

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf, Anschr1, vom 04.06.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 24.05.2013 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte in den Streitjahren als Büroangestellte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnzettel Kz 245: 2010: 20.940,32 Euro; 2011: 23.873 Euro). Im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2010 und 2011 beantragte diese die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages (AVAB) gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988.

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 Sachbescheiden blieb die Anerkennung des AVAB mit der Begründung versagt, dass der Lebensgefährte der Bf, SE (im Folgenden kurz SE), die für die Zuerkennung des AVAB maßgebliche Einkunftsgrenze von 6.000 Euro in beiden Streitjahren überschritten habe.

In der gegen diese Sachbescheide eingebrachten Beschwerde wandte die Bf ein, dass SE über keine eigenen Einkünfte verfügt habe. Das in den Einkommensteuerbescheiden von SE für die Jahre 2010 und 2011 ausgewiesene Einkommen entspreche nicht den Tatsachen, zumal es sich dabei ausschließlich um Einkünfte aus einem Schuldnachlass aufgrund eines gerichtlichen Zahlungsplanes handle.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, weil durch den Wegfall einer betrieblichen Schuld im Rahmen der Erfüllung eines Zahlungsplanes nach Maßgabe der Ratenzahlungen ein Gewinn entstanden sei, der zu entsprechenden Einkünften des SE geführt habe.

Im Vorlageantrag führte die Bf aus, dass es sich bei einem Schuldnachlass um keine realen Einkünfte handeln würde, was auch von einem Mitarbeiter des Finanzamtes bestätigt worden sei. Gleichzeitig brachte die Bf den Beschluss des Bezirksgerichtes BG vom Tag1Monat1Jahr1, ZI 123, betreffend Bestätigung des Zahlungsplanes zur Vorlage, aus dem eine festgelegte Zahlungsquote in Höhe von 16% der Gesamtschuld hervorgeht. Diese Quote sei laut Gerichtsbeschluss in 14 gleichbleibenden Halbjahresraten, beginnend mit 10.12.2008, zu berichtigen.

Im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde in dem beim genannten Bezirksgericht zur obigen Geschäftszahl geführten Insolvenzakt Einsicht genommen. In diesem Verfahren hatte SE angegeben, dass er von seiner Lebensgefährten (der Bf) erhalten werde.

Das Bundesfinanzgericht gab im ersten Rechtsgang der Beschwerde Folge und hob die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 auf. Im Begründungsteil seines Erkenntnisses führte das Gericht aus, nach dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dürfe der durch Unterhaltpflichten indisponible Einkommensteil keiner Besteuerung unterliegen. Der AVAB solle der geminderten Leistungsfähigkeit des unterhaltsleistenden Partners Rechnung tragen und das Existenzminimum des nicht verdienenden Partners steuerfrei stellen. Für die Ermittlung der für die Zuerkennung des AVAB maßgeblichen Einkunftsgrenze des Partners sei der Gesamtbetrag der Einkünfte maßgeblich. Steuerfreie Einkünfte blieben allerdings - von wenigen Ausnahmen abgesehen - bei der Ermittlung des Gesamtbetrages außer Ansatz. Die Steuer, die auf den sich aus dem Schulderlass ergebenden Gewinn entfalle, werde gemäß § 36 EStG 1988 im selben perzentuellen Ausmaß erlassen. Im vorliegenden Fall habe der Fiskus bei SE auf 84% seiner Forderungen verzichtet. Die im Zuge des Sanierungsverfahrens vereinbarte Quote von 16% habe beim Schuldner zu den in den Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011 ausgewiesenen Einkünften geführt. Es sei eine Tatsache, dass bei Schuldnachlässen, unabhängig davon, ob sie zu Einkünften führen, die den maßgeblichen Grenzbetrag überschreiten oder nicht, ein für das Familieneinkommen disponibler Zufluss nicht vorliege.

Das Bundesfinanzgericht führte weiters aus, dass die Bestimmung des § 33 Abs. 4 EStG 1988 im Lichte von Gleichheitssatz und Sachlichkeitsgebot teleologisch zu reduzieren sei, sodass nur jene Einkommensteile des Partners einzubeziehen seien, die der Bf bzw. ihrer Familie auch tatsächlich zur Abgeltung der Lebenserhaltungskosten zur Verfügung stünden. Eine dem reinen Wortsinn - ohne Berücksichtigung von Ziel und Zweck des AVAB in der Gesamtsystematik des EStG 1988 - anhaftende Auslegungsmethode würde zu einer unzulässigen verfassungsrechtlichen Schieflage führen, da keine sachlichen Gründe dahingehend vorlägen, die eine unterschiedliche Behandlung von steuerfreien Einkünften (ohne Einkommensersatzcharakter) und Schuldnachlässen nach § 36 EStG 1988 rechtfertigen würden.

Dass für den maßgeblichen Grenzbetrag iZm den AVAB ausschließlich die tatsächlich erwirtschafteten bzw. zugeflossenen Einkünfte anzusetzen seien, ergebe sich mittelbar auch aus der gesetzlichen Regelung, wonach steuerfreie Einkünfte bei der Ermittlung des Grenzbetrages außer Ansatz zu bleiben hätten. Daraus sei zu folgern: Wenn schon steuerfreie Einkünfte, die keinen Einkommensersatz (Hinweis auf VfGH vom 12.12.1998, G 198/98) darstellten, außer Ansatz blieben, dann müsse dies umso mehr für real nicht zugeflossene Einkünfte gelten.

