



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 12. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird wie mit Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2007 abgeändert; hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die erlassene Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Nachdem dem Berufungswerber (Bw.) die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 am 16. bzw. 17. Oktober 2007 zugestellt worden waren, erhob er am 15. November 2007 das Rechtsmittel der Berufung gegen diese beiden Bescheide mit nachstehender Begründung:

"In offener Frist erhebe ich gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2005, beide vom 12.10.2007, jeweils zu der im Betreff angeführten Steuernummer Berufung und führe diese aus wie folgt:

Anfechtungserklärung: Diese Berufungen bekämpfen ausschließlich die Erlassung in Form vorläufiger Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Es gibt keinen ersichtlichen Grund für eine bloß vorläufige Erlassung der Bescheide, da diese unabhängig von der Bescheiderlassung 2003 sind und das Ergebnis der

Berufungsentscheidung 2003 keinerlei Auswirkung auf die hier in Rede stehenden Bescheide für 2004 und 2005 haben kann und wird.

Ich stelle daher nachstehende Berufungsanträge:

In Stattgebung meiner Berufung mögen die beiden angefochtenen Bescheide (Einkommensteuer 2004 und 2005) nunmehr endgültig erlassen werden."

Auf Grund dieser Berufung erließ das Finanzamt am 12. Dezember 2007 folgende Bescheide:
2004:

Einkommensteuerbescheid 2004

Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO

Aufgrund der Berufung vom 15.11.2007 wird der Bescheid vom 12.10.2007 geändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit -422,21 €

Bisher war vorgeschrieben -422,21 €

[Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe waren ident jenen des (Erst)Bescheides vom 12. Oktober 2007.]

2005:

Einkommensteuerbescheid 2005

Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO

Aufgrund der Berufung vom 15.11.2007 wird der Bescheid vom 12.10.2007 geändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2005 festgesetzt mit -486,12 €

Bisher war vorgeschrieben -486,12 €

[Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe waren ident jenen des (Erst)Bescheides vom 12. Oktober 2007.]

Der Vorlageantrag vom 17. Jänner 2008 – in dem im Betreff die "Bescheide vom 12.12.2007 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005" angeführt sind – wurde wie folgt erstattet:

"Am 17.12.2007 wurden mir die beiden Berufungsvorentscheidungen (§ 276 BAO) zugestellt. Gemäß der erteilten Rechtsmittelbelehrung stelle ich den Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Anfechtungserklärung:

Die angefochtenen Bescheide werden lediglich hinsichtlich der ausgewiesenen Absetzbeträge angefochten.

Begründung:

Im Bescheid für das Jahr 2004 sind insgesamt vier Absetzbeträge zur Benennung gebracht, im Jahr 2005 jedoch nur zwei. Es ist nicht erklärlich, warum 2004 der Arbeitnehmerabsetzbetrag

auf € 54,00 lautet, im folgenden Jahr jedoch € 0,00 angesetzt werden. Der Verkehrsabsetzbetrag scheint für im Jahr 2005 überhaupt nicht mehr auf. Im Jahr 2004 wird von Nichterstattungsfähigkeit gesprochen, 2005 findet sich dieser Begriff überhaupt nicht mehr.

Ich stelle daher den

Antrag

Auf Berücksichtigung /Ausweisung des Arbeitnehmerabsetzbetrages sowie des allgemeinen Steuerabsetzbetrages (der noch im Jahr 2004 mit € 1.264,00 ausgewiesen war) auch im Jahr 2005 und auf rechtsrichtige Berechnung der erstattungsfähigen Beträge in beiden Jahren."

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde

- der Streitpunkt mit "Berücksichtigung von Absetzbeträgen" bezeichnet und
- der der Antrag folgendermaßen gestellt: "mit BVE wurde dem Begehren der Berufung auf Erlassung von endgültigen Bescheiden entsprochen

Begehren des Vorlageantrages betreffend Absetzbeträge – Abweisung als unbegründet".

