



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LP, gegen den den Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002 abweisenden Bescheid vom 2. April 2007 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erhielt im März 2003 eine Nachzahlung an Ausgleichszulagen, die gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 anteilig mehreren Jahren, u.a. auch dem Jahr 2002 lt. berichtigtem Lohnzettel vom 17. September 2003 mit einem Betrag von € 1.180,20 zugeordnet wurde. In der über die Einkommensteuer für das Jahr 2002 absprechenden Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2006, RV/1308-W/05, entschied der unabhängige Finanzsenat, dass die Ausgleichszulage steuerpflichtiger Arbeitslohn iSd § 25 EStG 1988 sei, weil die Voraussetzungen der steuerlichen Hilfsbedürftigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 nicht erfüllt seien. Die den angefochtenen Einkommensteuerbescheid verbösernde Rechtsansicht wurde dem Bw in jenem Verfahren dem Grunde und der Höhe nach vorgehalten. In der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002, RV/1308-W/05, wurde ein steuerpflichtiges Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 € 18.941,- festgestellt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte von € 19.001,- verteilte sich mit € 7.400,- auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb, mit € 7.456,- auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Pension unter Einbeziehung der Ausgleichszulage) und mit € 4.145,- auf Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung. Gegen diese Berufungsentscheidung ist beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2006/13/0172 eine Bescheidbeschwerde anhängig, mit der neben anderen Punkten auch die Beurteilung der Ausgleichszulage als steuerpflichtiger Arbeitslohn bekämpft wird.

Der Bw wandte sich mit Schreiben vom 5. Oktober 2006 an die für ihn zuständige Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft um Rechtsauskunft. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2005 bestätigt diese, dass „die zur Alterpension ausgezahlte Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuerpflicht unterliegt.“ Auf welche Norm sich diese Rechtsansicht stützt, führt die befragte Behörde hingegen nicht aus.

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2006 begeht der Bw die antragsgebundene Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2002, weil aus der Bestätigung der SVA vom 10. Oktober 2006 einwandfrei ersichtlich sei, dass die Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuerpflicht unterliege. Mit Schriftsatz vom 29. März 2007 ergänzt der Bw seinen Wiederaufnahmsantrag um folgendes Vorbringen: Mit Bescheid vom 8. März 2007 habe die SVA festgestellt, dass sich für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 die Beiträge des Bw samt Zuschlägen um Euro 719,76 erhöhen. Da sich sein Einkommen im Jahr 2002 dementsprechend verringere, sei diese neue Tatsache bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 zu berücksichtigen.

Die Amtspartei führte nach Wiedergabe der verba legalia begründend aus, dass es sich bei der Auskunft der SVA um kein neu hervorgekommenes Beweismittel und keine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO handle, weil die Zahlung der Ausgleichszulage im wiederaufzunehmenden Verfahren bereits bekannt gewesen sei. Dass die Ausgleichszulage nach Rechtsansicht der SVA nicht steuerpflichtig sei, stelle eine rechtliche Beurteilung, aber keine Tatsache oder Beweismittel dar. Bezüglich lit. c leg. cit. wurde ausgeführt, dass es sich auch um keine Vorfrage handle, denn die SVA sei nicht die für die Beurteilung der Steuerpflicht zuständige Behörde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung vom 6. April 2007, in der begründend vortragen wird, dass aus der Bestätigung der SVA schlüssig hervorgehe, dass bei anderen Ausgleichszahlungsempfängern die Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuer unterworfen wird. Das sei jedenfalls eine neue Tatsache. Außerdem ergebe sich daraus die Verletzung des Rechts auf Gleichheit vor dem Gesetz und die verfassungswidrige Willkür der Abgabenbehörde. Weiters rügt der Bw, dass der angefochtene Bescheid nicht seine Ergänzung vom 29.3.2007 berücksichtigt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden gemäß § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, 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. 1 lit. c BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür 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.

2. Rechtliche Beurteilung

Entgegen der vom Bw vertretenen Auffassung ist der als Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag bezeichnete Schriftsatz vom 29. März 2007 keine Ergänzung des Wiederaufnahmeantrages vom 16. Oktober 2006. Zum einen hat es im Vergleich zum Wiederaufnahmeantrag ein gänzlich anderes neues Beweismittel bzw. eine gänzlich andere neue Tatsache zum Gegenstand, nämlich den Bescheid vom 8. März 2007, und zum anderen lässt der Schriftsatz nicht erkennen, dass die Erhöhung der Beiträge samt Zuschlägen um Euro 719,76 das steuerpflichtige Einkommen des Jahres 2002 beeinflussen. Auch soll der Bescheid vom 8.3.2007 zur Berücksichtigung einer Beitragserhöhung führen, und nicht wie das Auskunftsschreiben der SVA beweisen, dass die Ausgleichszulage schlechthin steuerfrei bleiben und eine Minderung der steuerpflichtigen Pensionseinkünfte um Euro 1.180,20 erreicht werden soll.

