



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 19. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 16. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

- Der Berufung wird teilweise stattgegeben
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im berufungsgegenständlichen Jahr 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als technischer Zeichner) und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In einer rechtzeitig gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass er

- A) den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragte, da das steuerpflichtige Einkommen seiner Gattin 2.141,32 € betrage, also unter dem maßgeblichen Grenzbetrag von 2.200,00 € sei. (Er legte eine Kopie des Einkommensteuerbescheides 2004 seiner Gattin bei, woraus ersichtlich ist, dass der Gesamtbetrag ihrer Einkünfte 2.201,32 € betrug, nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben verblieb ein zu versteuerndes Einkommen von 2.141,32 €.)
- B) Er beantragte weiters den Abzug von Werbungskosten von gesamt 506,84 €, die sich zusammensetzen aus:

- Betriebsratsumlage $4,36 \text{ €/Monat} \times 12 = 52,32 \text{ €}$

- vom Arbeitgeber nicht ausbezahlte Kollektivvertragserhöhung per 1.5.2004 = 59,00 € und betreffend Überstundenpauschale von Mai bis Dezember = 95,52 €
- Umzugskosten vom bisherigen Wohnort an den Dienstort/Pauschale 300,00 €

C) Weiters beantragte er die Berücksichtigung des Verlustvortrages in Höhe von 5.721,70 €.

Die Abgabenbehörde erster Instanz änderte mit Berufungsvorentscheidung vom 25.7.2005 den Einkommensteuerbescheid 2004 ab, indem sie als Werbungskosten einen Betrag in Höhe von 52,32 € anerkannte (entspricht der beantragten Betriebsratsumlage). Dieser Betrag ist jedoch im Pauschbetrag von Werbungskosten in Höhe von 132,00 € enthalten. Nicht ausbezahlte Löhne dürften im übermittelten Lohnzettel nicht erfasst werden und können somit keine Werbungskosten darstellen, nur Kosten die im Zusammenhang mit einem durch den Dienstgeber veranlassten Umzug (z.B. Versetzung) entstehen, könnten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Da zur Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gattin und nicht ihr steuerpflichtiges Einkommen maßgeblich ist, wurde dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zuerkannt. Der Verlustabzug aus 2002 hätte bereits 2003 berücksichtigt werden müssen und könnte somit 2004 nicht anerkannt werden. Betreffend der Nichtanerkennung 2003 wurde auf das mit dem Bw. geführte Telefonat vom 16.6.2005 verwiesen. (Aus dem Akteninhalt ist aus einem Aktenvermerk zum o.a. Telefonat ersichtlich, dass der zu berücksichtigende Verlust aus 2002 richtigerweise 2.964,52 € und nicht 5.721,70 € betragen habe. Im Jahr 2002 habe der Bw. für einen nahezu ausschließlich beruflich verwendeten PKW das Kilometergeld als Werbungskosten beantragt und sei in der Veranlagung auch erklärungsgemäß vorgegangen worden, obwohl er nur die tatsächlichen Kfz-Kosten absetzen hätte können. Man müsste also eine Wiederaufnahme der Veranlagung/Einkommensteuer 2002 veranlassen, in der Folge würde die Veranlagung des Jahres 2002 einen Gewinn ergeben, da es dem nunmehrigen Bw. laut seinen Angaben nicht möglich sei, einen Nachweis der Kfz-Kosten zu erbringen. Der nunmehrige Bw. habe daraufhin verzichtet, den Verlust vorzutragen.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Bw. seine in der Berufung gemachten Anträge betreffend Alleinverdienerabsetzbetrag, nicht ausbezahlte Löhne und Umzugskosten. Als Begründung verwies er auf "Literatur wie Steuersparbuch (Herausgeber: Gewinn) und die darin angeführten OGH-Urteile". Hinsichtlich des Telefonates vom 16.6.2005/Verlustvortrag teilte er mit, dass der "sicherlich nicht der Nichtanerkennung des Verlustabzuges zugestimmt" habe.

Wie sich aus dem Akteninhalt ergibt, beträgt laut Einkommensteuerbescheid 2004 der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gattin des Bw. 2.201,32 €; nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben beträgt somit das zu versteuernde Einkommen 2.141,32 €. Der Bw. ist mit seiner Gattin seit 4/2004 verheiratet, sie haben kein Kind im Sinn des § 106 leg. cit. Aus dem Akteninhalt ist weiters ersichtlich, dass der Bw. erstmals ab 28.5.2004 (Einkommensteuererklärung 2003) die nunmehrige Adresse in W (W), anstatt bisher in M (M) angab. Weiters ist aus dem Akteninhalt ersichtlich, dass der Verlust aus Gewerbebetrieb 2002 2.964,52 € betragen hatte. Der Ausgleich wurde 2003 nicht beantragt und auch von Amts wegen nicht vorgenommen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 betrugen 4.799,16 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gem. § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364,00 € jährlich zu. 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 Ehepartner Einkünfte von höchstens 2.200,00 € jährlich erzielt.