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete (am 5. November 2009) ein Schreiben an den Bw., und zwar mit dem Ersuchen, zu den (detaillierten) Ausführungen Stellung zu nehmen.

Der Inhalt dieses Schreibens ist in den unten folgenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Auf dieses Schreiben reagierte der Bw. dahingehend, dass er keinen inneren Bezug des Vorhaltes zu der von ihm am 15. November 2007 erhobenen Berufung erkennen könne.

Die Berufung habe auf die Endgültigerklärung der Bescheide für Einkommensteuer 2004 und 2005 abgezielt.

Da sich der Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Steuerabsetzbeträgen auseinandersetzt, dürfte im Betreff des Schreibens eine nicht richtige (von ihm erhobene) Berufung zitiert worden sein.

Daher ersuche er, "den Sachverhalt und die Aktenlage nochmals zu überprüfen, weil ein innerer Zusammenhang zwischen Berufungsanträgen vom 15.11.2007 und dem jetzigen Vorhalt nicht hergestellt werden kann."

Über die Berufung wurde erwogen:

Wenn der Bw. in seinem Antwortschreiben auf das Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. November 2009 dahingehend reagiert, er könne keinen inneren Bezug des Vorhaltes zu der von ihm am 15. November 2007 erhobenen Berufung erkennen, ist Folgendes auszuführen:

Dem in der Berufung vom 15. November 2007 (einzig) enthaltenen Berufungsantrag, nämlich "die beiden angefochtenen Bescheide (Einkommensteuer 2004 und 2005) nunmehr endgültig (zu) erlassen", entsprach das Finanzamt – wie die oben wiedergegebenen Bescheide vom 12. Dezember 2007 zeigen – mittels der erlassenen Berufungsvorentscheidung. Diese Bescheide sind nicht als solche gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen (bezeichnet) und werden darin die Einkommensteuer mit -422,21 € bzw. -486,12 € festgesetzt (und *nicht vorläufig mit -422,21 € bzw. -486,12 € festgesetzt*). Dementsprechend hat das Finanzamt im Vorlagebericht zutreffend darauf verwiesen, dass "mit BVE ... dem Begehren der Berufung auf Erlassung von endgültigen Bescheiden entsprochen (wurde)".

Auf Basis dieser Umstände konnte bzw. kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigterweise nur davon ausgehen, dass es gilt, über die im Vorlageantrag vom 17. Jänner 2008 angeführten Berufungspunkte abzusprechen.

Der Bw. unterliegt im Sinne dieser Ausführungen einem offensichtlichen Irrtum:

Es besteht zwar kein innerer Bezug des Vorhaltes zu der von ihm am 15. November 2007 erhobenen Berufung, sehr wohl aber einer zu seinen *Berufungsergänzungen* im Vorlageantrag vom 17. Jänner 2008, zur Anfechtungserklärung und zur Begründung, mit welchen die Berufungsschrift um weitere Berufungspunkte ergänzt wurde.

Zur Anfechtungserklärung und zur Begründung des Vorlageantrages ist gemäß dem Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz auszuführen:

33 EStG 1988 in der **für das Jahr 2004 geltenden Fassung (BGBl I 2003/71** ab 2004) lautet:

Abs. 1:

Die Einkommensteuer beträgt jährlich:

für die ersten 3.640 Euro.....	0%
für die nächsten 3.630 Euro.....	21%
für die nächsten 14.530 Euro.....	31%
für die nächsten 29.070 Euro.....	41%
für alle weiteren Beträge des Einkommens...	50%

Abs. 2:

Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 3 bis 6 abzuziehen. Dies gilt nicht für Kinderabsetzbeträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 lit. a.

Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder des Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie mehr als 22% der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte betragen. Im Falle des § 3 Abs. 2 ist der sich auf Grund der Umrechnung ergebende Jahresbetrag heranzuziehen.

