



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vom 15. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Vom Berufungswerber (in Folge: Bw.) wurde die Erklärung zur Durchführung der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 am 2. März 2011 beim Finanzamt eingereicht. Bei der Kennzahl 719 (Arbeitsmittel) ist der Betrag von € 550,00 für eine Brille eingetragen. Außerdem wurden vom Bw. Aufwendungen für Sonderausgaben beantragt. Weiters ist der Vermerk „ Bitte Überprüfung des Jahressechstels“ auf der Erklärung angebracht.

Das Finanzamt hat auf Grund der von drei Arbeitgebern und der Wiener Gebietskrankenkasse übermittelten Lohnzettel die Veranlagung durchgeführt und mit Bescheid vom 7. März 2011 die Einkommensteuer mit € 6.539,90 festgesetzt. Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen sind als Sonderausgaben (Spenden) und als Werbungskosten (Brille) berücksichtigt worden.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass der „Jahressechstelüberhang“ nicht richtig berechnet worden sei. Er beziehe von der Firma M und auch noch von anderen Arbeitgebern Einkünfte. Der „Jahressechstelüberhang“ sei von sämtlichen Einkünften zu berechnen, sodass für den von der Firma M ausbezahlten Bezug von € 4.278,00 weniger Steuer zu bezahlen sei.

Dem Akteninhalt ist zu entnehmen, dass das Finanzamt ein Schreiben mit nachfolgendem Inhalt an den Bw. gerichtet hat:

Die in der Berufung begehrte Überprüfung des Jahressechstels bzw. des Überhanges ist nur an Hand des sogenannten Lohnkontos für 2010, das Ihr Dienstgeber führt, möglich. Sie werden daher gebeten, eine Kopie davon von Ihrem Dienstgeber zu erlangen, und dem Finanzamt zu übermitteln.

Sie werden aber darauf hingewiesen, dass bei der Neuberechnung der Einkommensteuer im Wege der Veranlagung gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 nur die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, neu berechnet wird. Das bedeutet jedoch, dass eine Neuberechnung des Jahressechstels und damit auch ein allfälliger Überhang im Wege der Veranlagung auf Grund dieser Gesetzesbestimmung zu unterbleiben hat.

Aus einem vom Finanzamt angefertigten Aktenvermerk über ein Telefonat mit dem Bw. geht hervor, dass dieser die Neuberechnung des Jahressechstels auf Basis des von ihm von allen Arbeitgebern bezogenen Einkünften begehrt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2011 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge der Veranlagung das Jahressechstel nicht neu berechnet werde, was aber nicht mit der Neuberechnung der Steuer, die auf sonstige Bezüge entfällt, verwechselt werden dürfe. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die nachgereichte Arztrechnung von € 80,00 zu keiner Abänderung des Bescheides führe, da die Aufwendungen im Selbstbehalt von € 10.595,00 Deckung fänden.

Daraufhin wurde vom Bw. ein Vorlageantrag gestellt. Als Beilage waren Ablichtungen aus Jakom/Lenneis Einkommensteuergesetz 2011, Kommentar, 4. Auflage, zu § 67 Tz 6 und § 41 Tz 39 angeschlossen.

Mit Vorlagebericht vom 22. November 2011 hat das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde vom Finanzamt der Antrag gestellt, die als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für eine Brille als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Eine Vorlageverständigung wurde dem Bw. übermittelt.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde der Bw. eingeladen, eine Rechnung der Brille vorzulegen. Am 6. August 2012 wurde ein Duplikat der Rechnung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. bezieht aus seiner beruflichen Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Kalenderjahr 2010 war er bei drei Arbeitgebern beschäftigt und erhielt von der Wiener Gebietskrankenkasse Krankengeld.

Im Abgabensinformationssystem des Bundes sind für das Kalenderjahr 2010 für den Bw. Lohnzettel von der Firma M (Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2010), von der Firma A (für den Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 31. März 2010), von der Firma B (für den Zeitraum 1. April 2010 bis 1. Oktober 2010) und von der Wiener Gebietskrankenkasse (für den Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2010) gespeichert. Aus dem Lohnzettel der Firma M geht hervor, dass der Bw. Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 in Höhe von € 11.022, 73 (KZ 220) erhalten hat und dass sonstige Bezüge in Höhe von € 4.278,01 nach dem Tarif versteuert worden sind.

