

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. NN in der Beschwerdesache Bf, wohnhaft in Ort1, Str1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 24.05.2013 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Gegen diese Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte in den Streitjahren als Büroangestellte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnzettel Kz 245: 2010: € 20.940,32; 2011: € 23.873,00).

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung machte diese ua. den Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) für ein Kind geltend.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer nachträglichen Bescheidkontrolle verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011. In den darauf basierenden nunmehr beschwerdeverfangenen Sachbescheiden blieb die Anerkennung des AVAB mit der Begründung versagt, dass gegenständlich der (Ehe-)Partner der Bf. den für die Zuerkennung des AVAB maßgeblichen Grenzbetrag an Einkünften von € 6.000,- überschritten habe.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerde (vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufung genannt) wandte die Bf ein, dass ihr Lebenspartner E in den beiden Streitjahren über keine eigenen Einkünfte verfügt habe. Das in seinen

Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 ausgewiesene Einkommen entspreche nicht den wahren Gegebenheiten, zumal es sich hierbei ausschließlich um Einkünfte aus einem Schuld nachlass aufgrund eines gerichtlich bestätigten Zahlungsplanes handle.

Zum Nachweis ihres Vorbringens legte die Bf Ablichtung der Einkommensteuerbescheide von E vor, in welchen – sowohl für das Jahr 2010 als auch für 2011 – ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von jeweils € 12.414,42 ausgewiesen werden. Auf den Bescheidausdrucken befindet sich eine vom Finanzamt Spittal Villach ausgestellte Bestätigung vom 21.12.2011 (betreffend ESt-Bescheid 2010) bzw. vom 24.1.2013 (betreffend ESt-Bescheid 2011), woraus hervorgeht, dass diese Einkünfte zur Gänze aus einem Schuld nachlass aufgrund eines Zahlungsplanverfahrens herrühren. Außer den genannten erzielte E keine weiteren Einkünfte im betrachtungsrelevanten Zeitraum. Demnach entsprechen die genannten Beträge auch dem Gesamtbetrag der Einkünfte in den jeweiligen Veranlagungsjahren.

Mit den jeweils am 26.6.2013 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** (in der Terminologie vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012 Berufungsvorentscheidung genannt) wies die Abgabenbehörde die Rechtsmittel gegen die beiden Einkommensteuerbescheide als unbegründet ab. In der dazu ergangenen Bescheidbegründung hielt die Abgabenbehörde fest, dass ein „Schuld nachlass sehr wohl Einkünfte darstelle“.

Im **Vorlageantrag** führte die Bf aus, dass es sich bei einem Schuld nachlass um keine „realen Einkünfte“ hande. Dies sei auch von einem Mitarbeiter des Finanzamtes bestätigt worden. Als Nachweis für das Vorliegen eines Sanierungsverfahrens brachte die Bf den Beschluss des Bezirksgerichtes V vom TT/MM.2008, ZI 1S111, betreffend Bestätigung des Zahlungsplans zur Vorlage. Daraus geht hervor, dass die festgelegte Quote 16% der Gesamtschuld betrage und in 14 gleichen Halbjahresraten, beginnend mit 10.12.2008, und folgend jeweils am 10.6. und 10.12. eines jeden Jahres, zu berichtigen sei.

In ihrem **Vorlagebericht** beantragte die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, dass der durch Erlass der betrieblichen Schuld im Rahmen des Sanierungsverfahrens entstandene Gewinn höher sei als der in § 33 Abs. 4 EStG normierte Grenzbetrag.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde in dem beim Bezirksgericht V zur Az 1S111. geführten Insolvenzakt Einsicht genommen. Darin befindet sich ua. eine an das Bezirksgericht gerichtete Eingabe des Schuldners E vom 9.5.2008, worin dieser angibt, dass ihm seine Lebenspartnerin (Bf) mit monatlich € 200,- unterstütze. Diese Eingabe wurde von der Bf mitunterzeichnet. Ebenso gab E im Zuge einer Verhandlung vor dem Insolvenzgericht zu Protokoll, dass er von seiner Lebenspartnerin erhalten werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 1. bis 3. Teilstrich EStG 1988, BGBI Nr. 400/1988 idF BGBI I Nr. 135/2009 (für 2010) bzw. idF BGBI I Nr. 111/2010 (für 2011), steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 Euro (*Anm: nur mehr für das VJ 2010 gültig*)
- bei einem Kind (§106 Abs. 1) 494 Euro
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich.