Abs. 3:

Ein allgemeiner Steuerabsetzbetrag von 1.264 Euro jährlich steht jedem Steuerpflichtigen zu. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend für die Einkommensteile

von 10.000 Euro bis 15.000 Euro um	 375 Euro
von 15.000 Euro bis 21.800 Euro um	 272 Euro
von 21.800 Euro bis 35.511 Euro um	 617 Euro

Abs. 4:

Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

...

Abs. 5:

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Abs. 8:

Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

- der Alleinverdienerabsetzbetrag ... sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Demgegenüber lautet § 33 EStG 1988 in der **für das Jahr 2005 geltenden Fassung StReformG 2005 (BGBl. I 2004/57** ab dem Jahr 2005) wie folgt:

Abs. 1:

Die Einkommensteuer beträgt 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	33,5%

Für Einkommensteile über 51.000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Abs. 2:

Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind 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.

Abs. 3:

aufgehoben (vgl. auch Jakom/ Kanduth-Kristen, § 33, S 1076)

Abs. 4:

Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

...

Abs. 5:

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Abs. 8:

Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

- der Alleinverdienerabsetzbetrag ... sowie
 - bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich,
- gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage (451 BlgNR XXII. GP):

Kernstück der Steuerreform 2005 im Bereich der Lohn- und Einkommensteuer ist die Einführung eines Durchschnittssatztarifes und eine damit verbundene Steuerentlastung in Höhe von insgesamt 1,1 Mrd. €, nachdem bereits mit 2004 eine deutliche Anhebung der Steuerfreigrenze vorgenommen worden ist und darüber liegende geringe Einkommen steuerlich entlastet worden sind. Die vorgeschlagenen Tarifmaßnahmen bewirken, dass im Jahr 2005, ohne Berücksichtigung von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbeträgen,

- bei Arbeitnehmern ein Jahresbruttoeinkommen von ca. 15.770 € steuerfrei sein wird (2004 sind 14.500 € Jahresbruttoeinkommen steuerfrei),
- bei Pensionisten

Das Tarifstufensystem in § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird ab 2005 durch ein einfaches Durchschnittssteuersatzsystem ersetzt, das eine für jeden Steuerbürger nachvollziehbarere und einfache Steuerberechnung anhand des Jahreseinkommens ermöglicht. Ein besonderer Vorteil besteht darin, dass die – allerdings bereits ab 2004 durch eine einheitliche Einschleifung wesentlich vereinfachte – Ermittlung des allgemeinen Absetzbetrages völlig entfällt, weil dieser in den Tarif bereits eingearbeitet ist. Aus diesem Grund wird § 33 Abs. 3 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben. Bereits nach Abs. 1 sind ab 2005 Jahreseinkommen bis 10.000 € (bisher 3.640 €) generell lohn- und einkommensteuerfrei. Je nach Anspruch auf weitere Absetzbeträge erhöht sich das steuerfreie Basiseinkommen.

Die auf Grund des Integrierens des allgemeinen Steuerabsetzbetrages in den neuen Tarif darüber hinaus individuell zustehenden Absetzbeträge sollen 2005 der Höhe nach grundsätzlich unverändert bleiben.

Eine geringfügige Änderung in § 33 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die Begrenzung der spezifischen Arbeitnehmerabsetzbeträge bei Vorliegen bloß geringfügiger anspruchsbegründender Einkünfte (zB kurzfristige geringfügige Beschäftigung). An die Stelle der bisherigen Begrenzung der Absetzbeträge mit 22% der zum laufenden Tarif lohnsteuerpflichtigen Einkünfte soll entsprechend der neuen Tarifstruktur eine flexible Obergrenze in Höhe der auf diese lohnsteuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer treten.