Bereits geringfügige Überschreitungen des Grenzbetrages führen zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages (VfGH vom 5.10.1981, B 325/78). – Lt. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 33 Tz. 13.3 bezieht sich der Grenzbetrag nicht auf die Einnahmen, sondern auf die Einkünfte, es handelt sich also um eine Nettogröße. Maßnahmen der Einkommensermittlung, die in der Reihenfolge der Einkommensermittlung nach der Stufe der Ermittlung der Einkünfte samt Verlustausgleich kommen, wie der Abzug des Veranlagungsfreibetrages u.a., sowie der Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen dürfen bei der Grenzbetragsermittlung nicht ausgeschieden werden. Festzuhalten ist also, dass wesentliche Grundlage bei Berechnung des Grenzbetrages der Gesamtbetrag der Einkünfte des Gatten/der Gattin ist, und nicht eine um diverse Absetzbeträge, außergewöhnliche Belastungen, Verluste u.ä. reduzierte Größe. Dies sollte zu einer größtmöglichen Gleichbehandlung der Abgabepflichtigen führen, da Sonderausgaben, Verluste u.ä. beeinflussbar durch das Verhalten der Abgabepflichtigen sind und so zu Umgehungsmechanismen führen würden. Angewendet auf den berufungsgegenständlichen Fall nun ist – wie bereits angeführt – festzuhalten, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gattin des Bw. 2.201,32 € betrug; nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben von 60,00 € belief er sich auf 2.141,32 €. Da wesentlich zur Eruierung des Grenzbetrages der Gesamtbetrag der Einkünfte ist, ist der Pauschbetrag für Sonderausgaben (der zur Berechnung der Höhe des zu versteuernden Einkommens der Gattin führt) nicht abzuziehen: Das ergibt sich aus dem Umstand, dass auch Sonderausgaben nicht abzuziehen sind, weshalb in der Folge auch der

Pauschbetrag für Sonderausgaben nicht abzuziehen ist.

Es ist nun zwar offenkundig, dass der so ermittelte Grenzbetrag (also der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gattin des Bw. im Jahr 2004) nur 1,32 € über dem Grenzbetrag von 2.200,00 € liegt, doch ist dazu auf das o.a. Erkenntnis des VfGH zu verweisen, wonach schon geringfügige Überschreitungen des Grenzbetrags zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages führen. Es konnte in der Folge die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages im berufungsgegenständlichen Jahr 2004 nicht erfolgen.

B1) Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. In 10 Ziffern des Abs. 1 sind als normative Vorgaben aufgezählt, was auch als Werbungskosten gilt.

Es fällt auf, dass nicht ausbezahlte Löhne und Umzugskosten explizit nicht darin aufgezählt sind. Es ist in der Folge grundsätzlich zu untersuchen, ob sie als Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einkünfte (hier der Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit) zu qualifizieren sind, d.h. ob der Bw. im Fall der nicht erfolgten Verlegung seines Wohnortes seine Einkünfte nicht sichern oder erhalten hätte können bzw. weshalb die nochmalige "Verrechnung" von vom Arbeitgeber nicht ausbezahlten Löhnen in der Form einer Ausgabe seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gesichert oder erhalten hätte.

Was nun die Qualifizierung von Umzugskosten als Werbungskosten betrifft, so ergibt sich aus der herrschenden Literatur (u.a. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 16, Tz. 220) unter Berufung auf zahlreiche VwGH-Judikatur, dass Umzugskosten dann Werbungskosten sind, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Dies trifft insbesondere bei Versetzung an einen anderen Arbeitsort, Verpflichtung zum Bezug einer Dienstwohnung, Anstellung außerhalb des bisherigen Wohnortes zu. All dies wurde vom Bw. nicht vorgebracht; es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Umzug privat motiviert ist: Der Bw. hatte seit Jahren denselben Arbeitgeber und wurde ein Wechsel des Arbeitsplatzes auch nicht vorgebracht, weshalb davon auszugehen ist, dass die beruflichen Momente sich nicht entscheidungs-wesentlich veränderten. Bei Abgabe der Einkommensteuererklärung 2003 am 28.5.2004 gab er erstmalig als neue Wohnanschrift die Adresse in W an; wie aus dem Akteninhalt hervorgeht, ist der Bw. seit 26.4.2004 verheiratet - es ist in der Folge aus dem zeitlichen Zusammenhang dieser Daten davon auszugehen, dass der Bw. in Folge seiner Verehelichung auch seinen Wohnsitz veränderte, d.h. offenkundig eine private Motivation für den Umzug vorliegt. Da Übersiedlungen aus privaten Motiven nicht der Erhaltung oder Sicherung der Einkünfte (hier aus nichtselbständiger Arbeit) dienen, können die berufungsgegenständlichen Übersiedlungskosten nicht als Werbungskosten im Jahr 2004 qualifiziert werden.

