

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache G.R., Adr., vertreten durch Dr. Siegfried Rack, Rechtsanwalt, Münzgasse 3, 9100 Völkermarkt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 14.11.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdeverentscheidung vom 27.3.2014 zu entnehmen und bildet diese einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass die Berufung am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

G.R. (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) bezog im Streitjahr 2012 Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Am 21.2.2013 langte beim Finanzamt ihre Einkommensteuererklärung ein. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2012 wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2013 durchgeführt und wurde die Einkommensteuer mit € 9.050,00 festgesetzt; dabei wurden die von der Bf. beantragten Beträge an Spenden in Höhe von € 1.100,00 sowie der Kirchbeitrag mit € 400,00 als Sonderausgaben berücksichtigt. Dem Betrag von € 9.050,00 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2014 in der Höhe von € 2.294,00 gegenübergestellt, sodass sich eine Abgabennachforderung von € 6.756,00 ergab.

Mit am 2.12.2013 eingelangter Eingabe erhob die Bf. im Wege ihres steuerlichen Vertreters Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012. Darin führte sie zunächst an, dass entgegen der Feststellungserklärung zu St. Nr. x der Eigentumsgemeinschaft XY das Finanzamt (Anmerkung: Klagenfurt) ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit dem Betrag von € 24.282,99 festgestellt habe, wiewohl in der Feststellungserklärung ein Antrag auf Aufteilung der Aufwendungen dergestalt gestellt worden sei, dass die Einkünfte von € 18.926,90 der Bf. und dieselben Einkünfte in der Höhe von € 18.926,90 ihrer Tochter Mag. XYZ zuzurechnen seien. Daraus ergebe sich nicht nur eine um € 6.839,49 niedrigere Bemessungsgrundlage, sondern auch ein wesentlich höherer Pauschbetrag für Sonderausgaben. Sie ersuche um eine Begründung und Aufgliederung der Rechenformel, woraus die Behörde eine Einkommensteuer von € 9.837,66 ermittle. Unrichtig sei, dass die bisher festgesetzte Einkommensteuer mit € 2.294,00 festgesetzt wurde. Die tatsächlich festgesetzte Einkommensteuer für 2011 sei mit Bescheid vom 28.6.2013 mit € 7.915,00 festgestellt worden. Weiters zahle die Bf. einen monatlichen Versicherungsbeitrag für die Krankenzusatzversicherung bei der Wiener Städtischen VersicherungsAG von monatlich € 256,00. Dies ergebe jährlich den Betrag von € 3.072,00. In Unkenntnis, dass diese Versicherungsprämien als Sonderausgabe abzuschreiben seien, habe sie dies bisher nicht geltend gemacht. Die entsprechenden Belege würde die Bf. bei Bedarf vorlegen. Der Gewinnfreibetrag sei unrichtig ermittelt worden. Es sei nicht einsichtig, dass die Behörde erster Instanz ihr Pensionseinkommen zum Gewinn als Unternehmerin hinzurechne. Ohne Hinzurechnung des Pensionsbezuges ergebe sich jedenfalls ein Gewinn von unter € 30.000,00, sodass ihr ein Gewinnfreibetrag in der Höhe von 13% auf jeden Fall zustehen. Die gegenteilige Ansicht der Behörde würde bedeuten, dass ihre Pensionsbezüge nicht nur mit der Lohnsteuer belastet sind, sondern auch zusätzlich eine Einkommensteuer zu bezahlen ist. Ihr Einkommen aus der Pension betrage nicht € 13.217,04, sondern € 12.768,83. Bezogen auf dieses Pensionseinkommen sei die Sonderausgabe betreffend die freiwillige Zusatzversicherung bei der Wiener Städtischen VersicherungsAG jedenfalls als Sonderausgabe absetzbar, sodass sich die Bemessungsgrundlage jedenfalls auch um den Betrag von € 3.072,00 verringere.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte die Bf. einen Einzahlungsbeleg vom 5.1.2012 über die Zahlung eines Kirchenbeitrages von € 896,94 (für das Jahr 2011) sowie einen Kontoauszug über die Abbuchung einer Spende in der Höhe von € 300,00 vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.3.2014 gab das Finanzamt der Beschwerde insofern Folge, als die beantragten Aufwendungen für Versicherungsbeiträge von € 3.072,00 zum Ansatz gelangten; die Sonderausgaben für die Versicherungsbeiträge schlugen mit einem Betrag von € 698,77 zu Buche. Die im Bescheid vom 14.11.2011 berücksichtigten Spenden von € 1.100,00 kürzte das Finanzamt auf € 300,00. Die Einkommensteuer wurde in diesem Bescheid mit € 9.120,00 festgesetzt, woraus sich eine Nachzahlung von € 70,00 ergab. Begründend führte das Finanzamt darin wortwörtlich aus: „Gemäß § 252 BAO kann der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsverfahren getroffenen Entscheidungen