Im Zuge des Verfahrens wurden vom Bw. ua. Aufwendungen für Arztkosten und eine Brille beantragt.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob bei Durchführung der Veranlagung eine Neuberechnung des Jahressechstels auf Basis der im Kalenderjahr 2010 bezogenen Gesamteinkünfte zulässig ist um eine Änderung der Steuerberechnung des nach Tarif versteuerten sonstigen Bezuges der Firma M zu erwirken. Weiters ist zu überprüfen ob das Finanzamt zu Recht die Aufwendungen für eine Brille als Werbungskosten berücksichtigt hat.

Rechtliche Würdigung:

Der 5. Teil des Einkommensteuergesetzes ist mit Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) betitelt. Im § 67 ist die steuerliche Behandlung der sonstigen Bezüge angeführt.

§ 67 Abs.1 erster Satz Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der für das Kalenderjahr 2010 geltenden Fassung lautet:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von **demselben** Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen 6 %.

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 (Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5) genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden

Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen (§ 67 Abs. 2 EStG 1988).

Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten (§ 67 Abs. 9 EStG 1988).

Nach § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Bezüge, die ua. nach § 67 EStG steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz (von 6 %) zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 entfällt, ist aber neu zu berechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof interpretiert diese Gesetzesbestimmung so, dass das Jahressechstel von der bezugsauszahlenden Stelle immer von den gesamten im Kalenderjahr bereits zugeflossenen laufenden Bezügen zu berechnen ist. Dabei sind die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen. Aus diesem Betrag ist das Jahressechstel zu ermitteln (Jakom/Lenneis 2012, § 67 Rz 6 und die dort angeführte Judikatur).

Die Sechstelüberschreitung ist ausnahmslos auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges zu berechnen. Auch bei der Veranlagung des Dienstnehmers ist die Frage der Sechstelüberschreitung nicht neu zu beurteilen, sondern es ist stets die Beurteilung aus der Sicht des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich (Fellner in Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 1 und 2, Tz 3.5; VwGH vom 22.12.1993, 90/13/0152).

Unbestritten ist im vorliegenden Berufungsfall, dass der Bw. von drei Arbeitgebern und von der Wiener Gebietskrankenkasse Arbeitslohn bzw. Krankengeld erhalten hat.

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 hat jeder Arbeitgeber das Jahressechstel nach den von ihm laufend ausgezahlten Bezügen gesondert zu ermitteln. Wie aus den übermittelten Lohnzetteln hervorgeht, hat der Bw. von der Firma M, von der Firma B und von der Wiener Gebietskrankenkasse sonstige Bezüge erhalten. Die sonstigen Bezüge sind am Lohnzettel bei der Kennzahl 220 angeführt. Sonstige Bezüge werden zufolge des § 41 Abs. 4 EStG 1988 in die Veranlagung nicht mit einbezogen, dass bedeutet, dass sie bei der Veranlagung außer Ansatz bleiben. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge entfällt, ist aber im Veranlagungsverfahren neu zu berechnen. Von den sonstigen Bezügen werden die darauf entfallenden Pflichtbeiträge und der Freibetrag von 620 Euro abgezogen und der darüber hinausgehende Betrag mit 6 % besteuert. Während des Jahres gegebenenfalls mehrfach

berücksichtigte Freibeträge auf Grund von Bezügen mehrerer Arbeitgeber werden auf das einfache Maß zurückgeführt. Die Berechnung erfolgt auf Grund der Angaben der übermittelten Lohnzettel.

