

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Februar 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen**.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Am 13.1.2014 reichte der Beschwerdeführer (Bf.) seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 ein. Darin begehrte er unter anderem die steuerliche Berücksichtigung von „sonstigen außergewöhnlichen Belastungen“ (Kennzahl 735) in Höhe von 13.751,79 €. Bereits mit der Erklärung übermittelte er zahlreiche Belege, aus denen hervorgeht, dass der in der Kennzahl 735 eingetragene Betrag mit der Summe der Beträge der Lohnpfändungen von März bis Dezember 2013 übereinstimmt.

Mit Vorhalt vom 19.1.2015 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf. um Nachweis der außergewöhnlichen Belastungen und Übermittlung einer Aufstellung. Dieser Ersuchen kam der Bf. am 28.1.2015 nach, indem er folgende Unterlagen übermittelte: Einerseits sein Jahreslohnkonto, auf welchem die Zeile „Pfaendung“ mit dem Jahresgesamtbetrag von 14.034,88 € hervorgehoben ist, und andererseits zwei Aufstellungen, aus welchen hervorgeht, dass 12.395,03 € des gepfändeten Betrages an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gingen und 1.639,85 € an die Republik Österreich, wobei es sich hierbei um vom Staat geleistete Unterhaltsvorschüsse handelt.

Am 5.2.2015 erließ die Abgabenbehörde den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 ohne Berücksichtigung der in Kennzahl 735 eingetragenen außergewöhnlichen Belastungen. Begründend führte sie aus, die geltend gemachten Aufwendungen seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und würden daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG darstellen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die rechtzeitige Beschwerde des Bf. vom 15.2.2015, in welcher er ohne nähere Begründung die antragsgemäße Veranlagung begehrt. Aus dem nachfolgenden Mailverkehr mit der belangten Behörde sowie mehreren Urgenz- bzw. „Mahnschreiben“ und Vorhaltsbeantwortungen des Bf. an die belangte Behörde geht hervor, dass der Bf. offenbar die Ansicht vertritt, die gepfändeten Beträge würden außergewöhnliche Belastungen im Sinne des EStG darstellen und die Lohn- bzw. Einkommensteuer sei vom Nettoeinkommen nach Abzug der Pfändungen zu bemessen, womit die Beschwerde nunmehr ausreichend begründet war. Trotz mehrfacher diesbezüglicher Aufforderungen durch die belangte Behörde legte der Bf. keine Unterlagen zum Grund der Pfändungen vor, insbesondere nicht die Gerichtsurteile.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.6.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, wobei sie begründend zusammengefasst ausführte, der Bf. habe keine Unterlagen zum Grund der Pfändungen vorgelegt und den konkreten Zusammenhang der Pfändungen mit einem ehemaligen Betrieb nicht nachgewiesen, weshalb keine nachträglichen Betriebsausgaben im Sinne des § 32 EStG vorliegen würden. Weiters stelle die Pfändung von Lohneinkünften auch keine Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung dar, sondern steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung.

Dagegen richtet sich der rechtzeitige Vorlageantrag des Bf. vom 13.7.2016, der im Wesentlichen keine zusätzliche Begründung enthielt. Mit Schreiben vom 20.10.2020 ersuchte die belangte Behörde die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen um Übermittlung einer Aufstellung der Gebühren und Verzugszinsen, die im Rahmen der im Jahr 2013 durchgeführten Lohnpfändung entrichtet wurden. Diesem Ersuchen wurde mit Schreiben vom 10.11.2020 entsprochen.

