



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw bezieht ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zwar konkret aus einem zur U bestehenden Dienstverhältnis.

Im Rahmen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004, welche er am 22. März 2005 beim Finanzamt eingereicht hat, hat der Bw eine Betriebsratsumlage von € 72,--, Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige von € 622,20, Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 2.000,--, Reisekosten in Höhe von € 5.020,-- und Kosten für Handy und Autobahnvignette in Höhe von € 598,30 als Werbungskosten angesetzt. Weiters hat der Bw Unterhaltsleistungen für ein Kind als außergewöhnliche Belastungen und den Kirchenbeitrag von € 75,-- als Sonderausgaben geltend gemacht.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28. April 2005 Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 3.444,48 anerkannt. Das im Kalenderjahr 2004 erzielte Einkommen hat laut Einkommensteuerbescheid 2004 € 8.207,16 und die darauf entfallende Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge € 1.052,82

betragen. Nach Abzug aller Absetzbeträge hat sich ein Steuerbetrag von - € 1.226,18 ergeben, von dem gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 € 1.116,18 nicht erstattungsfähig und € 110,-- erstattungsfähig waren. Nach Berücksichtigung der Steuern, die auf die sonstigen Bezüge entfallen sind, und der anrechenbaren Lohnsteuer lt. Lohnzettel hat sich letztlich eine Abgabengutschrift von € 520,36 ergeben.

Begründend wurde zum Einkommensteuerbescheid 2004 ausgeführt, dass von den geltend gemachten Werbungskosten für Telefon (Handy) u.dgl. Privatanteile im Betrag von € 266,67 ausgeschieden worden sind. Von den geltend gemachten Werbungskosten für Computer u.dgl. wurden Privatanteile im Betrag von € 210,28 ausgeschieden. Die vom Bw geltend gemachten Aufwendungen seien um erhaltenen steuerfreie Zuschüsse bzw. Fördermittel zu kürzen gewesen. Die pauschal mit € 50,-- monatlich anzuerkennenden Unterhaltsleistungen seien grundsätzlich bis zum 15. Lebensjahr des Kindes anzuerkennen. Das amtliche Kilometergeld betrage € 0,356 und dürfe nicht aufgerundet werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 hat der Bw daraufhin Berufung eingebracht und diese wie folgt begründet:

Der Bw habe im Jahr 2003 € 13.398,-- verdient und die Arbeitnehmerveranlagung habe für das Jahr 2003 eine Gutschrift in Höhe von € 1.552,05 ergeben. Obwohl der Bw im Jahr 2004 € 11.786,64, also weniger als im Jahr 2003 verdient und mehr Ausgaben als im Jahr 2003 gehabt habe, habe die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 nur eine Gutschrift in Höhe von € 520,36 ergeben. Der Bw sei Alleinverdiener und bei der Berechnung der Einkommensteuer seien die Werbungskosten und Sonderausgaben nicht ganz berücksichtigt worden und deswegen sei die Einkommensteuer nicht richtig bemessen. Der Bw ersucht daher um neue Berechnung der Einkommensteuer nach der von ihm in der Berufung vorgenommenen Aufstellung. Er ersucht abschließend die aufgelisteten Werbungskosten und Sonderausgaben zu berücksichtigen, die Einkommensteuer neuerlich mit höchstens 21 % zu berechnen und den mit 31 % berechneten Teil (€ 937,16) aufzuheben.

Nach Durchführung eines weiteren Vorhalteverfahrens wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2005 teilweise stattgegeben und Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 4.231,70 anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass mit dem amtlichen Kilometergeld sämtliche mit dem Betrieb des Kraftfahrzeuges zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich Autobahnvignette sowie Maut- und Parkgebühren abgegolten seien. Die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 2.002,-- seien aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand und könnten daher nur verteilt auf die Nutzungsdauer abgesetzt werden. Die (anteilige) AfA sei berücksichtigt worden. Von den geltend gemachten Werbungskosten für Computer u.dgl. seien Privatanteile im Betrag von €

621,21 (zusätzlich) ausgeschieden worden. Die Berechnung der Einkommensteuer stellt sich nunmehr wie folgt dar: Das Einkommen hat sich auf € 7.554,94 verringert, die Steuer vor Abzug der Absetzbeträge hat sich dementsprechend ebenfalls auf nunmehr € 808,78 verringert, die Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge hat ebenso wie im Erstbescheid einen Negativbetrag ergeben. Nach Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages im Sinne des § 33 Abs. 8 EStG 1988, der Steuern, die auf die sonstigen Bezüge entfallen sind und der anrechenbaren Lohnsteuer lt. Lohnzettel wurde die Einkommensteuer wie im Erstbescheid mit - € 520,36 festgesetzt. Die aus der teilweisen Stattgabe resultierende Abgabengutschrift hat somit € 0,-- betragen.