unzutreffend sind, sondern sind diese vielmehr den davon abgeleiteten Folgebescheiden zu Grunde zu legen. Da die im Zuge der Abverlangung des belegmäßigen Nachweises der für 2012 geltend gemachten Spendenzahlungen iHv € 1.100,00 nur der Einzahlungsbeleg für ein Missionsdorf im Betrag von € 300,00 beigebracht worden ist, waren die Zuwendungen nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG auf diesen Betrag zu berichtigen. Gemäß § 10 Abs. 1 EStG kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes bei natürlichen Personen ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes gewinnmindernd geltend gemacht werden. Der Gewinnfreibetrag ist demzufolge bei Vorliegen von außerbetrieblichen Einkünften (Einkünfte aus Vermietung bzw. einer Pension) nicht zu berücksichtigen. Bei einem steuerlichen Einkommen von mehr als € 11.000,00 wird die Einkommensteuer gem. den Bestimmungen des § 33 Abs. 1 EStG und gestaffelt nach der Höhe des Einkommens berechnet und die sich nach Abzug von Absetzbeträgen ergebende Steuer den geleisteten Vorauszahlungen gegenübergestellt.

Mit am 8.4.2014 beim Finanzamt eingelangter Eingabe vom 7.4.2014 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerdeentscheidung an das Bundesfinanzgericht. Darin führte die Bf. an, dass sie mit Schriftsatz vom 9.4.2014 den Einzahlungsbeleg für die Kirchensteuern von € 896,94 (für die Kirchensteuer 2011) vorgelegt habe. Weiters habe sie den Einzahlungsbeleg vom 21.12.2012 über den Betrag von € 943,39 (für die Kirchensteuer 2012) vorgelegt. Die Kirchensteuer wäre daher nicht mit einem Betrag von € 400,00, sondern für das Jahr 2011 mit € 400,00 und für das Jahr 2012 mit € 400,00, somit mit dem Betrag von € 800,00 abzugsfähig. Auch die Zahlung der Versicherungsbeiträge habe das Finanzamt zur Gänze außer Acht gelassen, ohne dies zu begründen. Nicht nachvollziehbar sei die Ausführung in der Beschwerdeentscheidung, wonach die Topf-Sonderausgaben nur zu einem Viertel zu berücksichtigen seien und im gegenständlichen Fall nur noch nach der oben angeführten Formel eingeschliffen sind. Es ist weder zu ersehen, von welcher Bemessungsgrundlage der Topf-Sonderausgaben die Beschwerdebehörde ausgegangen sei, noch zu welchem Anteil und in welchem Ausmaß überhaupt diese Topf-Sonderausgaben – gemeint offensichtlich die Beträge für die Zusatzversicherung im Ausmaß von € 3.072,00 – berücksichtigt und von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht worden seien. Unrichtig und nicht begründet sei die Ansicht der Beschwerdebehörde, wonach ein Gewinnfreibetrag in der Höhe von 13% des Gewinnes im gegenständlichen Fall nicht zu berücksichtigen sei. Es sei nicht einsichtig, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht einer betrieblichen Einnahme gleichzusetzen sei. Es sei auch nicht einsichtig, dass ihre Einkünfte aus der Pension den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen seien. Diese Hinzurechnung führe zu einer „Doppelbesteuerung“, weil nicht einsichtig sei, dass einerseits die Hinzurechnung der Pension die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer erhöht und andererseits zudem noch die Topf-Sonderausgaben zu einer Einschleifformel führen, was ohne Hinzurechnung des Pensionseinkommens zu Einkünften geführt hätte, die weit unter € 36.400,00 liegen.