Am 19.11.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, es handle sich bei den im Wege der Lohnpfändung an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft entrichteten Beträgen um Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge sowie Beitragszuschläge für 2003 bis 2005 sowie Gebühren und Verzugszinsen mit Fälligkeit im Jahr 2006. Diese seien allesamt nicht im Jahr 2013 zu berücksichtigen; insbesondere hätten die im Jahr 2006 fälligen Gebühren bereits im Aufgabegewinn des Jahres 2006 enthalten sein müssen. § 32 Z 2 EStG sei nicht dazu da, fehlerhafte Veranlagungen der Vorjahre zu sanieren. Die restlichen Beträge seien nicht abzugsfähig, weil es sich dabei dem Grunde nach um

Unterhaltszahlungen handle. Weiters verwies die belangte Behörde auf das ebenfalls den Bf. betreffende und mittlerweile beendete BFG-Verfahren RV/3100317/2017.

Im Zuge der Finanzorganisationsreform trat mit 1.1.2021 das Finanzamt Österreich an die Stelle der bescheiderlassenden Behörde. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 4013 zugewiesen.

2. Sachverhalt

Der Bf. führte bis zum Jahr 2006 ein Büro für Projektmanagement (Hoch- und Tiefbau) in ***Büro-Ort***, woraus er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Der Betrieb wurde im Jahr 2006 aufgegeben. Vom Bf. wurden in den Jahren 2003 bis 2006 keine Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eingereicht, weshalb er von der Abgabenbehörde auf Grundlage von Schätzungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2006 veranlagt wurde (Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 vom 4.7.2005, für 2004 vom 22.11.2005, für 2005 vom 12.3.2007 sowie für 2006 vom 20.2.2008). Mangels Begleichung der Forderungen setzte die Abgabenbehörde in den Jahren 2008 bis 2013 Vollstreckungshandlungen.

Nachdem der Beschwerdeführer am 27.12.2013 Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2006 bei der Abgabenbehörde einreichte, erließ diese am 9.1.2014 nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr. Ein Betriebsaufgabegewinn bzw. -verlust aus der Beendigung des Unternehmens im Jahr 2006 wurde weder vom Bf. erklärt noch von der Abgabenbehörde festgesetzt.

Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft schrieb dem Abgabepflichtigen bis 2006 Sozialversicherungsabgaben laufend vor, welche von diesem jedoch nicht beglichen wurden. Zur Begleichung der offenen Außenstände führte die Sozialversicherungsanstalt ab Februar 2013 eine Lohnpfändung beim Bf. durch.

Der Bf. war in den Jahren 2005 und 2006 für seinen Sohn ***Sohn*** unterhaltspflichtig. Da der Beschwerdeführer seiner Zahlungsverpflichtung nicht nachkam, übernahm die Republik Österreich entsprechende Unterhaltsvorschussleistungen. Zur Rückzahlung der Vorschussleistungen nahm die Republik Österreich beim Abgabepflichtigen im strittigen Jahr 2013 Lohnpfändungen vor.

Im strittigen Jahr 2013 war der Bf. ganzjährig bei der ***Arbeitgeberin*** nichtselbstständig tätig. In Entsprechung der oben näher dargelegten Lohnpfändungen führte diese im Jahr 2013 aufgrund der Lohnpfändungen Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Gesamtbetrag von 12.395,03 € sowie an die Republik Österreich im Gesamtbetrag von 1.639,85 €, sohin in Summe von 14.034,88 € ab.

Mit den Lohnpfändungen durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Jahr 2013 wurden folgende Rückstände des Bf. getilgt:

Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge 2003/2004 (vorgeschrieben 2006)	€ 7.425,00
Zinsen und Gebühren (vorgeschrieben 2006)	€ 1.210,87
Pensions- und Krankenversicherungsbeiträge 2005 (vorgeschrieben 2007)	€ 3.759,16
SUMME	€ 12.395,03