Die Anspruchsberechtigung für den AVAB wird für den Zeitraum 2010 wie folgt geregelt:

„Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihnen unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Alleinverdienende sind auch Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-) Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a (Anm.: Wochengeld), weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 (Bezüge aufgrund begünstigter Auslandstätigkeit), 11 (Einkünfte von Fachkräften der Entwicklungshilfe) und 32 (Einkünfte der EU Abgeordneten) und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.“

Durch das BudBG 2011, BGBI I Nr. 111/2010, wurde die Anspruchsberechtigung für den AVAB insoweit geändert, als dass nunmehr jedenfalls eine Ehe bzw. Partnerschaft mit Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen muss. Der maßgebliche Grenzbetrag des (Ehe)Partners von € 6.000,- blieb indes unverändert.

Zum Zweck des AVAB führt Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 4. Aufl., in § 33 Tz 20 aus:

„Nach dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dürfen durch Unterhaltpflichten indisponible Einkommensteile keiner Besteuerung unterliegen. Der AVAB soll der geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit des unterhaltsleistenden (Ehe)Partners Rechnung tragen und das Existenzminimum des nicht verdienenden (Ehe)Partners steuerfrei stellen. Mit dem Absetzbetrag wird die steuerlich ungleiche Berücksichtigung des gemeinsamen Existenzminimums einer Haushaltsgemeinschaft

wenigstens zum Teil ausgeglichen und dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. Rechnung getragen (s. VwGH 21.12.1992, 89/13/0135). [...]. Bei Partnern einer Lebensgemeinschaft mit Kind trägt der AVAB den durch die gemeinsame Haushaltsführung entstehenden tatsächlichen Unterhaltsleistungen Rechnung. [...]“.

In der vorliegenden Beschwerde steht in Streit, ob der Umstand, dass beim Lebenspartner der Bf – dieser hat mit der Bf laut Aktenlage insgesamt drei gemeinsame Kinder, wovon eines im Streitzeitraum noch haushaltsgleich ist – Einkünfte aus einem Schuld nachlass von über € 6.000,- p.a. bescheidmäßig festgestellt wurden, für die Zuerkennung des AVAB bei der Bf schädlich ist. Die Bf bringt vor, dass es sich bei diesen Einkünften um keine realen Einkünfte handle; damit meint diese offenbar, dass die Einkünfte aus dem Schuld nachlass der Familie realiter nicht zur Verfügung gestanden seien.

Für die Ermittlung des für die Zuerkennung des AVAB beachtlichen Grenzbetrages an Einkünften des (Ehe)Partners ist aufgrund der gesetzlichen Vorgaben der Gesamtbetrag der Einkünfte maßgeblich. Der Begriff „Einkünfte“ ist eine Nettogröße (positives oder negatives Ergebnis bei den einzelnen Einkunftsarten nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten). Steuerfreie Einkünfte bleiben allerdings – von wenigen Ausnahmen abgesehen (bspw. Wochengeld als Einkommensersatz, steuerfreie Bezüge im Rahmen einer Auslandstätigkeit, etc.) bei der Ermittlung des Grenzbetrages außer Ansatz.

Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens gewährten Schuld nachlasses ist Folgendes festzuhalten: Ein sich aus einem Schuld nachlass ergebender Gewinn wird gemäß § 36 EStG 1988 aus dem Grunde begünstigt besteuert, weil ansonsten die durch den Forderungsverzicht ausgelöste Steuerbelastung einerseits die Entschuldung des Steuerpflichtigen gefährden würde, andererseits die Gläubiger an der Sanierung des Steuerpflichtigen weniger interessiert sein könnten, wenn der Hauptvorteil aus dem Forderungsverzicht dem Fiskus zukäme (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band I, Rz 664). Die Steuer, die auf den aus dem Schuld nachlass sich ergebenden Gewinn entfällt wird im selben perzentuellen Ausmaß erlassen, in dem auch die Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten (vgl. § 36 Abs. 3 EStG). Im vorliegenden Fall verzichtete der Fiskus bei E auf 84% seiner Forderungen. Die im Zuge des Sanierungsverfahrens vereinbarte Quote von 16% führte beim Schuldner E. zu den in seinen Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011 ausgewiesenen Einkünften, welche tarifmäßig zur Versteuerung gelangten. Die sich daraus ergebende Steuerlast – diese belief sich in den Streitjahren auf jeweils € 494,36 – wurde allerdings seitens des Finanzamtes mangels Durchsetzbarkeit gemäß § 206 lit b BAO nicht festgesetzt.