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest:

1. Die Bf. bezog im Streitjahr 2012 eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt in der Höhe von € 13.217,04 (KZ 245); daneben bezog sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 24.282,99 als Beteiligte bei einer Hausgemeinschaft, deren Einkünfte in einem Feststellungsverfahren (unter der St. Nr. x beim Finanzamt Klagenfurt) ermittelt werden.

2. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 28.11.2011 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie Folgejahre mit € 2.294,00 festgesetzt. Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betraf das Jahr 2010 (bzw. dessen Abgabenschuld von € 2.105,38, erhöht nach § 45 Abs. 1 EStG um 9%).

3. Die Bf. bezahlte im Jahr 2012 am 15.1. und 22.12. Kirchenbeiträge in der Höhe von € 896,94 (für das Jahr 2011) bzw. € 943,39 (für das Jahr 2012).

4. Die Bf. erbrachte einen Nachweis für eine Spende in der Höhe von € 300,00.

5. An Beiträgen für eine Krankenzusatzversicherung leistete die Bf. im Jahr 2012 € 3.072,00.

Der gegenständliche Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt im Zusammenhalt mit den von der Bf. vorgelegten Nachweisen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in diesem Verfahren Einwendungen gegen die in Ansatz gebrachten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zulässig sind, und ob der Kirchenbeitrag bei der Bf. richtig zum Ansatz gelangte. Weiters in Streit steht die Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2012, dabei insbesondere jedoch Berechnung der Sonderausgaben nach § 18 EStG 1988. Schließlich steht in Streit, ob bei der Bf. der Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG zu berücksichtigen ist.

1. Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Wie bereits eingangs angeführt, bezieht die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, deren Feststellung im Rahmen einer Hausgemeinschaft in einem gesonderten Verfahren (Feststellungsverfahren) beim Finanzamt Klagenfurt erfolgt.

Nach § 252 BAO kann, sofern einem Bescheid Feststellungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bf. wurde unter Hinweis auf diese Gesetzesbestimmung in der Beschwerdeentscheidung vom 27.3.2014 auf die angeführte Rechtslage hingewiesen, die von ihr nicht weiter in Frage gestellt wurde.

Diesem Beschwerdepunkt kommt somit keine Berechtigung zu. Nur der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle angeführt, dass der (am 22.5.2013 ergangene) Bescheid im Feststellungsverfahren für das Jahr 2012 in Rechtskraft erwachsen ist.

2. Beiträge zur Krankenzusatzversicherung als Sonderausgaben

Die von der Bf. verausgabten Beträge von € 3.072,00 wurden - entgegen den Ausführungen der Bf. in ihrer Eingabe vom 7.4.2014 - vom Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG anerkannt; sie werden vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen, sodass dieser Betrag steuerlich Berücksichtigung finden kann (vgl. auch Ausführung zu Steuerberechnung – Sonderausgaben).

Der Beschwerde wäre in diesem Punkt somit zu folgen.

3. Höhe der Kirchensteuer

Nach § 18 Abs. 1 Z 5 EStG sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften ab der Veranlagung 2012 höchstens mit € 400,00 absetzbar. Für derartige Ausgaben gilt das Abflussprinzip (§ 19 Abs. 2 EStG), dh. die Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (vgl. VwGH vom 25.1.1983 83/14/0004).

