



GZ RV/3869-W/08,
mit erledigt RV/3870-W/08
RV/2034-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Karl Schirl, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Krugerstraße 17/3, als Masseverwalter vom 2. Juli 2008 sowie vom 22. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch AR Karl Amring, vom 29. Mai 2008 sowie vom 18. Juli 2008 betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006, die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2006 bis 2007 und die Nichtfestsetzung eines Lohnsteuerfreibetrags für den Zeitraum 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen gegen den Bescheid betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 sowie die Bescheide betreffend die Nichtfestsetzung eines Lohnsteuerfreibetrags für den Zeitraum 2008 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 wird zu Ungunsten der Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In ihren, dem Finanzamt am 21. Mai 2007 bzw. am 27. Mai 2008 übermittelten Erklärungen betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 sowie jener zur Durchführung Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte die Bw., gegen welche mit Gerichtsbeschluss vom 10. Mai 2007 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden ist, sowohl den Alleinverdienerabsetzbetrag als auch Renten und dauernde Lasten im Betrag von 6.602,06 € (2006), respektive von 6.392,17 € (2007) als Sonderausgaben geltend.

Mit Vorhalt vom 24. Mai 2007 wurde die Bw. betreffend das Veranlagungsjahr 2006 aufgefordert, die beantragten Sonderausgaben mittels Vorlage von Belegen nachzuweisen.

Aus einem mit 14. Juni 2007 datierten Schriftstück der Pensionsversicherungsanstalt geht hervor, dass im Jahr 2006 ein Betrag von 6.602,06 € für die (exekutiv) betriebene Forderung Dr. L überwiesen worden sei.

Zunächst wurde die Bw. erklärungskonform zur Einkommensteuer 2006 veranlagt und erwuchs der Bezug habende Abgabenbescheid vom 5. Juli 2007 in Rechtskraft.

Des weiteren wurde die Bw. mit Bescheid vom 29. Mai 2008 zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 veranlagt.

Während der als Renten und dauernde Lasten titulierte Betrag von 6.392,17 € (laut Belegen der Pensionsversicherungsanstalt vom 28. März 2008 sind darin enthalten die im Zeitraum Jänner bis Mai 2007 in Höhe von 2.743,18 € überwiesenen Gelder aus der Exekution Dr. L, während – einem Schreiben des Masseverwalters vom 21. März 2008 gemäß - der Restbetrag von 3.648,99 € dem Konkursanderkonto gut geschrieben worden ist) zur Gänze als Sonderausgaben Berücksichtigung gefunden hat, vertrat das Finanzamt betreffend den beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag die Auffassung, dass dieser ob den Grenzbetrag übersteigender Einkünfte des Ehegatten der Bw. nicht zum Tragen komme.

In der – im eigenen Namen - gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 2. Juli 2008 führte die Bw. aus, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag völlig unbegründet unberücksichtigt geblieben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 zu Ungunsten der Bw. abgeändert.

Hierbei wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz begründet ausgeführt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag insoweit nicht zum Tragen gekommen sei, da der Ehegatte der Bw. in nämlichen Jahr über dem Grenzbetrag von 2.200 € liegende Einkünfte bezogen habe.

Was die Exekutionszahlungen anlange, so stellen diese in ertragsteuerlicher Sicht keine Ausgaben dar und seien demzufolge nicht zu berücksichtigen.

Mit gleichem Datum wurde ein Bescheid mit dem Ausspruch, dass gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 für das Jahr 2009 kein Lohnsteuerfreibetrag festgesetzt werde, ausgestellt.

Ebenso wurde mit Bescheid vom 18. Juli 2008 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2006 verfügt und mit nämlichen Datum ein neuer Sachbescheid erlassen, wobei ertragsteuerlich weder der Alleinverdienerabsetzbetrag noch die Exekutionszahlungen Berücksichtigung fanden.

In der Begründung der Bescheide wurde einerseits auf den Umstand verwiesen, dass neu hervorgekommen sei, dass die vom Ehegatten der Bw. im Jahr 2006 erzielten Einkünfte den Grenzbetrag von 2.200 € überschritten hätten, andererseits dass Exekutionszahlungen nicht unter den Terminus absetzbarer Ausgaben zu subsumieren seien.

