



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Braunegg-Göschl-Stoehr & P WPGmbH, 1020 Wien, Obere Donaustrasse 37, vom 24. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 25. Mai 2004 bzw. vom 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Angestellter und Beteiligter an einer Hausgemeinschaft in Wien.

Im Rahmen einer Prüfung der Aufzeichnungen für den Zeitraum 1997 bis 2002 hielt die Betriebsprüferin in ihrem am 25.5.2004 erstellten Bericht folgende getroffene Feststellungen fest:

„Tz 10 Steuerliche Würdigung- Berufungsurteil ex 1997:

Der auf Grund der Berufungsentscheidung des Oberlandesgerichtes Wien im Jänner 1997 zugesprochene Geldbetrag in Höhe von ATS 727.703,00 (zuzüglich der Kosten des Berufungsverfahrens in Höhe von ATS 36.687,48) stellt nach Ansicht der Betriebsprüfung

Sondereinnahmen in Höhe von ATS 727.703,00 im Rahmen der Vermietungseinkünfte aus dem Vermietungsobjekt Wien 22,...dar.

Er ist daher –entsprechend dem Zuflussprinzip des § 19 EStG- bereits bei der gem. § 188 BAO erfolgten einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte zu erfassen. (Neuermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Grund der im Prüfungszeitraum 1997 bis 2000 gem. § 295 BAO geänderten Tangenten betreffend der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

Tz 12 Überprüfung Sonderausgaben:

Die in den Prüfungsjahren 1998 bis 2002 geltend gemachten Selbstversicherungsbeiträge im Sinne des § 19a ASVG stellen keinen Sonderausgabentatbestand des § 18 EStG 1988 dar.

Gem. § 16 Abs 1 Z 4 lit. e EStG in der durch das Steuerreformgesetz 1993 geänderten Fassung sind Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie keine Pflichtbeiträge darstellen. Demnach stellen auch im Rahmen der Selbstversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (freiwillig) geleistete Beiträge Werbungskosten dar, die gem. § 62 Z 4 EStG bei der laufenden Lohnverrechnung zu berücksichtigen sind, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten worden sind (BMF v. 19.8.1998).

(Hinweis: Die von der Betriebsprüfung als Sonderausgaben auszuscheidenden Beträge haben Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostencharakter und zwar bei Christa Perend).

	<u>1998</u> ATS	<u>1999</u> ATS	<u>2000</u> ATS	<u>2001</u> ATS	<u>2002</u> €
nicht anerkannte Sonderausgaben	4.860,00	6.600,00	6.732,00	6.900,00	527,88

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge für die Jahre 1997 bis 2002 am 25.5.2004 sowohl Wiederaufnahme- als auch Sachbescheide betreffend Einkommensteuer.

Am 26.5.2004 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003; es wurde keinerlei Begründung angeführt, ersichtlich ist allerdings, dass die beantragten Sonderausgaben nicht anerkannt wurden.

In weiterer Folge erhob die steuerliche Vertretung des Bw. am 28.6.2004 fristgerecht das rechtsmittel der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2003 sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 und Folgejahre.

Begründend wird hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2002 ausgeführt, dass hinsichtlich dieser Jahre auf die Berufung zur Steuernummer xxx/xxxx verwiesen werde, in welcher dargelegt werde, warum die im Zuge einer Betriebsprüfung geänderten einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide 1997 bis 2000 falsch seien und dementsprechend auch die abgeleiteten Bescheide unrichtig seien.

Darüber hinaus seien von der Betriebsprüfung Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge, die vom Bw. für seine Gattin in den Jahren 1998 bis 2003 bezahlt worden seien, nicht als Sonderausgaben anerkannt worden, obwohl jeweils 72,70% dieser Beträge ausschließlich freiwillige Pensionsversicherungsbeiträge für geringfügig Beschäftigte beträfen, die im Jahr der Verausgabung sofort in voller Höhe absetzbar seien.

Die Zahlungen beliefen sich in den einzelnen Jahren auf:

	<u>ATS</u>	<u>€</u>	<u>davon 72,70% sofort abzugsfähig</u>
1998	4.860,00		3.533,22
1999	6.600,00		4.798,20
2000	6.732,00		4.894,16
2001	6.900,00		5.016,30
2002		527,88	383,77

Hinsichtlich des bekämpften Einkommensteuerbescheides 2003 führte die steuerliche Vertretung aus, dass die freiwilligen Pensionsbeitragszahlungen für die Gattin des Bw. (72,70% von € 540,84=€ 313,19) nicht berücksichtigt worden seien.

Auch seien trotz entsprechender Ausführung in der Einkommensteuererklärung der vom Bw. entrichtete Nachkauf eines Schuljahres in der Pensionsversicherung in Höhe von ATS 6.802,80 nicht anerkannt worden.

Hinsichtlich des „Zinsertrages Gerichtsurteil“ beantragte die steuerliche Vertretung, diese richtigerweise in den Einkommensteuerbescheiden 1997 bis 2000 als Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht in den einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheiden zu erfassen (siehe Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters, das der Berufung gegen die im Zuge der Betriebsprüfung erlassenen einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden beigelegt ist).