Die Zahlungen von € 896,04 und € 943,39 erfolgten jeweils im Jahr 2012, sodass deren Abfluss dem Jahr 2012 zuzurechnen ist. Das Begehren, einen über den Betrag von € 400,00 hinausgehenden Betrag an Kirchenbeitrag als Sonderausgaben anzuerkennen, ist somit unbegründet.

Dieser Beschwerdepunkt ist unberechtigt.

3. Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG

Nach § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000 Euro im Veranlagungsjahr ... geltend gemacht werden.

Wie bereits der gegenständlichen Bestimmung entnommen werden kann, kann der Gewinnfreibetrag nur im Rahmen betrieblicher Einkünfte geltend gemacht werden. Es handelt sich dabei um die im § 2 Abs. 4 Z 1 EStG genannten Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb). Dies hat auch das Finanzamt in seiner Beschwerdeverentscheidung vom 27.3.2014 unmissverständlich zum Ausdruck gebracht; die Bf. hat sich hierzu nicht mehr geäußert.

Die von der Bf. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind einem Gewinnfreibetrag nicht zugänglich.

Das Beschwerdebegehren ist in diesem Punkt unbegründet.

4. Steuerberechnung

Die Bf. hat die Steuerberechnung in ihrem Fall deshalb in Streit gezogen, weil sie vermeint, dass die Hinzurechnung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu ihren Pensionseinkünften eine Doppelbesteuerung zur Folge habe, die ebenso zu Unrecht erfolgt sei wie die Anwendung der Einschleifformel bei den Topf-Sonderausgaben. Des Weiteren sei das Finanzamt auch die Rechenformel für den im Erstbescheid errechneten Steuerbetrag schuldig geblieben. Der sich ergebenden Steuerschuld (von 9.050,00/

Bescheid vom 14.11.2013 bzw. € 9.120,00/Bescheid vom 27.3.2014) seien nicht € 2.294,00, sondern vielmehr die tatsächlich festgesetzte Einkommensteuer für 2011 von € 7.915,00 gegenüberzustellen.

Sofern die Bf. die Zusammenrechnung ihrer Einkünfte angezogen hat, ist darauf zu verweisen, dass nach § 2 Abs. 2 EStG der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 3 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 leg.cit. aufgezählten Einkunftsarten... nach Abzug der Sonderausgaben (§18) und ... sowie der Freibeträge nach §§ 104, 105 und 106a.

Demgemäß weisen sowohl der Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2013 als auch die Beschwerdeentscheidung vom 27.3.2014 zu Recht an nichtselbständigen Einkünften € 13.217,04 (steuerpflichtige Einkünfte auf Grund des übermittelten Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt) und die der Bf. auf Grund des Bescheides vom 22. Mai 2013 (Feststellungsverfahren) zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 24.282,99, insgesamt somit € 37.500,03 aus; nach Abzug der Sonderausgaben ergibt sich das Einkommen nach § 2 Abs. 2 und somit die Steuerbemessungsgrundlage, die (mit € 35.940,03/Bescheid vom 14.11.2013 bzw. mit € 36.101,26/Bescheid vom 27.3.2014) korrekt errechnet wurde. Der Einwand der Bf., dass mit dieser Besteuerung eine Doppelbesteuerung ihrer Pensionseinkünfte erfolgt sei, ist unberechtigt. Die nichtselbständigen Einkünfte werden nur einmal im Wege der Einkommensteuerveranlagung erfasst. Die während des Jahres nur für die nichtselbständigen Einkünfte abgezogene Lohnsteuer („anrechenbare Lohnsteuer“ laut Kennzahl 260 des Lohnzettels, im vorliegenden Fall € 448,21) hat das Finanzamt zu Recht in den angeführten Bescheiden auf die zu veranlagende Einkommensteuer angerechnet (vgl. § 46 Z 2 EStG). Damit kommt dem Begehren der Bf., von ihren Pensionseinkünften laut Kennzahl 245 des Lohnzettels die Abzugsteuer von € 448,21 (zweifach) in Abzug zu bringen, keine Berechtigung zu.