Mit Schriftsatz vom 28. Juni 2005 hat der Bw inhaltlich die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Gleichzeitig hat er eine weitere Begründung dieses Antrages im August 2005 angekündigt.

Im Oktober 2005 hat der Bw weiters bekannt gegeben, dass es seine Berufung aufrecht erhalte, da die Werbungskosten, Kilometergeldes und andere Kosten nicht richtig berücksichtigt worden seien. Eine weitere Ergänzung der Berufung wird für die nächsten Tage angekündigt.

Die Berufung wurde letztlich am 18. Jänner 2006 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Hiezu wurde erwogen:

Voranzustellen ist, dass das Einkommensteuerrecht folgende **Grundformen der Steuererhebung** kennt:

- a) die **Veranlagung** nach näherer Anordnung des § 39 EStG 1988 und **ab 1994 insbesondere auch der Arbeitnehmer nach jener des § 41 EStG 1988**.
- b) den **Steuerabzug** vom Arbeitslohn (Lohnsteuer §§ 47 ff EStG 1988), von bestimmten Kapitalerträgen (Kapitalertragsteuer §§ 93 ff EStG 1988) und in besonderen Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§§ 99 bis 101 EStG 1988). (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 4 zu § 2).

Außer Streit gestellt werden kann, dass **der Bw** ausschließlich **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** nach § 2 Abs. 3 Z. 4 iVm. 25 EStG 1988 bezogen hat. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 durch **Abzug vom Arbeitslohn** erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Besteht das Einkommen nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften, dann unterbleibt grundsätzlich eine Veranlagung; an die

Stelle der Veranlagung tritt dann als Erhebungsform der Einkommensteuer der Abzug der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber.

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Nach § 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer wird gemäß § 66 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes (§ 33) auf das hochgerechnete Jahreseinkommen ermittelt.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige nach **§ 41 Abs. 1 EStG 1988** zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehr lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind,
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,
4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt nach **§ 41 Abs. 2 EStG 1988** eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt werden. § 39 Abs. dritter Satz ist anzuwenden.

Mit der Veranlagung auf Antrag kann der Steuerpflichtige Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen auch nachträglich geltend machen, wenn solche Ausgaben im Rahmen des Lohnsteuerabzuges nicht berücksichtigt wurden. Der Arbeitnehmer wird eine Veranlagung auch dann beantragen, wenn die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergeben (Verlustveranlagung) oder der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer führt. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 11 zu § 41).

Im gegenständlichen Fall wurde durch die Abgabe der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 ein **Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer 2004** gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt und zwar **zur nachträglichen**

Geltendmachung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Zusätzlich führt der Arbeitnehmerabsetzbetrag beim Bw zu einer negativen Steuer.

Der 3. Teil des EStG 1988 beinhaltet die Tarifbestimmungen, zu denen insbesondere die Bestimmungen über die allgemeinen Steuersätze und Steuerabsetzbeträge des § 33 zählen. Dabei regelt § 33 Abs. 8 EStG 1988 die Fälle, in denen die Einkommensteuer nach Abzug der in Frage kommenden Absetzbeträge nach Abs. 1 und 2 negativ ist.

Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind nach **§ 33 Abs. 8 EStG 1988**

- der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 364 Euro 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 bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz.

Der Staffeltarif und die Absetzbeträge können bei niedrigem Einkommen eine negative Steuerschuld ergeben. Eine **Gutschrift** ist mit der nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 berechneten negativen Einkommensteuer **begrenzt**. **Bei mindestens einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988** ist insoweit der **Alleinverdienerabsetzbetrag** oder **Alleinverdienerabsetzbetrag** gutzuschreiben. **Gutzuschreiben** sind weiters **10 % der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a** (ausgenommen Betriebsratsumlagen) **und des § 16 Abs. 1 Z. 4 und Z. 5 bei Steuerpflichtigen mit Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag**. Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. a sind Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen sowie Betriebsratsumlagen; letztere sind jedoch nicht gutzuschreiben. Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z. 4 und 5 sind Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und ähnliche Beiträge sowie Wohnbauförderungsbeiträge. **Die Gutschrift ist allerdings mit € 110,-- jährlich beschränkt**. In § 33 Abs. 8 EStG 1988 nicht genannte Absetzbeträge führen zu keiner Gutschrift. Sie mindern nur eine positive, errechnete Steuer. (Vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 64 und 65 zu § 33)