Basierend auf dem Veranlagungsergebnis für das Jahr 2006 kam es mit Datum 18. Juli 2008 zur Erlassung eines Bescheides des Inhaltes, dass gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 für das Jahr 2008 kein Lohnsteuerfreibetrag festgesetzt werde.

Mit Schriftsatz vom 22. August 2008 wurde gegen den Wiederaufnahmebescheid zur Einkommensteuer 2006, den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie gegen den die Nichtfestsetzung eines Lohnsteuerfreibetrages für das Jahr 2008 aussprechenden Bescheid Berufung erhoben.

Hierbei wurde in der Rechtsmittelbegründung ausgeführt, dass das von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommene Ausmaß der vom Ehegatten der Bw. erzielten Einkünfte offensichtlich auf einem Irrtum basieren und demzufolge die Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages rechtswidrig sei.

Darüber hinaus sei es vom Finanzamt ebenso verabsäumt worden die, die Grundlage der Nichtanerkennung der Exekutionszahlungen aussprechenden Gesetzesstellen in den angefochtenen Bescheid aufzunehmen.

Was nun die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme anlange, so lasse der ebenfalls bekämpfte Bescheid einen Hinweis auf die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel gänzlich vermissen und sei demzufolge aufzuheben.

Mit Schriftsatz vom 22. August 2008 wurde gegen die Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2008 Berufung erhoben (sprich ein Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt), wobei diese(r) gleich dem gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erhobenen Rechtsmittel begründet wurde.

Unter Hinweis auf die Ausführungen zu den Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wurde mit Schriftsätzen vom 22. August 2008 auch die bescheidmäßigen Nichtfestsetzungen eines Lohnsteuerfreibetrages für die Jahre 2008 und 2009 bekämpft.

Mit Vorhalt vom 10. Oktober 2008 wurde die Bw. aufgefordert eine Sachverhaltsdarstellung betreffend die Exekutionskosten nachzureichen, respektive deren Verausgabung nachzuweisen.

Im Antwortschreiben vom 17. November 2008 führte die Bw. aus, dass sie bis zum Ende 1995 ein Einzelunternehmen geführt habe.

Auf Grund damaliger Konjunkturerinbrüche, unregelmäßiger Zahlungseingänge und dadurch notwendig gewordener Prozesse habe sich die Bw. schlussendlich aus ihrer selbständigen Tätigkeit zurückziehen müssen.

Die in der Abgabenerklärung 2006 dargelegten exekutiven Einbringungsmaßnahmen Dris. L lägen in der vormaligen unternehmerischen Tätigkeit der Bw. begründet, und erfüllen demzufolge den Betriebsausgabenbegriff.

Nach Kontaktierung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der Masseverwalter mit Schriftsatz vom 5. Mai 2009 bekannt, dass er die von der Bw. eingebrachten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 sowie die Freibetragsbescheide für die Jahre 2008 und 2009 genehmige.

Des weiteren wurde das der exekutiven Forderung Dris. L zu Grunde liegende Urteil des BG Hietzing vom 22. Dezember 1995 vorgelegt.

Aus diesem ist im wesentlich ersichtlich, dass die klagende Partei unter anderem gemeinsam mit der Bw. Miteigentümerin einer in 1160 Wien, FGasse gewesen sei.

In Ansehung des Umstandes, dass an Teilen des Gebäude eine Dachreparatur dringend notwendig geworden sei, habe, - nachdem die von der Bw. betriebene Hausverwaltung untätig geblieben und in weiterer Folge per Mehrheitsbeschluss ihres Amtes enthoben worden

sei -, schlussendlich Frau Dr. L die gesamten Reparaturkosten übernommen und demzufolge auch den auf die Bw. entfallenden Anteil bevorschusst.

In der Folge sei die Bw., welche zwar wiederholt darauf hingewiesen habe ihren Anteil bezahlen zu wollen, sofern sie von ihren Mietern Geld „auftreiben“ könne, ihrer Zahlungsverpflichtung nicht nachgekommen und demzufolge seitens des BG Hietzing zur Refundierung der ihrem Miteigentumsanteil entsprechenden Reparaturkosten an Frau Dr. L. verurteilt worden.