Im Anwendungsregime des EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung des BGBl I Nr. 135/2009 (für 2010) bzw. des BGBl I Nr. 111/2010 (für 2011) ist die gänzliche Steuerfreistellung von Gewinnen aus Schuld nachlässen nicht mehr gegeben. Die Ermittlung der Höhe des Gewinnes aus dem Titel des Schuld nachlasses erfolgt,

wie ausgeführt, auf Ebene der Einkünfteermittlung. Aufgrund dieser Regelungstechnik ist es möglich, dass der Grenzbetrag des § 33 Abs. 4 EStG 1988 etwa bei hohen Schuld nachlässen (niedriger Quote) bzw. geringen Verbindlichkeiten unterschritten wird. In einem derartigen Fall wären die aus dem Schuld nachlass resultierenden Einkünfte für die Zuerkennung des AVAB beim (Ehe)Partner jedenfalls unschädlich. Tatsache ist aber, dass sowohl bei Schuld nachlässen, die zu unter als auch bei jenen, die zu über dem Grenzbetrag liegenden Einkünften führen, ein für das Familieneinkommen disponibler Zufluss an Geld nicht vorliegt.

Nach Auffassung des Gerichtes darf es im Blickwinkel der Anspruchsvoraussetzungen für den AVAB prinzipiell keinen Unterschied machen, ob ein Schuld nachlass zu Einkünften führt, die unter dem Grenzbetrag oder die darüber liegen, zumal in keinem Fall verfügbare Einkünfte vorliegen. Um unter dem Aspekt von Gleichheitssatz und Sachlichkeitssatz eine verfassungskonforme Interpretation der Bestimmung des § 33 Abs. 4 EStG 1988 vornehmen zu können, ist es geboten, diese teleologisch zu reduzieren und nur jene Einkommensteile des (Ehe)Partners der Anspruchsberechtigten einzubeziehen, die der Bf. bzw. deren Familie auch tatsächlich zur Abgeltung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehen. Eine diametrale - etwa dem reinen Wortsinn ohne Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Norm bzw. Stellung des AVAB in der Gesamtsystematik des EStG anhaftende - Auslegungsmethode würde zu einer unzulässigen verfassungsrechtlichen Schieflage führen, da keine sachlichen Gründe dahingehend vorliegen, die eine unterschiedliche Behandlung von steuerfreien Einkünften (ohne Einkommensersatzcharakter) und Schuld nachlässen nach § 36 EStG 1988 einerseits, bzw. von Schuld nachlässen, die aufgrund der Befriedigungsquote im Insolvenzverfahren zu einer Überschreitung und solche die zu einer Unterschreitung des maßgeblichen Grenzwertes führen, rechtfertigen. Dass unter dem Aspekt der Anspruchsberechtigung für den AVAB bzw. der Ausmittelung des dafür ausschlaggebenden Grenzbetrages an Einkünften des (Ehe)Partners ausschließlich tatsächlich erwirtschaftete bzw. tatsächlich zugeflossene, somit der Bf. und ihrer Familie realiter zur Verfügung stehende (disponible) Einkünfte anzusetzen sind, ergibt sich mittelbar nicht zuletzt auch aus der gesetzlichen Regelung, wonach – von diversen im Gesetz explizit ausgewiesenen Ausnahmefällen (Wochengeld, udgl.) abgesehen – steuerfreie Einkünfte bei der Ermittlung des Grenzbetrages außer Ansatz zu bleiben haben. Daraus lässt sich nämlich - argumentum a minori ad maius - unzweifelhaft nachstehende Schlussfolgerung herleiten: Wenn schon steuerfreie Einkünfte, die nicht Einkommensersätze darstellen (vgl. diesbezüglich das Erkenntnis des VfGH vom 12.12.1998, G 198/98), bei der Ausmittelung des Grenzbetrages außer Ansatz bleiben, dann müsse dies umso mehr für real nicht zugeflossene Einkünfte gelten.

Da E in den beschwerdeverfangenen Zeiträumen über keine monetären Einkünfte verfügt hatte, die ihm auch zugeflossen wären (sämtliche finanzamtlich festgestellten Einkünfte resultieren aus einem im Rahmen eines Sanierungsverfahrens ausgehandelten Schuld nachlass), kommt der vorliegenden Beschwerde Berechtigung zu.

Die ursprünglich, dh vor Wiederaufnahme des Verfahrens, am 24.5.2011 und 23.5.2012 ergangenen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 - in diesen wird der AVAB für ein Kind berücksichtigt - standen in Einklang mit der Rechtslage. Durch die Aufhebung der beiden beschwerdebelasteten Einkommensteuerbescheide lebt nunmehr jene Bescheidlage, wie sie vor der verfahrensrechtlichen Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO bestanden hat, wieder auf.

Begründung gemäß § 25a Abs 1 VwGG

Durch dieses Erkenntnis werden Rechtsfragen iSd Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage ua. dann zu, wenn eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der im Erkenntnis behandelten Rechtsfrage fehlt und darüber hinaus die zu lösende Rechtsfrage nicht nur für die bescherdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Judikatur liegt. Es muss sich um eine aus rechssystemtischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich vor.