Zu diesen Ausführungen sind nun die wichtigsten Eckdaten des Einkommensteuerbescheides 2004 und die Vergleichsdaten des Einkommensteuerscheides 2003 darzustellen:

| | 2004 | 2003 |
|--|-----------------|-------------------|
| steuerpfl. Bezüge lt. Lohnzettel | 11.786,64 | 13.398,08 |
| Werbungskosten | - 3.444,48 | -6.352,07 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 8.342,16 | 7.046,01 |
| Einkommen nach Abzug der Sonderausgaben | 8.207,16 | 6.911,01 |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 1.052,82 | 686,91 |
| Allgemeiner Absetzbetrag | -1.264,-- | - 628,45 |
| Alleinverdienerabsetzbetrag | - 364,-- | - 364,-- |
| Unterhaltsabsetzbetrag | - 306,-- | -127,50 |
| Verkehrsabsetzbetrag | - 291,-- | - 291,-- |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | - 54,-- | - 54,-- |
| Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge | - 1.226,18 | - 778,04 |
| davon nicht erstattungsfähig gem. § 33 (8) EStG 1988 | 1.116,18 | 668,04 |
| davon erstattungsfähig gem. § 33 (8) EStG 1988: Arbeitnehmerabsetzbetrag | - 110,-- | - 110,-- |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | - 110,-- | - 110,-- |
| Steuer sonstige Bezüge | 78,23 | 76,44 |
| Einkommensteuer | - 31,77 | - 33,56 |
| Anrechenbare Lohnsteuer lt. Lohnzettel | - 488,59 | - 1.518,49 |
| Festgesetzte Einkommensteuer | - 520,36 | - 1.552,05 |

Zu diesen Daten ist festzuhalten, dass der Bw **sowohl 2003 als auch 2004** ein Einkommen erzielt hat, welches nach Anwendung der in § 33 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen Steuersätze

zunächst eine positive Steuer, **nach Berücksichtigung der** in § 33 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen und im Falle des Bw zu berücksichtigenden **Absetzbeträge** aber eine **negative Steuerschuld** ergeben hat. **Dies hat zur Folge gehabt, dass dem Bw die gesamte von seinem Arbeitgeber einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer, deren Höhe sich aus dem vom Arbeitgeber dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel ergibt, in beiden Jahren zur Gänze gutzuschreiben war.** Hierbei ist die Höhe der negativen Steuerschuld völlig unerheblich, da tatsächlich nicht mehr gutgeschrieben werden kann als zuvor vom Arbeitgeber an Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde.

Wie aus der Aufstellung ersichtlich ist, hat der Arbeitgeber im Jahr 2003 € 1.518,59 an Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, im Jahr 2004 wurden hingegen nur € 488,59 vom Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. **Die vom Bw in der gegenständlichen Berufung angesprochene Differenz zwischen den in den Jahren 2003 und 2004 vom Finanzamt letztlich ausgezahlten Abgabengutschriften resultiert daher im wesentlichen aus der unterschiedlichen Höhe der in diesen beiden Jahren vom Arbeitgeber einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer.**

Die Tatsache, dass sich im Falle des Bw in den Jahren 2003 und 2004 nach Berücksichtigung des Steuertarifes und der Absetzbeträge eine negative Steuerschuld ergeben hat, hat nicht nur zur Folge gehabt, dass ihm die gesamte während dieser Jahren einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer wieder gutgeschrieben wurde, sondern dass er darüber hinaus eine Gutschrift im Rahmen des § 33 Abs. 8 EStG 1988 erhalten hat.

Dazu ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von € 364,-- mangels Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 nicht gutgeschrieben werden kann. Ein Kind gilt dann als Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988, wenn dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z. 3 lit a EStG 1988 für das Kind zusteht. Laut der Aktenlage steht dem Bw der Kinderabsetzbetrag nicht zu. Berücksichtigt wurde aber im gegenständlichen Fall sehr wohl – aufgrund des bestehenden Anspruches auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag sowie des Vorliegens von Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 - eine Negativsteuer im Höchstausmaß von € 110,--.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass dem Bw im gegenständlichen Fall die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer zur Gänze gutgeschrieben wurde und dass er zusätzlich eine Gutschrift von Steuerbeträgen (Negativsteuer) nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 in dem für ihn höchst möglichen Maß gutgeschrieben erhalten hat. Eine darüberhinausgehende Steuergutschrift hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen, sodass auch bei Anerkennung höherer Werbungskosten im Streitjahr 2004 eine höhere Steuergutschrift nicht erreicht werden

könnte. Auch ein Vergleich des Erstbescheides und der Berufungsvorentscheidung zeigt die Richtigkeit dieser Ausführungen auf, da die Höhe der festgesetzten Steuergutschrift - trotz Anerkennung höherer Werbungskosten in der Berufungsvorentscheidung - unverändert geblieben ist. Ein Eingehen auf die Anerkennung bzw. Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten im Zuge der Berufungsentscheidung erübrigt sich daher, weil die Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten keine weitere Erhöhung der Steuergutschrift bewirken kann. Die geltend gemachten Sonderausgaben wurden bereits im Erstbescheid zur Gänze anerkannt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird somit als unbegründet abgewiesen.

Salzburg, am 3. Februar 2006