Dabei ist allerdings ausdrücklich sichergestellt, dass für die Gutschrift von 10% der Sozialversicherungs- und ähnlicher Beiträge iSd Abs. 8 bis 110 € jährlich weiterhin nur eine abstrakte Lohnsteuerpflicht erforderlich ist.

Auf Grund dieser (2005 gegenüber 2004 geänderten) gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Absetzbeträge Folgendes:

Allgemeiner Steuerabsetzbetrag:

Wenn für das Jahr 2005 die Berücksichtigung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages mit der Begründung gefordert wird, dass dieser noch im Jahr 2004 mit 1.264 € ausgewiesen war, so genügt es auf die in diesem Punkt geänderten gesetzlichen Bestimmungen und die diesbezüglichen erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu verweisen. Gab es für das Jahr 2005 - wegen der Tarifänderung und des ersatzlos aufgehobenen Abs. 3 des § 33 EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2005 geltenden Fassung - keinen allgemeinen Steuerabsetzbetrag mehr, so wurde ein solcher im Einkommensteuerbescheid für 2005 im Einklang mit § 33 EStG 1988 idF StReformG 2005, BGBl. I 2004/57, nicht ausgewiesen.

Verkehrsabsetzbetrag:

Kanduth-Kristen führt im Jakom unter Rz 61 Verrechnung zu § 33 aus: Gemäß § 33 Abs. 2 sind die Absetzbeträge des § 33 Abs. 5 insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt (siehe dazu Rz 19).

Rz 19: Wirkung und Verrechnung: Die Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 bis 6 sind Bestandteil des Einkommensteuertarifs. Sie sind mit Ausnahme der Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a von dem nach § 33 Abs. 1 berechneten Steuerbetrag in Abzug zu bringen (§ 33 Abs. 2).

Wie Blatt 1, dritt- und viertletzte Zeile des Einkommensteuerbescheides 2005 zu entnehmen ist, beträgt die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 **0,00 €**. Es besteht daher **kein** sich nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 ergebender (positiver Steuer)**Betrag** von welchem gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung ein Verkehrsabsetzbetrag (Abs. 5) abgezogen werden könnte.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 ist der Verkehrsabsetzbetrag zwar ausgewiesen (Blatt 2, erste Zeile), er konnte jedoch tatsächlich bei der Berechnung der Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (als nicht erstattungsfähig) nicht berücksichtigt werden: Das ist aus folgenden Zeilen des Bescheides ersichtlich:

Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge	-2.373,40 €
Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988	2.338,38 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag:

Das Vorbringen, es sei nicht erklärlich, warum 2004 der Arbeitnehmerabsetzbetrag auf 54 € lautet im folgenden Jahr jedoch 0 € angesetzt werden, ist folgendermaßen aufzuklären:

Im Einkommensteuerbescheid 2004 wird der Arbeitnehmerabsetzbetrag wie folgt ausgewiesen (Blatt 2, zweite sowie fünfte und sechste Zeile):

Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988: Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 35,02 €

Im Einkommensteuerbescheid 2005 wird der Arbeitnehmerabsetzbetrag wie folgt ausgewiesen (Blatt 2, erste, dritte und vierte Zeile sowie fünfte Zeile):

Arbeitnehmerabsetzbetrag	0,00 €
Erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988: 10% der SV-Beiträge, maximal 110 €	- 35,14 €
Erstattungsfähige Negativsteuer	- 35,14 €

Der grundsätzlich gegebene Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag bewirkte, dass gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, gutgeschrieben wurden. An SV-Beiträgen für laufende Bezüge (Kennzahl 230) weist der dem Finanzamt gemäß §§ 84 EStG 1988 gemeldete Lohnzettel den Betrag in Höhe von 351,36 € aus (Blatt 3 des Einkommensteuerbescheides 2005), 10% dieses Betrages sind die bescheidmäßig gutgeschriebenen 35,14 €.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass alle berufsgegenständlichen Absetzbeträge den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend berücksichtigt wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Dezember 2009