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum ehemaligen Betrieb, zum Ablauf der Steuerverfahren betreffend seinen vormaligen Betrieb, zur Identität seiner Gläubiger sowie zur Herkunft seiner Schulden entsprechen den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts im Verfahren RV/3100317/2017. In jenem Verfahren wurden diese Feststellungen auf Grundlage der Angaben des Bf. anlässlich seiner persönlichen Vorsprache bei Gericht getroffen (siehe Niederschrift vom 12.1.2018). Da der Bf. im hier gegenständlichen Verfahren nichts Gegenteiliges vorbringt und das Gericht auch sonst keinen Grund zu erkennen vermag, an den Angaben des Bf. in jenem Verfahren zu zweifeln, konnte das Gericht diese Feststellungen auch dieser Entscheidung zugrunde legen. Diese Feststellungen stehen auch im Einklang mit den dem Gericht vorliegenden Unterlagen aus dem Veranlagungsakt des Bf. und seinem eigenen Vorbringen.

Die Feststellungen zur Lohnpfändung sowie zur Verrechnung der gepfändeten Beträge ergeben sich widerspruchsfrei aus dem vom Bf. übermittelten Jahreslohnkonto und der Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 10.11.2020.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Sozialversicherungsbeiträge und die diesbezüglichen Gebühren/Zinsen

Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung stellen nach § 4 EStG 1988 Betriebsausgaben dar. Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch solche aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit. Zweck dieser Bestimmung ist es allerdings nicht, fehlerhafte Veranlagungen der Vorjahre zu sanieren. Der Begriff der Einkünfte ist sowohl im positiven wie im negativen Sinn zu verstehen. Neben nachträglichen Einnahmen sind somit auch nachträgliche Ausgaben aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, also auch nachträgliche Betriebsausgaben und Werbungskosten erfasst.

Veräußerungsgewinne sind nach § 24 EStG 1988 Gewinne, die etwa bei Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes im Sinne des § 24 EStG 1988 ist

der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Da bei den betrieblichen Einkünften mit der Betriebsaufgabe auch bei einer früheren Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ein Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist, sind die im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch offenen Forderungen und Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Aufgabegewinns zu berücksichtigen. In der Veräußerungs-/Aufgabebilanz sind alle Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu erfassen. Beim späteren Eingang von Forderungen und bei der späteren Begleichung von Verbindlichkeiten, also beim späteren Zu- und Abfluss handelt es sich um bloße Vermögensumschichtungen ohne ertragsteuerliche Folgen (VwGH 19.3.1985, 84/14/0178; BFG 6.10.2015, RV/7102055/2015).

Zweck des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist es nicht, fehlerhafte Veranlagungen der Vorjahre zu sanieren (VwGH 16.12.1999, 95/15/0027). Die Bestimmung erfasst vielmehr nur Vorgänge, die nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit stattfinden bzw. Einkünfte, die erst nach deren Beendigung anfallen. Daher kann § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nur solche Einkünfte bzw. Verluste erfassen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe ereignen und daher im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt wurden (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Wurden Forderungen oder Verbindlichkeiten in der Veräußerungs- bzw. Aufgabebilanz unrichtigerweise nicht erfasst oder Positionen falsch bewertet, führt der nachträgliche Eingang, die nachträgliche Begleichung bzw. die nachträgliche Korrektur der Bewertung zu keinen nachträglichen Einkünften (zu korrigieren wäre die ehemalige Veräußerungs-/Aufgabegewinnermittlung, sofern verfahrensrechtlich möglich).

Nachzahlungen an Betriebsausgaben, wie Nachforderungen an Betriebssteuern, restliche Löhne und dergleichen sind keine nachträglichen Betriebsausgaben, soweit sie infolge Passivierung bereits berücksichtigt wurden (VwGH 19.3.1985, 84/14/0178) oder richtigerweise berücksichtigt hätten werden müssen. Dabei wird im Falle einer Betriebsaufgabe an die letzte Schlussbilanz angeknüpft. Die Zahlung von Verbindlichkeiten, die in dieser Schlussbilanz schon erfasst wurden bzw. hätten werden müssen, kann sich nicht in späteren Jahren einkünfte-mindernd auswirken.

