



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in S., vom 26. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 12. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Betreffend den Berufungswerber (Bw.) wurde seitens seines Arbeitgebers dem Finanzamt folgender Lohnzettel gemäß §§ 84 bzw. 3 Abs. 2 EStG 1988 übermittelt:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum:
R.	01.01. bis 31.12.2004
Beträge in	EUR
Bruttobezüge (210)	57.430,68
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	7.145,05
Insgesamt einbeh. SV-Beiträge	8.600,91 €
Abzügl. SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	1.169,55
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	7.431,36
Auslandstätigkeit § 3	42.854,27
Sonstige steuerfreie Bezüge (243)	42.854,27

An Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, machte der Bw. 489,87 € geltend; an Sonderausgaben für Personenversicherungen 1.762,38 €.

Weiters wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und ein Kind, für das Familienbeihilfe bezogen wurde, angegeben.

Unter der Kennzahl 754 (ausl. Kapitalanl. besond. St.) wurden 17,75 € eingetragen, unter der Kennzahl 757 (Quellensteuer) 0,00 € und unter der Kennzahl 760 (Negative ausschütt. Erträge) 29,60 €.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde vom Finanzamt wie folgt erlassen:

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
R.	0,00 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 489,87 €	- 489,87 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 489,87 €
Sonderausgaben		- 440,60 €
Einkommen		- 930,47 €
Gem. § 33 EStG 1988		0,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %		0,00 €
Kapitalertragsteuer		- 7,40 €
Festgesetzte Einkommensteuer		- 2,96 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift		
Festgesetzte Einkommensteuer		- 2,96 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		0,00 €
Abgabengutschrift		2,96 €

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte als Berufungspunkte aus:

"1. Alleinverdienerabsetzbetrag

Ich habe in meiner Einkommensteuererklärung für 2004 den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt, da meine Ehegattin ... in diesem Jahr aufgrund Karenz keine Einkünfte erzielt hat. Dieser Alleinverdienerabsetzbetrag wurde jedoch im Bescheid 2004 nicht berücksichtigt und wurde dem Bescheid auch keine Begründung angeschlossen, warum dieser Absetzbetrag nicht berücksichtigt wurde.

Ich ersuche daher um Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages bzw. – falls dieser nicht zustehen sollte – um entsprechende Begründung.

2. Festgesetzte Einkommensteuer

Der festgesetzte Einkommensteuer-Betrag von € -2,96 ist für mich nicht nachvollziehbar. Ich ersuche daher um Erläuterung dieses Betrages."

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

"Gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 kommt es zu einer Gutschrift in Höhe des Alleinverdienerabsetzbetrages nur dann, wenn das Einkommen gem. § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 negativ ist. Nachdem es aber, auf Grund der Steuerfreiheit Ihrer Bezüge, zu keiner Einkommensteuer kommt, ergibt sich aus § 33 EStG 88 keine Negativsteuer. Eine Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages gem. § 40 EStG 1988 kann nicht erfolgen, da die Voraussetzungen, dass keine ausländischen Einkünfte vorliegen, nicht erfüllt sind.

Beim Abzug von Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e des EStG 1988 kann der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG 88) eine tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer anrechnen. Der Anrechnungsbetrag darf jedoch 15 % der Kapitalerträge nicht übersteigen."

Die Begründung zum in der Folge eingebrochenen Vorlageantrag lautet:

"Ad 1: Alleinverdienerabsetzbetrag

Zunächst möchte ich auf das Argument im 3. Satz der BVE eingehen, wonach der Alleinverdienerabsetzbetrag (AVA) grundsätzlich nicht zustehe, da ausländische Einkünfte vorliegen würden. Dem kann ich nicht zustimmen. Es liegen tatsächlich keine ausländischen, sondern vielmehr inländische Einkünfte vor, die jedoch gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerbefreit sind. Die Tätigkeit war zwar im Ausland, nicht aber der Entgeltbezug! Die Voraussetzungen für die Erstattung des AVA nach Maßgabe des § 40 EStG sind somit gegeben!

Die BVE führt als Begründung für die Ablehnung der Erstattung des AVA weiters an, dass es gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 zu einer Gutschrift des AVA nur dann kommt, wenn das Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 negativ ist. Diese Feststellung ist insoweit unrichtig, als gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 nicht das Einkommen, sondern die Einkommensteuer negativ sein muss. Zu einer negativen Einkommensteuer kommt es dann, wenn von dem gemäß § 33 Abs. 1 EStG ermittelten Betrag die Absetzbeträge nach den Abs. 3 bis 6 abgezogen werden und diese Absetzbeträge größer sind als der ermittelte Steuerbetrag (vgl. § 33 Abs. 2 EStG).