Mit Schriftsatz vom 25. Mai 2009 brachte die Bw. ergänzend vor, dass die in den Abgabenerklärungen angeführten Rückzahlungen an Frau Dr. L ihrer vormaligen Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen seien.

Sowohl aus den Sachverhaltsschilderungen im Urteil des BG Hietzing, als auch aus den Ergebnissen ergänzender Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Recherchen in der EDV- Datenbank) war verifizierbar, dass die Bw. zumindest im Zeitraum von 1991 bis 1996 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 2006

a. Alleinverdienerabsetzbetrag

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364,00 € jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt.

Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt.

Es steht fest, dass der Partner der Bw im Jahr 2006 Einkünfte in einer die nach den persönlichen Verhältnissen der Bw für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgebliche Grenze von 2.200 € übersteigenden Höhe bezogen hat.

Hierbei ergibt sich aus dem Akteninhalt, dass diese Tatsache dem Finanzamt erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5. Juli 2007, - mit einer am 12. April 2008 erfolgten Korrektur der Pensionsversicherungsanstalt, der gemäß der Ehegatte der Bw. im Jahr 2006 tatsächlich Einkünfte im Ausmaß von 6.310,63 € bezogen hat -, via Anfertigung eines mit 10. Juli 2008 datierten EDV Ausdrucks bekannt geworden ist.

Damit ist aber eine Tatsache neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden ist, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden, nämlich den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Was den Vorwurf der Nichtdarlegung der neu hervorgekommenen Tatsache in Bezug auf den nicht zu gewährenden Alleinverdienerabsetzbetrag anlangt, so ist dieser angesichts der Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO inklusive des Hinweises auf die Überschreitung des Grenzbetrages von 2.200 € als nicht gerechtfertigt zu qualifizieren.

Da es sich bei der Verfügung der Wiederaufnahme von Amts um eine Ermessensentscheidung handelt ist, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO zu beurteilen.

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH vom 14.3.1990, 89/13/0115).

Bei dieser Interessensabwägung ist zunächst von Bedeutung, dass es das Ziel des § 303 BAO ist, ein insgesamt richtiges Ergebnis herbeizuführen.

Es ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (vgl. Ritz, a.a.O., § 303 Tz 38 und die dort zitierte Judikatur). Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre es nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich möglichen Bescheidkorrektur abzusehen und damit der Bw einen steuerlichen Vorteil zu belassen, der Steuerpflichtigen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht zukommt.

Zusammenfassend ist die Verfügung der Wiederaufnahme betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 allein ob der Tatsache des Neuhervorkommens der Überschreitung des für die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages gesetzlich normierten Grenzbetrages – und somit ungeachtet der in Punkt b getroffenen Erwägungen – als rechtmäßig zu qualifizieren.

b. Kosten aus der Forderung Dris. L

Aus dem Umstand, dass aus der dem Finanzamt am 1. Juli 2007 übermittelten Vorhaltsbeantwortung hervorgeht, dass die von der Pensionsversicherungsanstalt geleisteten Zahlungen von 6.602,06 € auf einer exekutiven Forderung Dris. L basieren, ist zu folgern, dass der Abgabenbehörde erster Instanz der entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006, sprich dem 5. Juli 2007 offen gelegt worden ist und somit – die ertragsteuerliche Nichtabsetzbarkeit der Exekutionszahlungen - in Bezug auf den bekämpften Wiederaufnahmebescheid gerade nicht als neu hervorgekommene Tatsache, sondern vielmehr als eine anders lautende rechtliche Würdigung einer bereits bekannten Tatsache zu qualifizieren ist.

Ungeachtet dessen war auf Grund der Ausführungen unter Punkt 1a der Wiederaufnahmebescheid dennoch als rechtens erlassen anzusehen und dem Rechtsmittel der Bw. der Erfolg zu versagen.

