



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., 9... X, X-Gasse, vom 28. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 22. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) reichte am 28. März 2006 die **Einkommensteuererklärung g für 2005** beim Finanzamt ein. Neben seinen nichtselbständigen Einkünften wies er Einnahmen und Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € 6.300,00 aus. Sonderausgaben machte er keine geltend.

Das Finanzamt veranlagte im **Einkommensteuerbescheid 2005** erklärungskgemäß, der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen wurde iHv 56.903,78, der Pensionistenabsetzbetrag mit S 0,00 und die Nachforderung an Einkommensteuer iHv € 3.514,81 festgesetzt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 erhobenen **Berufung** bemängelte der Bw., dass bei seinem Gesamteinkommen Absetzbeträge nicht berücksichtigt seien. Er legte einen Antrag auf Arbeitnehmergehälftenveranlagung für 2005 bei, in dem er Topf-Sonderausgaben (Versicherungsprämien) iHv € 1.978,66 begehrte.

In der **Berufungsvorentscheidung** gab das Finanzamt bezüglich der beantragten Topf-Sonderausgaben der Berufung Folge. Wie bereits im Erstbescheid, war bezüglich der Sonderausgaben Folgendes festgehalten:

„Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt € 50.900,00. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.“

Im **Vorlageantrag** führte der Bw. aus, dass die gesetzlichen Grundlagen für die Nichtberücksichtigung der in der Arbeitnehmerveranlagung begehrten Topf-Sonderausgaben fehlen würden. Sowohl der Einkommensteuerbescheid als auch die Berufungsvorentscheidung würden einer nachvollziehbaren Darstellung der Berechnung der Einkommensteuer entbehren, es sei nicht zu ersehen, woher die im Bescheid angeführten € 51.000,00 und € 17.085,00 kommen würden. Die nichtselbständigen Pensionseinkünfte seien bereits besteuert. Durch die nochmalige Erfassung mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit würden sie doppelt besteuert, er habe sie aber nur einmal erhalten. Das Zusatzeinkommen von € 6.300,00 würde mit weit mehr als dem Steuersatz von 50% besteuert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bekämpft im gegenständlichen Fall die Nichtgewährung von Sonderausgaben, weiters bemängelt er die Nachvollziehbarkeit der Einkommensteuerberechnung.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß **§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

Die Einkommensteuer beträgt gemäß **§ 33 Abs. 1 EStG 1988** jährlich:

Bei einem Einkommen von	Einkommensteuer	Steuersatz
10.000 Euro und darunter	0 Euro	0%
25.000 Euro	5.750 Euro	23%
51.000 Euro	17.085 Euro	33,50%

Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 10.000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 10.000 Euro bis 25.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 10.000) \times 5.750}{15.000}$
über 25.000 Euro bis 51.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 25.000) \times 11.335}{26.000} + 5.750$
über 51.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 51.000) \times 0,5 + 17.085$

Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind gemäß **§ 33 Abs. 2 EStG 1988** die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Dies gilt nicht für Kinderabsetzbeträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 lit. a. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht

abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

Für Ausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (Topf-Sonderausgaben) - darin also auch die vom Bw. begehrten Versicherungsprämien und – beiträge nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG – besteht gemäß **§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988** 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 ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 1 460 Euro bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2).

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50 900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er gemäß **§ 33 Abs. 6 EStG 1988** Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Die Lohnsteuer wird gemäß **§ 66 Abs. 1 EStG 1988** durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes (§ 33) auf das hochgerechnete Jahreseinkommen (Abs. 2) ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag ist nach Abzug der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 und 2, Abs. 5 und Abs. 6 durch den Hochrechnungsfaktor (Abs. 3) zu dividieren und auf volle Cent zu runden.

Das hochgerechnete Jahreseinkommen ergibt sich gemäß **§ 66 Abs. 2 EStG 1988** aus der Multiplikation des zum laufenden Tarif zu versteuernden Arbeitslohnes abzüglich jener Werbungskosten, die sich auf den Lohnzahlungszeitraum beziehen, mit dem Hochrechnungsfaktor. Vom sich ergebenden Betrag sind die auf das gesamte Jahr bezogenen Beträge abzuziehen.

Gemäß **§ 66 Abs. 3 EStG 1988** ist der Hochrechnungsfaktor der Kehrwert des Anteils des Lohnzahlungszeitraumes (§ 77) am Kalenderjahr, wobei das Jahr zu 360 Tagen bzw. zwölf Monaten zu rechnen ist. Ist der Lohnzahlungszeitraum kürzer als ein Kalendermonat, sind arbeitsfreie Tage miteinzubeziehen.

Der Bw. hat im Kalenderjahr 2005 neben seinen nichtselbständigen Pensionseinkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € 6.300,00 bezogen. Seine gesamten Einkünfte waren daher gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Die vom Bw. begehrten Topf-Sonderausgaben von € 1.978,66 stehen dem Bw. nach Ansicht des Finanzamtes dem Grunde nach zu Recht zu. Sie liegen unter dem Höchstbetrag von € 2.920,00. Folglich ist gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ein Viertel des beantragten Betrages, somit also € 494,67 (€ 1.978,66 mal 25%) zum Sonderausgabenabzug zuzulassen. Dem diesbezüglichen Begehren gab das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich Folge. Da jedoch das Einkommen des Bw. mit € 56.903,78 über dem im § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Betrag von € 50.900,00 lag, konnten die Sonderausgaben betragsmäßig keine Berücksichtigung finden.