Es werde nun beantragt, die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2003 dahingehend abzuändern, dass 1997 bis 2000 nach Änderung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheide alle Zinseinnahmen in den Einkommensteuerbescheiden erfasst werden und weiters 1997 bis 2003 alle detailliert dargestellten Sonderausgaben sofort und in voller Höhe zum Abzug gelangen sollen.

Zur Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 und Folgejahre wird vermerkt, dass gemäß den vorliegenden Einnahmen aus dem vermieteten Objekt bis dato Mietausfälle in Höhe von € 6.600,00 zu verzeichnen seien und bis Ende des Jahres 2004 würden mit weiteren Einbußen von rd. € 6.000,00 gerechnet, sodass insgesamt für 2004 mit einer Gewinnreduktion von € 12.000,00 gerechnet werde.

Demnach und unter dem Aspekt, dass alle Sonderausgaben in Zukunft anzuerkennen seien, werde beantragt, dass die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2004 von € 11.229,26 auf € 7.750,00 herabgesetzt werden.

Im Falle einer negativen Berufungsentscheidung werde um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht.

Am 19.10. 2004 gab die Betriebsprüferin zur eingebrachten Berufung folgende Stellungnahme ab:

„Es wird auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 2000 verwiesen. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2003 wurde nicht geprüft; daher erfolgt auch keine Stellungnahme.

Zu den Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträgen wird festgehalten, dass diese nach Ansicht der Betriebsprüfung Werbungskosten darstellen (Es werde auf das Lohnsteuerprotokoll 1999, AÖFV 197/1999 verwiesen).

In einer Gegenäußerung dazu hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Rechtsansicht der Betriebsprüfung hinsichtlich der Kranken- und Pensionsversicherung falsch sei, da es sich bei § 19a ASVG um eine freiwillige Kranken- und Pensionsversicherung handelt und diese Pensionsbeiträge Sonderausgaben darstellten (AÖFV 197/1999).

Mit Schreiben vom 28.11.2005 ersuchte der steuerliche Vertreter um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat 2. Instanz.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wurde mit Bescheid vom 12.10.2005 veranlagt, für das Kalenderjahr 2005 erging ein Einkommensteuerbescheid am 9.6.2006.

Am 24.11.2005 wurde die offene Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 6. Juni 2006 versendete die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt einen Vorhalt folgenden Inhaltes:

„In dem anhängigen Berufungsverfahren ist strittig, ob zum einen der Nachkauf von Beitragszeiten des Bw. zur Pensionsversicherung im Jahr 2003 und zum anderen die Leistung freiwilliger Pensionsversicherungsbeiträge für die Gattin des Bw. in den Jahren 1998 bis 2003 als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Nach Angaben des Bw. sollen 72,70% der geleisteten Beiträge für die Gattin freiwillige Pensionsversicherungsbeiträge darstellen.

Das Finanzamt wird um Äußerung zu diesem Vorbringen gebeten.

Laut Tz. 12 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 25.5.2004 sind Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie keine Pflichtversicherungsbeiträge darstellen (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988).

Diese Aussage ist richtig, allerdings handelt es sich nach dem Vorbringen des Bw. um keine Krankenversicherungsbeiträge, sondern um freiwillige Pensionsbeiträge bzw. den Nachkauf von Versicherungszeiten.

Der Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung unterliegt nicht den Einschränkungen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988. Es ist daher vorerst nicht ersichtlich, aus welchen Gründen dieser Nachkauf nicht als Sonderausgabe anerkannt wurde.

Hingegen liegt hinsichtlich der Gattin offenbar keine Weiterversicherung nach § 17 ASVG, sondern eine Selbstversicherung nach § 19a ASVG vor. Selbst wenn diesbezüglich keine Pflichtbeiträge vorliegen sollten, handelt es sich diesbezüglich um „Topfsonderausgaben“ und käme die Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zum Tragen.

Das Finanzamt beantwortete den Vorhalt wie folgt:

„Nach Angaben des Bw. sollen 72,70% der geleisteten Beiträge für die Gattin freiwillige Pensionsversicherungsbeiträge darstellen. Laut Schreiben der Wiener Gebietskrankenkassa vom 22.3.2005 an die Gattin des Bw. entfallen vom monatlichen Betrag für die Selbstversicherung 72,70% auf die Pensionsversicherung.“

Die Ausführungen in Tz 12 des Betriebsprüfungsberichtes beziehen sich auf die Jahre 1998 bis 2002 und die als Sonderausgaben geltend gemachten Beträge für die freiwillige Selbstversicherung gem. § 19a ASVG für die Gattin des Bw.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt kein Nachkauf vor.

Gem. § 18 Abs 3 Z 1 EStG 1988 können Ausgaben des Abs 1 Z 2,3 und 5 auch dann abgesetzt werden, wenn sie für den nicht dauernd getrennten Ehegatten und für Kinder geleistet werden.