Was die Berücksichtigung der von der Bf. beantragten Sonderausgaben anbelangt, ist darauf zu verweisen, dass im § 18 Abs. 3 Z 2 1988 EStG ein einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920,00 ua. für (die von ihr verausgabten) Versicherungsprämien festgelegt ist. Übersteigen die geltend gemachten Aufwendungen diesen Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages nämlich € 730,00 als Sonderausgaben absetzbar (vgl. § 18 Abs. 2 Teilstrich 4 EStG). Diese Rechtslage spiegelt sich (nach Anerkennung der von der Bf. in ihrer Beschwerde beantragten Sonderausgaben) in der Beschwerdeentscheidung vom 27.3.2014 insofern wider, als sich dieser Betrag in der Einschleifformel wiederfindet.

Bei der Einschleifregelung der Sonderausgaben geht es inhaltlich um eine bestimmte Einkommenshöhe, bis zu der ein Abzug von Sonderausgaben zusteht oder eben nicht mehr zusteht. Der Sinn dieser Regelung besteht darin, ab einer bestimmten Einkommenshöhe keinen Abzug von Sonderausgaben mehr zu gewähren.

Im § 18 Abs. 3 Z 2 S 4 idF BudgBG 2009 ist Folgendes normiert: „Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als € 36.400,00, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 60.000,00 ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 (Anmerkung € 60,00) ergibt“.

Der absetzbare Betrag errechnet sich damit nach der folgenden Formel: $((60.000,00 - \text{Gesamtbetrag der Einkünfte}) / 23.600,00) * (\text{Sonderausgabenviertel} - 60) + 60$ (vgl. Jakom, EStG-Kommentar, § 18 Tz 140 „Einschleifregelung“); diese entspricht der in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.3.2014 angeführten Formel. Zu Recht hat das Finanzamt bei der Bf. in der angeführten Entscheidung somit € 698,77 als Sonderausgaben in Ansatz gebracht.

Was die Steuerberechnung anbelangt, ist die Bf. auf § 33 Abs. 1 EStG hinzuweisen, wonach die Steuer bei einem Einkommen über € 25.000,00 bis € 60.000,00 nach der Formel $((\text{Einkommen} - 25.000) / 35.000 * 15.125 + 5.110)$ zu berechnen ist. Diese Formel entspricht jenen im Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2013 und in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.3.2014. Ein Begründungsmangel liegt somit nicht vor, das Vorbringen der Bf. geht ins Leere.

Schließlich kommt dem Einwand der Bf., dass die „bisher festgesetzte Einkommensteuer“ die Steuerschuld ist, die sich aus der Veranlagung der Einkünfte der Bf. aus dem Jahre 2011 ergibt, keine Berechtigung zu. Vielmehr sind unter diesem Terminus die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen (vgl. § 46 Abs. 1 Z 1 EStG) zu verstehen. Die Einkommensteuervorauszahlungen 2012 der Bf. haben ihre Basis in der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 (letzterveranlagtes Jahr in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2012), die eine Steuernachforderung von € 2.105,38 ergeben hat. Unter Berücksichtigung des Erhöhungsbetrages von 9% (vgl. § 45 Abs. 1 zweiter Teilstich EStG) beläuft sich der Vorauszahlungsbetrag somit auf € 2.294,00 (vgl. Vorauszahlungsbescheid 2012 vom 28.11.2011). Die Anrechnung dieser Vorauszahlungen nach § 46 EStG erfolgte somit zu Recht, der erhobene Einwand geht ins Leere.

Gegen die Kürzung der Zuwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG durch das Finanzamt hat die Bf. keine Einwendungen erhoben, sodass zu Recht € 300,00 zum Ansatz zu gelangen hat.

Der Beschwerde war sohin insgesamt teilweise Folge zu geben und im Spruch auf das Ergebnis der Beschwerdevorentscheidung zu verweisen.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. November 2016