Die Berechnung der sonstigen Bezüge laut Bescheid vom 7. März 2011 erfolgte wie nachfolgend dargestellt:

Sonstige Bezüge laut KZ 220 der übermittelten Lohnzettel:

Arbeitgeber	Betrag	Summe
Firma M	11.022,73	
Abzüglich Pflichtbeitrag	1.397,01	9.625,72
Firma B	2.817,58	
Abzüglich Pflichtbeitrag	460,01	2.357,57
Wiener Gebietskrankenkasse	623,70	623,70
Abzüglich Freibetrag § 67 Abs. 1 EStG 1988		620,00
Summe		11.986,99
Fester Steuersatz 6%		719,22

Die Neuberechnung der Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels entfällt, ist bei Durchführung der Veranlagung, wie obenstehend dargestellt erfolgt und entspricht der Bestimmung des § 41 Abs. 4 EStG 1988.

Eine Zusammenrechnung der im Kalenderjahr erzielten Einkünfte für die Sechstelberechnung wie vom Bw. angestrebt ist gesetzlich nicht gedeckt. Eine Überprüfung, ob von den jeweiligen Arbeitgebern die Sechstelberechnung bei Zufluss der sonstigen Bezüge rechtskonform erfolgt ist, kann wie das Finanzamt zu Recht in seinem Schreiben vom 20. September 2011 angeführt hat nur an Hand der Lohnkonten erfolgen.

Zu den vom Bw. vorgelegten Ablichtungen aus dem Kommentar Jakom/Lenneis EStG 2011 ist auszuführen, dass im § 67 Tz 6 allgemein dargestellt wird, wie das Jahressechstel zu berechnen ist. Unter Summe der im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge, sind die von **einem** Arbeitgeber ausbezahlten Bezüge zu verstehen. Bestehen mehrere Dienstverhältnisse, wie im vorliegenden Berufungsfall gleichzeitig, dann hat jeder Arbeitgeber das Jahressechstel nach den von ihm laufend ausbezahlten Bezügen gesondert zu ermitteln (vgl. VwGH vom 28. Jänner 1975, 1385/74 und vom 10. April 1997, 94/15/0197).

Da eine Zusammenrechnung der laufenden Bezüge mehrerer Arbeitgeber für die Sechstelberechnung gesetzlich nicht zulässig ist, war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Zum vom Finanzamt gestellten Antrag im Vorlagebericht, die Aufwendungen für die Brille als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ist folgendes auszuführen:

Nach § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist

berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Dies bedeutet, dass der Berufungsbehörde das Recht zu steht, in der von ihr zu erlassenden Berufungsentscheidung den angefochtenen Bescheid in jeder Richtung abzuändern. Ein Verböserungsverbot besteht nicht (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, § 289 Tz 41).

Laut übermittelter Rechnung wurde eine Brille mit Gleitsichtgläsern nach der Verordnung eines Arztes von einem Optiker für den Bw. angefertigt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung).

Das Gesetz erwähnt bloß demonstrativ Werkzeug und Berufskleidung als Arbeitsmittel. Ein Arbeitsmittel wird allgemein dann gegeben sein, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmittel sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (vgl. Jakom/Lenneis, EStG 2012, § 16 Rz 33 und die dort angeführte Judikatur).

Wie aus der Rechnung des Optikers hervorgeht, wurde vom Bw. eine normale Brille zum Ausgleich seiner Sehschwäche, angeschafft. Dass die Brille eine Schutzbrille und damit ein für den Bw. zur Berufsausübung notwendiges Arbeitsmittel darstellt, kann auf Grund der Bezeichnung auf der Rechnung (2 Gleitsichtgläser), nicht angenommen werden.

Dass die Brille für den Bw. ein Arbeitsmittel darstellt wurde nicht vorgebracht. Da nur Arbeitsmittel als Werbungskosten abzugsfähig sind, wurde vom Finanzamt bei Durchführung der Veranlagung der Aufwand für die Brille zu Unrecht als Werbungskosten berücksichtigt. Insoweit erfolgt im Rahmen dieser Berufungsentscheidung eine Abänderung des Bescheides und der Aufwand wird wie vom Finanzamt beantragt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Zusage des nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehaltes finden die Aufwendungen für die Brille im Selbstbehalt Deckung.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt, Duplikat Optikerrechnung

Wien, am 24. September 2012