2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 2006 bis 2007

a. Zulässigkeit der Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages

Angesichts der Ausführungen unter Punkt 1 a der Berufungsentscheidung (betreffend die Wiederaufnahme zur Einkommensteuer für das Jahr 2006) und der Tatsache, dass der Ehegatte der Bw. laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt im Jahr 2007 Einkünfte im Ausmaß von 7.307,55 € bezogen hat, wurde seitens des Finanzamtes der Alleinverdienerabsetzbetrag völlig zu Recht nicht anerkannt und ist ergo dessen die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

b. ertragsteuerliche Qualifikation der Zahlungen an Frau Dr. L

In Ansehung obiger Sachverhaltsfeststellungen ist es nach dem Dafürhalten des UFS als erwiesen anzusehen, dass es sich bei den an Frau Dr. L zu refundierenden, auf der Dachsanierung beruhenden Kosten um solche Aufwendungen handelt, welche in der Zeit der Vermietungstätigkeit der Bw. bei dieser als Werbungskosten zu erfassen gewesen wären.

Nach der Bestimmung des § 32 Z 2 Teilstrich 3 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7.

Nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung soll obzitierte Norm die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Einkünfteerzielung stehen, aber erst nach Beendigung der Tätigkeit anfallen, sichern (Quantschnigg, RdW 1992, 188).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen im außerbetrieblichen Bereich nachträgliche Werbungskosten vor, wenn sich die Aufwendungen noch auf die Tätigkeit bzw. das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung beziehen (VwGH v. 9.11. 1994, 92/13/0280).

Im Erkenntnis vom 22.3. 1993, 91/13/0091 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Einkünfte bei jener Einkunftsart zu erfassen sind, der die aufgegebene Tätigkeit angehört hat.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz daher zur Überzeugung, dass die im Jahr 2006 an Frau Dr. L überwiesenen Beträge im Ausmaß von **6.602,06 €** - ob Konnexes mit der vormaligen Vermietungstätigkeit - bei der Bw. als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind.

Demgemäß war der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 eingebrachten Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtenen Bescheid abzuändern.

Was allerdings die Anerkennung der im Jahr 2007 geleisteten Zahlungen anlangt, so sind –ob direkter Zuordenbarkeit zur ehemaligen Tätigkeit – sprich somit nur in dem von der Pensionsversicherungsanstalt vom 28. März 2008 bestätigten, den Zeitraum Jänner bis Mai 2007 betreffenden Ausmaß von **2.743,18 €** als nachträgliche negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, während die restlich gepfändeten und dem Konkursanderkonto gutgeschriebenen Gehaltsteile von 3.648,99 € außer Ansatz zu lassen waren.

Zusammenfassend war daher der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 zu Ungunsten der Bw. abzuändern.

3. Zulässigkeit der Nichtfestsetzung eines Lohnsteuerfreibetrages für die Jahre 2008 und 2009

Nach der Bestimmung des § 63 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat das Finanzamt für die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemeinsam mit einem Veranlagungsbescheid einen Freibetragsbescheid und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber zu erlassen.

Nach dem zweiten Satz leg. cit. sind der Freibetragsbescheid und eine Mitteilung jeweils für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Jahr zu erstellen, wenn bei der Veranlagung mindestens einer der folgenden Beträge berücksichtigt wurde:

1. Werbungskosten, die weder gemäß § 62 noch gemäß § 67 Abs. 12 oder § 77 Abs. 3 zu berücksichtigen sind,
2. Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 und Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 nur hinsichtlich der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen,

3. außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 6 mit Ausnahme von Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden,
4. Freibeträge gemäß § 35 und 105, sofern sie nicht gemäß § 62 vom Arbeitgeber berücksichtigt werden.

In Ansehung der Tatsache, dass – unter Hinweis auf die Ausführungen unter Punkt 1 und 2 der Berufungsentscheidung - im vorliegenden Fall die Berücksichtigung der in § 63 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 normierten Aufwendungen gerade nicht in Betracht kommt, vermochte die Abgabenbehörde zweiter Instanz im bescheidmäßigen Ausspruch, wonach für die Jahre 2008 und 2009 ein Lohnsteuerfreibetrag gemäß § 63 Abs.1 EStG 1988 nicht festgesetzt wird keine Rechtswidrigkeit zu erkennen und war demzufolge den Rechtsmitteln der Erfolg zu versagen. Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Juli 2009