



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R.J., vertreten durch Johann G. Poldlehner, Steuerberater, 4020 Linz, vom 23. November 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 27. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In den Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2003 und 2004 sind beim sonstigen Aufwand unter der Bezeichnung „Kosten Absonderung Erlöse“ 22.026,89 € (2003) bzw. 24.422,13 € ausgewiesen.

Mit Vorhalt vom 27.09.2006 ersuchte das Finanzamt um nähere Erläuterung dieser Kosten. Mit Eingabe vom 3.10.2006 führte der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen dazu aus, dass es sich dabei um Honorarerlöse handeln würde, über die sein Mandant auf Grund einer bereits vor dem Zwangsausgleichsverfahren durchgeführten Verpfändung an ein Bankinstitut nicht verfügen könne. Nachdem über diese Honorare keine Verfügungsmacht bestehe, würden diesbezüglich keine steuerpflichtigen Einnahmen vorliegen. Bei den strittigen Kosten würde es sich um Umbuchungen von Honoraren seitens eines Bankinstitutes handeln, welche auf die Rückzahlung alter Darlehen auf Grund von Verpfändungen entfielen.

Mit Bescheiden betreffend die Einkommensteuer für 2003 und 2004 jeweils vom 27.10.2006 rechnete das Finanzamt die angeführten Beträge den Einkünften aus selbständiger Arbeit (als Zahnarzt) für die betreffenden Jahre zu. Begründet wurde dies damit, dass gepfändete Einnahmen dem Exekutionsschuldner in dem Zeitpunkt zufließen würden, in dem sie bei seinem Gläubiger eingehen und damit eine Verminderung der Schulden bewirken würden.

Gegen diese Bescheide er hob der Steuerpflichtige rechtzeitig Berufung (in zwei im Wesentlichen gleich lautenden Berufungsschriften jeweils vom 23.11.2006) in welcher er begründend Folgendes ausführte:

Bekämpft werde die Zurechnung der strittigen „Kosten Absonderung Erlöse“, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2003 bzw. 2004 seien um diese Beträge zu vermindern (für 2003 auf 43.444,19 € und für 2004 auf 65.992,72 €). Es würden Einkünfte der Versteuerung unterworfen, über die der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) rechtlich und wirtschaftlich nicht verfügen könne. Einnahmen würden erst dann als zugeflossen gelten, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich „frei verfügen“ könne (Hinweis auf Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz. 8 zu § 19). Wegen der bereits vor Eröffnung des Konkurses durchgeführten Pfändung der strittigen vermeintlichen Betriebseinnahmen könne der Bw. in keiner Weise über diese Beträge verfügen. Die Einkommensteuerbelastung der tatsächlichen Einkünfte, über die der Bw. verfügen könne (ohne die strittigen Beträge und ohne den Sanierungsgewinn 2004) würde auf Grund der angefochtenen Bescheide 56% für 2003 und rund 70% für 2004 betragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob in den Berufungsjahren eingegangene Honorarerlöse des Bw., die auf Grund einer vor dem Berufungszeitraum durchgeführten Verpfändung an eine Bank zur Rückzahlung von Darlehen geflossen sind, zu den steuerpflichtigen Einnahmen zählen. Der Bw. vertritt die Auffassung, dass er über diese Beträge auf Grund der Verpfändung rechtlich und wirtschaftlich nicht verfügen konnte und daher steuerlich ein Zufluss dieser Einnahmen an ihn nicht angenommen werden könne.

Diese Auffassung entspricht jedoch nicht der einhelligen Literatur und Judikatur zu dieser Frage:

Nach Doralt, auf dessen Kommentar sich der Bw. in der Berufung ausdrücklich bezieht, hindert die Verpfändung von Erträgnissen zur Sicherstellung von Forderungen nicht den Zufluss beim Schuldner (Doralt, Einkommensteuer Kommentar, RZ 21 zu § 19 mit Hinweis auf Tz 20 zu § 19 im ESt-Kommentar von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke sowie auf eine Entscheidung des UFS vom 11.03.2003, RV/0445-G/02).