Pensionseinkünfte sind den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 (§ 25) EStG 1988 zuzuordnen. Einnahmen und Werbungskosten sind in der Einkunftsart grundsätzlich nach Maßgabe des Zu- bzw. Abflusses iSd § 19 EStG 1988 zu erfassen. Eine Ausnahme davon sieht zB der dritte Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 für Nachzahlungen von

Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, vor, indem diese in dem Kalendermonat als zugeflossen gelten, für den der Anspruch besteht. Für Werbungskosten ist keine das Zuflussprinzip durchbrechende Regelung vorgesehen, sodass zwar der Grund für die Erhöhung der Beiträge/Zuschläge im Zeitraum 2002 gelegen sein kann, jedoch die Erfassung erst im Zeitpunkt des Abflusses zu erfolgen hat. Der Bw vermag daher seine Aussage „da sich mein Einkommen im Jahre 2002 dementsprechend verringert“ mit dem Hinweis auf diesen Bescheid nicht darzutun. Abschließend sei noch bemerkt, dass der Bescheid vom 8.3.2007 nicht vorgelegt wurde.

3. Zu Grunde gelegter Sachverhalt

Gegenstand des Wiederaufnahmeverfahrens bildete der Wiederaufnahmeantrag vom 16. Oktober 2006 in seiner bloßen Form, der also durch den Schriftsatz vom 29.3.2007 nicht ergänzt wird. Demzufolge ist Streithema im gegenständlichen Berufungsverfahren sohin ausschließlich die Frage, ob der Inhalt des Auskunftsschreibens vom 10. Oktober 2005 der die gesetzliche Alterspension auszahlenden Stelle eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellt oder ob der die Ausgleichszulage zuerkennende Bescheid der gesetzlichen Sozialversicherungsanstalt eine Bindungswirkung im Einkommensteuerverfahren zur Frage der Steuerbefreiung wegen Hilfsbedürftigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 entfaltet, weil zwischen beiden Verfahren die Beziehung von Vorfrage und Hauptfrage besteht, auch wenn weder der Bw noch die Sozialversicherungsanstalt bisher ausgeführt haben, aufgrund welcher Bestimmung die Befreiung der Ausgleichszulage von der Einkommensteuerpflicht gegeben sein soll.

3.1. neue Tatsache

Der Bw erblickt in dem Auskunftsschreiben der gesetzlichen Pensionsversicherungsanstalt eine neue Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO, weil aus ihm hervorgehe, dass bei anderen Ausgleichszahlungsempfängern die Ausgleichszulage nicht der Einkommensteuer unterworfen werde. Dem ist zu entgegnen, dass der Bw hier etwas in das Auskunftsschreiben hineininterpretiert, was nicht drinstieht. Diese Auskunft zu erteilen, ist eine gesetzliche Pensionsversicherungsanstalt gar nicht in der Lage, weil selbst eine durch Ausgleichszulage auf den Richtwert angehobene Alterspension von der pensionsauszahlenden Stelle gar nicht der Einkommensteuer unterworfen werden kann, weil sich in dieser geringen Höhe die Steuerpflicht noch nicht auswirkt. Also selbst dann, wenn die Pensionsversicherungsanstalt die Ausgleichszulage gemeinsam mit der Alterspension in der Kennzahl 245 des Lohnzettels erfassen würde, ergäbe sich mangels ausreichender Höhe beim Lohnabzug durch die gesetzliche Pensionsversicherungsanstalt keine einzuhaltende Lohnsteuer lt. Kennzahl 260.

3.2. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes

Meint der Bw die veranlagte Einkommensteuer, so kann der Bw auch damit der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil eine Partei im Hinblick auf das in § 114 BAO auf einfachgesetzlicher Stufe wiederholte Legalitätsprinzip aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabepflichtigen) für sich keine Rechte ableiten kann (s Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 114 Tz 4, und dort angeführte Judikatur).

Meint der Bw die veranlagte Einkommensteuer eines Ausgleichszulagenempfängers, so ist zu sagen, dass ein Ausgleichszulagenempfänger wegen positiver Einkünfte aus anderen Einkunftsarten gar nicht zur Einkommensteuer zu veranlagen sein sollte, weil ihm diesfalls die Ausgleichszulage gar nicht zusteht. In der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002, RV/1308-W/05, wurde ein steuerpflichtiges Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 von € 18.941,- festgestellt. Bei dieser Einkommenssituation ist davon auszugehen, dass gerade im Hinblick auf den im § 114 BAO normierten Grundsatz der Gleichmäßigkeit die Voraussetzungen der Hilfsbedürftigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 für die Ausgleichszulage iHv € 1.180,20 nicht erfüllt sind. Eine andere abgabenrechtliche Beurteilung widerspräche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß § 114 BAO, denn es wäre eine sachlich nicht zu rechtfertigende Privilegierung eines Ausgleichszulagenempfängers bei weiteren Einkünften im Vergleich zu einem Pensionisten, der in Höhe des Richtsatzes einen Pensionsanspruch erworben hat, mit weiteren Einkünften. Der Einwand der Verletzung des Rechts auf Gleichheit vor dem Gesetz (hier den Abgabengesetzen) und der verfassungswidrigen Willkür ist daher völlig verfehlt, vielmehr ist genau das Gegenteil der Fall.