Laut den Bestätigungen der Gebietskrankenkasse hat die Gattin des Bw. die Beträge gezahlt.

Nach der Aktenlage kann somit nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw. die Ausgaben für die Gattin tatsächlich geleistet hat.

Für den Fall, dass er sie tatsächlich geleistet hätte, müssten die Beträge im Feststellungsverfahren berücksichtigt werden, den sie stehen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Gattin des Bw. für die Hausgemeinschaft, an der der Bw. Miteigentümer ist“.

Das Vorhalteverfahren wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. zur Kenntnisnahme übersendet.

Mit Schreiben vom 17.10.2007 zog der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergibt sich aus den Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vom 13.5.1998 (für das Kalenderjahr 1997), 7.5.1999 (für das Kalenderjahr 1998), 12.4.2000 (für das Jahr 1999), und vom 10.5.2001 (für das Jahr 2000).

Die strittigen Einkommensteuerbescheide sind insoweit von diesen Feststellungsbescheiden abgeleitet und sind die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen den Einkommensteuerbescheiden zugrunde zu legen.

Die Feststellungsbescheide vom 25.5.2004, bzw. vom 8.6.2004 sind auf Grund der Berufungsentscheidung vom 25.10.2007, RV/2104-W/05, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die in den Feststellungsbescheiden nicht erfassten Zinsenbeträge, die in den von der Mutter des Bw. einbehaltenen Zahlungen enthalten sind, sind antragsgemäß als Einkünfte aus Kapitalvermögen wie folgt zu erfassen (alle Beträge in ATS)

1997	75.642,00
1998	17.081,00
1999	10.087,00
2000	693,00
2001	0,00
2002	0,00
2003	0,00

3. Sonderausgaben

Strittig ist, ob zum einen der Nachkauf von Beitragszeiten des Bw. zur Pensionsversicherung im Jahr 2003 und zum anderen die Leistung freiwilliger Pensionsversicherungsbeiträge für die Gattin des Bw., in den Jahren 1998 bis 2003 als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Aktenkundig ist eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 9.3.2004, wonach der Bw. im Kalenderjahr 2003 zwecks Beitragserichtung für Schul-, Studien- und Ausbildungszeiten 6.802,80 € entrichtet wurden.

Zu den Sonderausgaben enthält der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 lediglich die Begründung, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900 € übersteige und deswegen die „Topfsonderausgaben“ nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Betriebsprüferin verweist in ihrer Stellungnahme darauf, dass sie das Jahr 2003 nicht geprüft habe.

Der Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung unterliegt nicht den Einschränkungen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 („...für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme 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...“).

Dies wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 6.6.2006 vorgehalten.

Mit Schreiben vom 23.6.2006 räumte das Finanzamt ein, dass diesbezüglich ein Nachkauf vorliege.

Der Nachkauf von Versicherungszeiten i.H. v. 6.802,80 € im Jahr 2003 stellt daher eine Sonderausgabe (Kennzahl 450) dar.

Nach Angaben des Bw. sollen 72,70% der vom Bw. für die Gattin geleisteten Zahlungen um „freiwillige Pensionsbeitragszahlungen“ für geringfügig Beschäftigte handeln.

Der Betriebsprüfungsbericht verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung auch dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie keine Pflichtversicherungsbeiträge darstellen (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988).

Freilich geht es hier hinsichtlich des strittigen Betragsteils nicht um Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung, sondern um freiwillige Pensionsbeiträge.

Das Finanzamt hält die Abzugsfähigkeit zum einen deswegen nicht gegeben, da es sich hier nicht um einen Nachkauf handle, und zum anderen sei die Zahlung durch den Bw. selbst nicht erwiesen, da laut Bestätigungen die Gattin die Zahlungen geleistet habe.

Nach den vorgelegten Unterlagen ist hier keine Weiterversicherung nach § 17 ASVG („Weiterversicherung in der Pensionsversicherung“), sondern eine Selbstversicherung nach § 19a ASVG („Selbstversicherung bei geringfügiger Beschäftigung“) gegeben. Diese Selbstversicherung umfasst sowohl Kranken- als auch Pensionsversicherung.

Da es sich bei diesen Zahlungen weder um Ausgaben für eine freiwillige Weiterversicherung noch für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 handelt, kommt eine Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe nur im Rahmen des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 in Betracht. Dieser Bestimmung zufolge vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 Euro gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro (zuvor: 700.000 Schilling) kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Da der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Streitjahren stets über 700.000 Schilling bzw. 50.900 Euro gelegen ist, ist der Sonderausgabenabzug nicht möglich. Diesbezüglich kann dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen werden.

Eine Verhandlung –wie im gesonderten Schriftsatz vom 28.11.2005 beantragt- vor dem gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs 1 BAO findet nicht statt. Ein diesbezüglicher Antrag kann ausschließlich in der Berufung bzw. im Vorlageantrag selbst beantragt werden (§ 282 Abs 1 Z 1 BAO). Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (zB VwGH 24.3.2004, 98/14/0179).

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 25. Oktober 2007