Ebenso führt Quantschnigg aus, dass gepfändete Einnahme dem Schuldner jeweils mit den Beträgen zuzurechnen sind, mit dem sie ihm ohne Verpfändung (Exekution) zugeflossen wären, was auch für abgetretene (zedierte) Einnahmen gilt, welche dem Abtretenden (Zedenten) zuzurechnen sind. Solche Einnahmen fließen dem Schuldner in dem Zeitpunkt zu, in dem sie bei seinem Gläubiger eingehen (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, RZ 48 zu § 2 und RZ 10 zu § 19 und die dort zitierte Judikatur).

Auch im Einkommensteuerkommentar von Hofstätter/Reichel wird die Auffassung vertreten, dass gepfändete Einnahmen (z.B. Pfändung von Geldforderungen – wie im Berufungsfall zutreffend) dem Schuldner („Verpfänder“ der Einnahmen) in dem Zeitpunkt zufließen, in dem sie bei Gläubiger eingehen (siehe RZ 3 zu § 19 dieses Kommentars).

Dieselbe Rechtmeinung vertritt der VwGH in einem neueren Erkenntnis (vom 7.06.2005, 2001/14/0187) in welchem der Gerichtshof ausführt, dass gepfändete Honorare (im Fall der VwGH-Beschwerde vom Finanzamt gepfändete Honorare eines Rechtsanwaltes) Entgelte für die vom Steuerpflichtigen seinen Klienten gegenüber erbrachten Leistungen darstellen. Sie seien dem Gläubiger (im Beschwerdefall dem Finanzamt) im Wege der Pfändung zugekommen und hätten dessen (Abgaben-) Schulden vermindert, weshalb dieser Vorgang der Abgabenerhebung zuzuordnen sei.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass die in Rede stehenden Honorareinnahmen des Bw. auf Grund von vor dem Berufungszeitraum durchgeführten Verpfändungen (an ein Bankinstitut) der Bank zugekommen sind und die gegenüber der Bank bestehenden Darlehensverbindlichkeiten des Bw. vermindert haben. Somit sind diese Beträge nach dem oben Gesagten beim Bw. einkommensteuerlich als Betriebseinnahmen jener Jahre zu qualifizieren, in denen sie beim Gläubiger (hier: bei der Bank) eingegangen sind.

Daran vermag auch der in der Berufung relevierte Umstand nichts zu ändern, dass die Verpfändung der genannten Honorarforderungen vor der Durchführung eines Insolvenzverfahrens beim Bw. erfolgt ist. Der Zeitpunkt der Verpfändung hat nämlich keinerlei Einfluss auf die Frage des Zuflusses dieser Einnahmen. Im Konkurs, ebenso wie im Falle eines Zwangsausgleiches (mit dem im Berufungsfall das Insolvenzverfahren des Bw. abgeschlossen wurde), bestehen u. a. für vertragliche Pfandrechte Absonderungsrechte (sh. § 48 KO). Die Rechte von Absonderungsgläubigern werden durch eine Konkursöffnung oder durch einen (Zwangs-) Ausgleich nicht berührt (vgl. § 11 bzw. § 149 KO). Demnach hat eine Konkursöffnung bzw. die Durchführung eines Zwangsausgleiches keinerlei Einfluss auf die Höhe der Forderung des Absonderungsgläubigers und auf dessen Rechte aus dem bestellten Pfandrecht (im streitgegenständlichen Fall auf Überweisung der gepfändeten Honorarforderungen zur Abdeckung von Darlehen). Die steuerliche Behandlung dieser Beträge ist daher ebenso wenig abhängig vom durchgeführten Insolvenzverfahren.

Das Finanzamt hat aus den angeführten Gründen dem Bw. die strittigen Honorare zu Recht als steuerpflichtige Einnahmen der Jahre 2003 bzw. 2004 zugerechnet, die Berufung war somit abzuweisen.

Linz, am 18. Juli 2007