Was nun den Berufungspunkt "nicht ausbezahlte Löhne" betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. offenkundig missversteht, was der Gesetzgeber als Werbungskosten qualifiziert

haben wollte: Es stellen dies – wie im § 16 definiert – Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Ausgaben dar. Wenn nun gewisse Lohnbestandteile, Überstunden u.ä. vom Arbeitgeber (sei dies nun zu Recht oder zu Unrecht) nicht an den Arbeitnehmer ausbezahlt werden, so stellen diese "Mangelbeträge" jedoch keine Ausgaben des Arbeitnehmers dar und können in der Folge auch nicht als Werbungskosten qualifiziert werden.

Es konnte in der Folge der Berufung auch in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die zu den Berufungspunkten Alleinverdienerabsetzbetrag, Umzugskosten und nicht ausbezahlte Löhne gemachten Hinweise auf "Literatur wie Steuersparbuch (Herausgeber: Gewinn) und die darin angeführten OGH-Urteile" nicht substantiiert genug auf die berufungsgegenständlichen Punkte gemacht wurden; es ist aufgrund der Gesetze zu entscheiden und können Hinweise auf diverse Ratgeber nicht anzuwendende Normen" ersetzen.

B2) Gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132,00 € jährlich abzusetzen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen.

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen.
Daraus ergibt sich, dass die in Berufung gezogene Betriebsratsumlage iHv. 52,32 € zwar dem Grunde nach als Werbungskosten zu qualifizieren ist, sie jedoch mit dem Pauschbetrag als abgegolten gilt.

Es kann der Berufung daher in diesem Punkt teilweise stattgegeben werden, was jedoch auf die Höhe der Abgabenschuld keinen Einfluss hat.

C) Gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangen Kalenderjahre berücksichtigt wurden (Abs. 6).
- Anlaufverluste, d.s. Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen (Abs. 7).

Laut Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 18 Tz. 310 (unter Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 20.9.1977, 931/77) ist der Verlustabzug von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen.

Wie sich aus dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt ergibt, betrug der Verlust 2002 zum einen nicht wie vom Bw. ausgeführt 5.721,70 €, sondern 2.964,52 €. Erstmals standen

ihm im Jahr 2003 positive Einkünfte gegenüber (4.799,16 €). Ein entsprechender Verlustabzug im Jahr 2003 wurde jedoch weder vom nunmehrigen Bw. beantragt noch von der Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen vorgenommen.

Wie sich aus dem gesetzgeberischen Willen (bestätigt durch die angeführte VwGH-Judikatur) ergibt, sollte der Verlustabzug des jeweiligen Jahres nicht willkürlich in irgendeinem der nachfolgenden Jahre erfolgen, sondern im ersten Jahr, in dem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen (arg. § 18 Abs. 6: "..... sind auch Verluste abzuziehen, die in einem **vorangegangenen** Jahr entstanden sind"). Dies ist im ersten Jahr unbestritten nicht erfolgt, weshalb nun ein Verlustabzug im zweiten Jahr (also im berufungsgegenständlichen Jahr), in dem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen, nicht erfolgen kann und die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

Es ist dazu nicht näher auf das Unterbleiben des Verlustabzuges von Amts wegen im Jahr 2003 einzugehen, da dies zum einen der entscheidenden Behörde mangels aufsichtsbehördlicher Eigenschaft nicht zusteht und zum anderen es dem nunmehrigen Bw. durchaus möglich gewesen wäre, entweder den Verlustabzug im Jahr 2003 zu beantragen bzw. den Einkommensteuerbescheid 2003 im Rechtsmittelweg zu beeinspruchen und auf diesem Weg den Verlustabzug aus 2002 im Jahr 2003 zu beantragen.

Es ist in diesem Zusammenhang auch nicht auf den Aktenvermerk vom 16.6.2005 einzugehen, zumal der Bw. in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz klargestellt hatte, dass er "nicht der Nichtanerkennung des Verlustabzuges" zugestimmt habe.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Februar 2006