3.3 Vorfrage

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde (bzw derselben Behörde in einem anderen Verfahren ist. Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet, Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage im genannten Sinn, wenn die Tatbestände einander entsprechen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, Linde, § 116, Tz 1 und 2, mwN).

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002 führen in Rz 30 die Ausgleichszulage und die Ergänzungszulage als unter die Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln gemäß § 3 Abs.

1 Z 3 lit. a EStG 1988 wegen Hilfsbedürftigkeit steuerfrei gestellte Leistungen an.

Demgegenüber wird im Einkommensteuerkommentar Hofstätter/Reichel dazu Folgendes ausgeführt:

Der Begriff "Hilfsbedürftigkeit" kann im Zusammenhang mit daran geknüpften Steuerbefreiungen nur so ausgelegt werden, dass Unterstützungen, die einem tatsächlich Hilfsbedürftigen gewährt werden, nicht der Einkommensteuer unterliegen sollen (VwGH 18.5.1960, 2318/59, § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1967 E 5). Hilfsbedürftig sind nur solche Personen, deren Wirtschaftslage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist (VwGH 24.1.1958, 1512/56, aaO E 3). Dies ist dann der Fall, wenn weder Einkommen, noch Vermögen des Steuerpflichtigen, noch auch beides zusammen ausreichen, um seinen notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten (VwGH 18.6.1979, 95/78, § 3 EStG 1972 E 11 lit a, 14.9.1994, 93/13/0203, 17.9.1997, 95/13/0034). Dabei ist auf die gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen und sein gesamtes Vermögen Bedacht zu nehmen, also auch auf steuerfreie und nicht steuerbare Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile (VwGH 24.9.1969, 632/68, § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1967 E 19). In diese Betrachtung ist nicht bloß ein Veranlagungszeitraum bzw. Veranlagungszeitpunkt, sondern ein längerer Zeitraum einzubeziehen, doch kommt es auf die Gründe, die zur Hilfsbedürftigkeit geführt haben, nicht an. Zur Beurteilung der Frage, ob Hilfsbedürftigkeit iSd EStG vorliegt, sind ausschließlich die Abgabenbehörden berufen (VwGH 17.9.1997, 95/13/0034) (Tz 6.2).

So genannte Ausgleichszulagen (etwa nach § 292 ASVG) werden nicht wegen Hilfsbedürftigkeit, sondern ohne weitere Prüfung deshalb gewährt, um eine Pension auf eine jeweils durch Verordnung festgestellte Mindesthöhe anzuheben. Sie sind daher uE steuerpflichtig (Tz 6.3).

Der von Hofstätter/Reichel vertretenen Kommentarmeinung ist der Vorzug zugeben, weil die Hilfsbedürftigkeit im Einkommensteuergesetz geregelt ist und mit der Vollziehung des Einkommensteuergesetzes gemäß § 126 Z 7 EStG 1988 der Bundesminister für Finanzen betraut ist, sofern nicht die Ziffern 1 bis 6 leg. cit. eine Ausnahme davon vorsehen, was für den hier interessierenden § 3 nicht der Fall ist. Die Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 ist daher eine Hauptfrage im Einkommensteuerverfahren. Der die Ausgleichszulage zuerkennende Bescheid vermag die Abgabenbehörde bei der Einkommensteuererhebung daher gar nicht zu binden, weil die steuerliche Hilfsbedürftigkeit mangels Zuständigkeit in jenem Verfahren gar nicht Hauptfrage sein kann. Die Hilfsbedürftigkeit iSd Einkommensteuergesetzes - insbesondere die Berücksichtigung von Vermögen und nicht steuerbarer, steuerfreier oder aber auch endbesteuerter Einkünfte lt.

Hofstätter/Reichel - wird bei der Zuerkennung der Ausgleichszulage von der Sozialversicherungsanstalt nicht geprüft.

Bei Betrachtung des steuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2002 von € 18.940,- inkl. Ausgleichszulage bzw. von € 17.760,- ohne Ausgleichszulage und unter Einbeziehung der Tatsache, dass sowohl für die Vorjahre als auch für das Folgejahr jeweils ein steuerpflichtiges Einkommen in vergleichbarer Höhe festgestellt wurde, ist im Fall des Bw nicht erkennbar, aufgrund welcher Umstände die Ausgleichszulage wegen Hilfsbedürftigkeit steuerfrei bleiben sollte. Solche Umstände hat der Bw im Übrigen weder im Berufungsverfahren RV/1308-W/05 noch in seiner Beschwerde noch im verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmeantrag ins Treffen geführt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Wien, am 5. Juni 2007