Vereinfachend ausgedrückt heißt dies, dass sich Verbindlichkeiten (Schulden) aus dem seinerzeitigen Betrieb nicht in dem Jahr steuerlich auswirken, in dem diese Schulden tatsächlich beglichen werden. Sie sind vielmehr in dem Jahr steuerlich zu erfassen, in dem sie entstanden sind bzw. bekannt wurden. Als Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) oder außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG 1988) können lediglich Ausgaben berücksichtigt werden, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Nachdem die strittigen Beträge Betriebsausgaben (des Jahres 2006) darstellen, ist deren steuerliche Berücksichtigung als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung im Jahr 2013 schon dem Grunde nach verwehrt. Dem entsprechenden Beschwerdebegehren kann daher nicht gefolgt werden.

4.2. Unterhaltszahlungen

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 in der anwendbaren Fassung gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

„1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. [...]

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.“

§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 lautet in der anwendbaren Fassung wie folgt:

„Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

- *sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und*
- *das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und*
- *für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.“*

Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten nach § 106 Abs. 2 EStG 1988 auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag

nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 zusteht. Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde durch das Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 312/1992, eingeführt und in der Regierungsvorlage zu diesem Gesetz u.a. wie folgt erläutert (463 BlgNR 18. GP 9):

„Die Gewährung des Absetzbetrages ist an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft. Dieser Umstand ist im Jahresausgleichsverfahren bzw. im Veranlagungsverfahren nachzuweisen. Grundlage für die Frage der Erfüllung der Unterhaltspflicht ist prinzipiell der jeweilige Unterhaltsvergleich bzw. ein richterlich festgesetztes Unterhaltsausmaß. Keinen Anspruch haben jedenfalls Personen, deren Unterhaltsleistungen durch Leistung staatlicher Unterhaltsvorschüsse übernommen werden müssen.

*Vorauszahlungen von Unterhaltsleistungen sind auf den Vorauszahlungszeitraum entsprechend aufzuteilen. Nachzahlungen können dann berücksichtigt werden, wenn sie im Zeitpunkt des Jahresausgleiches (der Veranlagung) bereits getätigt sind und eindeutig dem jeweiligen Kalenderjahr zugeordnet werden können. **Sie sind für jenes Jahr zu berücksichtigen, für das sie geleistet worden sind.**“*

Nachzahlungen von Unterhalt sind folglich steuerlich in jenem Jahr zu berücksichtigen, **für** das sie geleistet werden, und nicht in jenem Jahr, **in** dem sie geleistet werden. (vgl. auch VwGH 8.2.2007, 2006/15/0108 und Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², § 33 Tz 67/2).

Nach § 20 EStG 1988 sind Unterhaltskosten der privaten Lebensführung zuzurechnen, weshalb die strittigen Aufwendungen weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben steuerliche Berücksichtigung finden. § 18 EStG 1988 zählt die Sonderausgaben taxativ auf. Nachdem der Gesetzgeber bei den steuerlich zu berücksichtigenden Sonderausgaben Aufwendungen für Unterhalt nicht erfasst hat, ist das diesbezügliche Begehren des Bf. abzuweisen.

Der Abgabepflichtige hat im Jahr 2013 (staatliche) Unterhaltsvorschussleistungen für seinen Sohn betreffend die Jahre 2005 und 2006 mittels Lohnpfändung zurückbezahlt. Wie dargelegt, dürfen Unterhalts(nach)zahlungen nur in jenem Jahr erfasst werden, für welches sie geleistet wurden. Unterhaltszahlungen betreffend die Jahre 2005 und 2006 finden somit im Jahr 2013 keine steuerliche Anerkennung; dem Beschwerdeführer kann damit im Jahr 2013 weder ein Unterhaltsabsetzbetrag gewährt noch eine außergewöhnliche Belastung für Unterhaltsleistungen zuerkannt werden. Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.3. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis 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 das vorliegende Erkenntnis der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war die Revision mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 3. Juli 2023