Das Bundesfinanzgericht ließ die ordentliche Revision zu, zumal durch die vorliegende Entscheidung Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSv Art 133 Abs. 4 B-VG berührt würden.

Mit Erkenntnis vom 15.09.2016, Ro 2014/15/0034, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des BFG vom 07.04.2014, RV/4100497/2013, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Im Erwägungsteil führte das Höchstgericht aus, dass die Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 bei der Normierung der für den AVAB maßgeblichen Grenze ausdrücklich auf "Einkünfte" des (Ehe)Partners abstelle. Sonach beziehe sich diese Bestimmung aus systematischer Sicht auf die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 bis 4 EStG 1988 und damit auch auf jene Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, welche die Frage der Einkünfteermittlung behandeln (vgl. VwGH vom 27.9.2000, 97/14/0033).

Der Verwaltungsgerichtshof teilte die vom Bundesfinanzgericht angestellten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht. Dieser bezog sich in seiner Sentenz auf das verfassungsgerichtliche Erkenntnis VfSlg. 13.067/1992, welches - so der VwGH - darlege, dass die Frage, ob zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch bestehe oder nicht, (anders als beim Kindesunterhalt) von mannigfaltigen Umständen abhänge, die weitgehend der Disposition der Ehegatten unterlägen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen seien. Im zum AVAB ergangenen Erkenntnis VfSlg. 13.297/1992 habe der Verfassungsgerichtshof - darauf bezugnehmend - betont, dass der Gesetzgeber nicht dazu verhalten sei, die als Folge privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos auftretende Unterhaltpflicht von Ehegatten ähnlich der Unterhaltpflicht für Kinder zu berücksichtigen, und die Begünstigung des AVAB auch an andere Kriterien knüpfen dürfe. Die Unterhaltpflichten gegenüber (Ehe)Partnern steuerlich zu berücksichtigen, sei nach der angeführten Rechtsprechung des VfGH von Verfassung wegen nicht geboten.

Die vom Bundesfinanzgericht angezogene Argumentation, wonach die Bestimmung des § 33 Abs. 4 EStG 1988 teleologisch zu reduzieren sei, vermöge nicht zu verfangen. Die Rechtsfigur einer teleologischen Reduktion setze voraus, dass eine Gesetzesauslegung nach anerkannten Interpretationsmethoden auf das Vorliegen einer planwidrig überschießenden Regelung hinweise. Voraussetzung sei stets der Nachweis, dass eine umschreibbare Fallgruppe von den Grundwertungen oder Zwecken den Gesetzes entgegen seinem Wortlaut gar nicht getroffen werde und dass sie sich von den eigentlich

gemeinten Fallgruppen so weit unterscheide, dass die Gleichbehandlung sachlich ungerechtfertigt und willkürlich wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt in seinem besagten Erkenntnis weiters fest, Gewinn sei nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der betrieblich bedingte Wegfall einer Verbindlichkeit infolge eines Schulderlasses führe zu einer Betriebsvermögensvermehrung und wirke somit gewinnerhöhend. Auf das Vorliegen von Geldströmen komme es nicht an. Das Vorgehen des Bundesfinanzgerichtes, bei Zuerkennung des AVAB auf einen monetären Zufluss abzustellen, liefe darauf hinaus, den Einkünftebegriff des § 2 Abs. 4 EStG 1988 bei Ermittlung der Einkünfte des (Ehe)Partners aufzugeben und an dessen Stelle eine Art Cashflow-Rechnung zu setzen. Dass eine derartige Auslegung des Begriffs der Einkünfte iSd § 33 Abs. 4 Z 1 EStG dem gesetzgeberischen Plan entsprechen sollte, sei nicht zu erkennen und auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht geboten.

Nach Aufhebung des Erkenntnisses vom 07.04.2014, Gz RV/4100497/2013, hat das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren über die gegenständliche Beschwerde erwogen:

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof als Höchstgericht die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnis befunden hat. Sonach ist die eingebrachte Bescheidbeschwerde (bzw. der Vorlageantrag) wieder offen und das Verwaltungsgericht hat ohne weitere Anordnung durch den Verwaltungsgerichtshof eine Ersatzentscheidung zu fällen.

Die Bestimmung des § 63 VwGG ordnet an:

"Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen."

Aufgrund dieser Bindungswirkung folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes in seinem zur gegenständlichen Thematik ergangenen Erkenntnis Zl. Ro 2014/15/0034.

Außer Streit steht, dass der für die Zuerkennung des AVAB maßgebliche Grenzbetrag des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von 6.000 Euro von SE in beiden beschwerdeverfangenen Jahren überschritten wurde. So weisen dessen Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von je 12.414,42 Euro (allesamt aus Schuld nachlass resultierend) aus. Anzumerken ist, dass die Festsetzung der Steuer in beiden Veranlagungsjahren unterblieb (§ 206 lit b BAO).

Da die Einkünfte des Lebensgefährten der Bf den für die Zuerkennung des AVAB maßgeblichen Grenzbetrag von 6.000 Euro in beiden Streitjahren überstiegen, war die vorliegende Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Oktober 2016