Wenn der Bw. einwendet, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würden durch die Veranlagung doppelt besteuert, so ist ihm zu entgegnen, dass die nichtselbständigen Einkünfte nur einmal im Wege der Einkommensteuerveranlagung erfasst werden. Die während des Jahres nur für die nichtselbständigen Einkünfte abgezogene Lohnsteuer („anrechenbare Lohnsteuer“ laut Kennzahl 260 des Lohnzettels) hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2005 auf die zu veranlagende Einkommensteuer angerechnet. Dem diesbezüglichen Vorbringen kommt daher keine Berechtigung zu.

Mag die Nachforderung aus dem Einkommensteuerbescheid 2005 iHv € 3.514,81 in Relation zu den selbständigen Einkünften von € 6.300,00 mehr als 50% betragen, so ist der Grund bereits im „unrichtigen“ Lohnsteuerverfahren gelegen, nicht aber darin, dass ein Steuersatz von mehr als 50% angewendet worden wäre.

Während des Jahres waren lediglich die nichtselbständigen Pensionseinkünfte gemäß § 66 EStG 1988 der Besteuerung zu unterziehen. Das C errechnete eine Einkommensteuer iHv € 16.991,94 (siehe Kennzahl 260 des Lohnzettels).

Berechnet man aber die Steuerbelastung nur der nichtselbständigen Einkünfte und noch ohne Berücksichtigung der begehrten Sonderausgaben, so ergäbe sich folgende Steuervorschreibung:

	in €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	50.603,78
Gesamtbetrag der Einkünfte	50.603,78
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Topf- Sonderausgaben Einschleifregelung § 18 (2) EStG 1988	
Formel: $\text{€ } 50.900 - \text{€ } 50.603,78 * \text{€ } 60,00 / \text{€ } 14.500,00$	- 1,23
Einkommen	50.602,55
Die Einkommensteuer beträgt:	
$((\text{€ } 50.602,55 - \text{€ } 25.000,00) * \text{€ } 11.335,00) / \text{€ } 26.000,00 + \text{€ } 5.750,00$	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	16.911,73
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	16.911,73
Steuer sonstige Bezüge KZ 220 nach Abzug SV-Beiträge	
KZ 225 und des Freibetrages von € 620,00 mit t 6%	469,86
Einkommensteuer	17.381,59
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	- 16.991,94
Festgesetzte Einkommensteuer	389,65

Bei dieser Berechnung kommt der Pauschbetrag für Topf-Sonderausgaben iHv € 60,00 in Ansatz, der sich jedoch wegen der Einschleifregelung nur minimal auswirkt. Ein Pensionistenabsetzbetrag steht dem Bw. auf Grund der Höhe der Pensionseinkünfte von mehr als € 25.000,00 nicht zu. Mag allenfalls das C irrtümlich bei der Besteuerung einen Pensionistenabsetzbetrag berücksichtigt haben bzw. sonst die Steuer unrichtig berechnet haben, so ist dies nunmehr im Rahmen der Veranlagung der nichtselbständigen und selbständigen Einkünfte richtig zu stellen. In der Nachforderung laut angefochtenem Bescheid bzw. Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes iHv € 3.514,81 war somit nicht nur die Steuervorschreibung für die bis dahin nicht erfassten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern auch die Nachforderung aus der Korrektur der bis dahin unrichtig besteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten.

Bezüglich der laut Bw. angeblich im Bescheid nicht genannten Beträge von „€ 51.000,00“ bzw. „17.085,00“ darf hingewiesen werden, dass diese Beträge aus der für die Berechnung der Einkommensteuer maßgeblichen Formel im § 33 Abs. 1 EStG 1988 stammen; danach wird bei einem Einkommen von mehr als € 51.000,00 die Einkommensteuer dergestalt berechnet, dass vom jeweils maßgeblichen Einkommen - laut Einkommensteuerbescheid des Bw. € 56.903,78 - entsprechend der Berechnungsformel € 51.000,00 in Abzug zu bringen sind, sodass hier € 5.903,78 verbleiben. Diese € 5.903,78 multipliziert mit dem Faktor 0,5 ergibt € 2.951,89. Rechnet man zu diesen die € 17.085,00 hinzu, so gelangt man zu dem im

Einkommensteuerbescheid 2005 für die „Steuer vor Abzug der Absetzbeträge“ angeführten Betrag von € 20.036,89.

Sollte mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen des Bw. der Nichtberücksichtigung von Absetzbeträgen auch der Pensionistenabsetzbetrag gemeint gewesen sein, so darf angemerkt werden, dass gemäß § 33 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 ein solcher ab einem Einkommen von € 25.000,00 € 0,00 beträgt.

Wenngleich dem Begehren des Bw. auf Berücksichtigung der Topf-Sonderausgaben iHv € 1.978,66 dem Grunde nach Berechtigung zukommt, so können sich diese wegen des € 50.900,00 übersteigenden Einkommens des Bw. nicht auswirken. Der Spruchbestandteil „Einkommen“ ändert sich somit nicht. Folglich war die Berufung des Bw. als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 28. Dezember 2006