Dieser Fall trifft für meine Einkommensteuerberechnung 2004 zu: da mein Einkommen 2004 gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigt ist, beträgt die Einkommensteuer € 0,-- und nach

Abzug des Alleinverdienerabsetzbetrages ./. € 364,--. Da also die Einkommensteuer nach Berücksichtigung des AVA negativ ist, liegen die Voraussetzungen für die Erstattung des AVA auch gemäß § 33 Abs. 8 EStG vor.

Ich möchte ergänzend darauf hinweisen, dass im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2004 die Einkommensteuer mit ./. € 2,96 errechnet wurde. Dieser Betrag kann nicht zur Begrenzung des zu erstattenden AVA-Betrages gemäß § 33 Abs. 8 EStG herangezogen werden, aus folgenden Gründen:

- die festgesetzte Einkommensteuer von ./. € 2,96 ergibt sich aus der Erstattung von Kapitalertragsteuer (auf die ich in Punkt 2 noch näher eingehen werde) und steht mit der Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 und 2 EStG nicht im Zusammenhang.
- Die Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 und 2 EStG ergab in meinem Fall lt. Bescheid deshalb noch keinen negativen Saldo, da der AVA gar nicht erst anerkannt und insoweit von der Einkommensteuer nicht abgezogen wurde!

Ad 2: Kapitalertragsteuer

Zunächst möchte ich festhalten, dass die Berechnung der erstatteten KEST iHv € 2,96 für mich nach wie vor nicht nachvollziehbar ist. Auch geht die Begründung, dass eine entrichtete ausländische Quellensteuer nur bis 15 % der Kapitalerträge angerechnet werden kann, ins Leere, da im konkreten Fall gar keine Quellensteuer entrichtet oder zur Erstattung beantragt wurde. Vielmehr habe ich in meiner Einkommensteuererklärung negative ausschüttungs-gleiche Erträge in Höhe von € 29,60, die durch Abzug tatsächlicher Ausschüttungen entstehen (Kennzahl 760), erklärt, welche grundsätzlich zur Erstattung der Kapitalertragsteuer (€ 7,40) berechtigen.

Ich beantrage daher zusammenfassend

1. die Erstattung des Alleinverdienerabsetzbetrages in Höhe von € 346,-- und
2. die Erstattung der Kapitalertragsteuer in Höhe von € 7,40 bzw. alternativ die genaue Dokumentation der Berechnung des Betrages von € 2,96."

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den gegenständlichen Fall sind folgende gesetzlichen Bestimmungen in der für die Veranlagung 2004 geltenden Fassung maßgeblich:

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt:

- Ist die nach Abs. 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so sind
- der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag 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.

Abs. 1 leg.cit. bestimmt:

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 leg.cit. lautet:

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. ...

Nach Abs. 4 leg.cit. stehen zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich
 - ohne Kind 364 Euro,
 - bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro, ...

Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. ... Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

...

Abs. 5 leg.cit. lautet:

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. 10 leg.cit. bestimmt:

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

- a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.
- b) Begünstigte Auslandstätigkeiten ...

Nach § 3 Abs. 3 leg.cit. sind Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10 und 11 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

Hofstätter - Reichel führen im EStG-Kommentar, III C, unter Tz. 13 zu § 33 zur Negativsteuer aus:

Abs. 8 regelt die Fälle, in denen die ESt nach Abzug der in Frage kommenden Absetzbeträge nach Abs. 1 und 2 negativ ist.

Nach § 33 Abs. 8 ist, wenn die sich nach § 33 Abs. 1 und 2 ergebende Einkommensteuer negativ ist,

- der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) ... sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlage und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich abzusetzen).

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.

Doralt führt im EStG-Kommentar, unter Tz. 64f zu § 33 zur Gutschrift von Steuerbeträgen (Negativsteuer) aus:

Der Staffeltarif und die Absetzbeträge können bei niedrigem Einkommen eine negative Steuerschuld ergeben. Gutzuschreiben sind jedoch nur:

- der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1)

Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 (Erstattung von Absetzbeträgen) zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz. In Abs. 8 nicht genannte Absetzbeträge führen zu keiner Gutschrift. Sie mindern nur eine positive, errechnete Steuer.

