
- Für die Durchführung der Veranlagung der Gattin des Bw. war eine andere Stelle zuständig als für die Durchführung der Veranlagung des Bw..
- Der Bescheid der Gattin des Bw. ist datiert mit 5. September 2003, der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid des Bw. mit 18. Juli 2003.

- Die Gattin des Bw. bezog im Streitjahr mehr als sechs Monate Familienbeihilfe für drei Kinder.
- Der Bw. machte in seiner Einkommensteuererklärung Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG in Höhe von € 3.530,94 als Sonderausgaben geltend.

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen sowie auf die vom Bw. gemachten Angaben.

Dieser Sachverhalt war in rechtlicher Hinsicht wie folgt zu beurteilen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

a) Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes:

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die Tatsache, dass der Gattin des Bw. im Jahr 2002 neben ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Betrag von € 2.130,25 zugeflossen ist und somit die Grenze des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 überschritten wurde, ist dem für die Bescheiderlassung zuständigen Veranlagungsreferat erst nach Erlassung des nunmehr wiederaufgenommenen Bescheides bekannt geworden.

Es lag daher im Zeitpunkt der Bescheiderlassung eine bereits existente Tatsache, die erst nach Bescheiderlassung hervorgekommen ist, und somit ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

Das Hervorkommen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Für die Einkommensteuerveranlagung der Gattin war eine andere Stelle zuständig als für die des Bw.. Aus diesem Grund war die Tatsache, dass der Gattin im Jahr 2002 Zahlungen der IAF Service GmbH in Höhe von € 2.130,25 zugeflossen sind, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Bw. neu hervorgekommen.

b) Entscheidungswesentlichkeit der neu hervorgekommenen Tatsache:

Wiederaufnahmegründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente, die geeignet sind, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Die Beantwortung dieser Frage setzt die rechtliche Beurteilung voraus, ob das Insolvenzausfallgeld im Jahr des Zuflusses bzw. in jenem Jahr zu berücksichtigen ist, in dem die zugrundeliegende Leistung erbracht wurde. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen unter Pkt. 2 verwiesen.

c) Ermessensübung:

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Im vorliegenden Fall war die Wiederaufnahme des Verfahrens unter dem Gesichtspunkt der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Recht verfügt worden, zumal weder die steuerliche Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes als absolut geringfügig anzusehen ist noch ein Missverhältnis zwischen dem Wiederaufnahmegrund und seinen steuerlichen Auswirkungen besteht.

2. Zufluss der Zahlung der IAF Service GmbH:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Entsprechend der Bestimmung des § 2 Abs. 3 unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter diese Bestimmung ist somit, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger deshalb zukommt, weil er in einem Dienstverhältnis steht. Die Fassung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 ist eine sehr weite; sie erfasst auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 25 Tz 3).

Bezüge der Arbeitnehmer nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl 324/1977, sind Arbeitslohn (siehe Hofstätter/Reichel, aaO, § 25 Tz 4).

Nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

Gemäß § 69 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung hat bei Auszahlung von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeldfonds die auszahlende Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit g berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Sowohl die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 als auch die des § 69 Abs. 6 EStG 1988 befinden sich im 5. Teil des Einkommensteuergesetzes mit dem Titel "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)". Daraus – und aus der Tatsache, dass in beiden Bestimmungen von "Lohnsteuer" gesprochen wird – ist nach Ansicht der Behörde der Schluss zu ziehen, dass die Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldfonds im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anfallen und daher unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu subsumieren sind.

Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt aber nach § 19 EStG 1988, was bedeutet, dass sie im Jahr des Zufließens zu erfassen sind (vgl. Doralt, EStG⁷, § 25 Tz 4; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 4).

3. Alleinverdienerabsetzbetrag:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 Euro jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.....Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4.400 Euro jährlich erzielt.

Im vorliegenden Fall wurde die Grenze der obigen Bestimmung deshalb überschritten, weil die Zahlung des Insolvenz-Ausfallgeldfonds im Jahr 2002 zugeflossen ist und dieser Betrag zu Recht nicht in jenem Jahr steuerlich erfasst worden ist, in dem die Arbeitsleistung erbracht worden ist.

4. Sonderausgabenerhöhungsbetrag ab 3 Kinder:

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich der Nachzahlung von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro. Dieser Betrag erhöht sich um 1.460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1).

§ 106 Abs. 1 EStG 1988 besagt, dass als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes Kinder gelten, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 litt a zusteht.

Im vorliegenden Fall waren die genannten Voraussetzungen erfüllt und der Sonderausgabenerhöhungsbetrag daher von Amts wegen zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Juni 2004