Nach den EB soll der Arbeitnehmerabsetzbetrag die Nachteile ausgleichen, die sich für Arbeitnehmer aus der besonderen Erhebungsform der Lohnsteuer gegenüber der veranlagten Einkommensteuer ergeben (Zinsennachteil durch zeitnahe Entrichtung der Steuer).

Für Dienstnehmer geltende Absetzbeträge (Verkehrsabsetzbetrag, Arbeitnehmerabsetzbetrag und Grenzgängerabsetzbetrag) ... sind insoweit nicht abzuziehen, als sie mehr als 22% der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte betragen. Die Absetzbeträge können nur insoweit wirksam werden, als ihnen entsprechende lohnsteuerpflichtige Einkünfte gegenüberstehen (Doralt, aaO, Tz. 57 und Tz. 18 mwN).

Soweit im Rahmen der Veranlagung ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, ermittelt sich der Durchschnittssteuersatz nach Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 3 bis 7, ausgenommen die Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (Abs. 10).

Der Durchschnittssteuersatz errechnet sich aus dem Quotienten der gegebenen Einkommensteuer und der Bemessungsgrundlage.

Der Durchschnittssteuersatz ist maßgeblich u.a. für die Hälften- und Viertelsteuersätze des § 37, für den Progressionsvorbehalt bei befreiten Auslandseinkünften, bei Einkünften aus befreiten Auslandstätigkeiten nach § 3 Abs 3 iVm § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, für den besonderen Progressionsvorbehalt nach § 3 Abs 2 (vgl. Doralt, aaO, Tz. 68 - 70 zu § 33).

Bei Vorliegen von Einkünften aus befreiten Auslandstätigkeiten nach § 3 Abs 3 iVm § 3 Abs. 1 Z 10 wird der Durchschnittssteuersatz berechnet, welcher im vorliegenden Fall bei einem steuerpflichtigen Einkommen von € 0,00 eine Einkommensteuer von ebenfalls € 0,00 ergibt. Da die bereits bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigten Absetzbeträge aber nicht nochmals abgezogen weder dürfen, vermochte der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, dass der angefochtene Bescheid eine fehlerhafte Berechnung beinhaltet.

Zu demselben Ergebnis gelangt man auch bei Beachtung des folgenden *Steuergrundsatzes*:

Der Alleinverdienerabsetzbetrag trägt der gesetzlichen ehelichen Unterhaltspflicht Rechnung, wobei noch typische Kriterien der Haushaltsbesteuerung Berücksichtigung finden. Die

Haushaltsbesteuerung ging nämlich vom Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Haushaltsgemeinschaft aus. Dabei war es an sich unmaßgeblich, ob das gemeinsame Einkommen von einer oder mehreren Personen erzielt wurde. Im System der Individualbesteuerung gebührt nun jedem Steuerpflichtigen zur Berücksichtigung seines Existenzminimums der allgemeine Steuerabsetzbetrag. Je mehr Einkommensbezieher in einer Haushaltsgemeinschaft leben, desto größer ist daher das steuerlich berücksichtigte (gemeinsame) Existenzminimum. Dem Alleinverdiener hingegen steht der allgemeine Steuerabsetzbetrag nur einmal zu. Mit dem Alleinverdienerabsetzbetrag soll nun diese steuerlich ungleiche Berücksichtigung des gemeinsamen Existenzminimums einer Haushaltsgemeinschaft wenigstens zum Teil wiederum ausgeglichen werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 13.1 zu § 33).

Die steuerliche Berücksichtigung weist im Falle des Bw. die Besonderheit auf, dass dessen *gesamte Einkünfte* steuerfreie Einkünfte sind. Es kam mit anderen Worten zu überhaupt keiner steuerlichen Belastung seiner Bezüge. Deshalb bedarf es nicht eines Ausgleiches im oben dargestellten Sinn.

Die Berechnung der zu erstattenden Kapitalertragsteuer erfolgte auf Grund der vom Bw. erklärt Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug: Laut Steuererklärung wurden bei KZ 754 (Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind) € 17,75 eingetragen. Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

$$\text{€ } 17,75 \times 25 \% = \text{€ } 4,44, \text{ abzüglich der KESt iHv € } 7,40 = \text{€ } - 2,96.$$

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Jänner 2007