



GZ. RV/0685-K/07,
miterledigt RV/0633-K/08,
RV/0183-K/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.1, vom 22. Mai 2007 bzw. vom 4. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir.ⁱⁿ Barbara Kropfitsch, je vom 3. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für 2000 und 2001 sowie vom 4. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2002 und vom 31. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2000 wird festgesetzt mit - € 1.556,59 (bisher lt. angefochtenem Bescheid: - € 574,04).

Die Einkommensteuer für 2001 wird festgesetzt mit - € 1.186,10 (bisher lt. angefochtenem Bescheid: - € 605,07).

Die Einkommensteuer für 2003 wird festgesetzt mit - € 1.201,54 (bisher lt. angefochtenem Bescheid: - € 608,59).

Die Einkommensteuer für 2004 wird festgesetzt mit - € 1.209,12 (bisher lt. angefochtenem Bescheid: - € 608,51).

Die Ermittlungen der Bemessungsgrundlagen und die Berechnungen der jährlichen Abgabengutschriften sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) reichte seine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 am 20. Dezember 2005, für das Jahr 2001 am 28. Dezember 2006, für das Jahr 2002 am 28. Dezember 2007 und für das Jahr 2003 am 30. Dezember 2008 beim Finanzamt ein. In den Erklärungen (L 1) machte er ua. die Angaben, dass er seit 1993 geschieden sei und in den Veranlagungsjahren 2000 bis 2003 als Pensionist ausschließlich Einkünfte (Bezüge) von einer pensionsauszahlenden Stelle bezogen habe.

In den jeweiligen Veranlagungserklärungen beantragte der Bw. die Berücksichtigung diverser Steuerabsetzbeträge (Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag) und Steuerfreibeträge (Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen).

Abweichend von den Erklärungs- bzw. Antragsangaben des Bw. erließ das Finanzamt in Folge die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung und wies darin im Wesentlichen wiederholend und begründend auf seine getätigten Argumente und Eingaben bezüglich des offenen Berufungsverfahrens zum Veranlagungsfall des Jahres 1999 hin.

Das Finanzamt legte daher die Berufungsfälle der Streitjahre 2000 bis 2003 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf das Berufungsverfahren E-1999 mit Vorlageberichten dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der Behandlung des nachstehend angeführten Berufsbegehrens des Bw. zu den Streitjahren 2000 bis 2003 gilt daher voran zu stellen, dass bereits im Berufungsverfahren zum Veranlagungsjahr 1999, welches vor dem Unabhängigen Finanzsenat (GZ'en: RV/0014-K/06 und RV/0632-K/08) abgeführt worden war, ein umfangreiches und von Amts wegen abgeführtes Ermittlungs- und Beweisaufnahmeverfahren durchgeführt worden war (siehe dazu ua. den Schriftwechsel des UFS-Referenten mit beiden Verfahrensparteien und insbesondere die dazu aufgenommenen Niederschriften über den Verlauf von Erörterungsgesprächen vor dem UFS vom 30.4.2008 sowie vom 12.12.2011).

In Entsprechung des zwischen den Verfahrensparteien getroffenen Ergebnisses zum Berufungsfalle E-1999 und des abgeschlossenen zweitinstanzlichen Beweisaufnahmeverfahrens zu den Streitjahren 2000 bis 2003 verblieben folglich ausschließlich die nachstehende zwei Berufungspunkte zur Beurteilung offen:

1. Pauschbetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) für die Streitjahre 2000 bis 2003:

In allen Erklärungen für die Veranlagungsjahre 2000 bis 2003 beantragte der Bw. unter dem Titel außergewöhnliche Belastung die Zuerkennung des 100%igen Pauschbetrages für die

auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter Name, geboren am Dat., für deren Studien an der UNI Wien bzw. an der Pädagogischen Akademie der Erzdiözese Wien.

Aus den in den Verwaltungsakten einliegenden Erklärungen der Kindesmutter X. (ua. Bestätigung datiert mit 25.12.2004, Bl. 31/1999) wird dem Bw. ua. bestätigt, dass die Kostentragung für die auswärtige Berufsausbildung der gemeinsamen Tochter A. durch den Kindesvater erbracht worden seien. Gleichfalls wird von der volljährigen Tochter A. dem Bw. zu jedem Veranlagungsjahr bescheinigt, dass von ihrem Vater die Kosten für die auswärtigen Studien in Wien finanziert worden seien.

Der Berufungsschrift vom 30. März 2009 fügte der Bw. ua. nachstehende Erklärung (Bl. 13/2003) seiner Tochter bei:

"Betrifft: B., ... Antrag auf Zuerkennung des Freibetrages für Kostentragung meines Schulstudiums in Wien.

Ich bestätige hiermit, dass mein Vater, B. , ausschließlich die Kosten meines auswärtigen Hochschulstudiums 101 Rechtswissenschaften und meines Studiums an der Pädagogischen Akademie der Erzdiözese Wien bis zu dessen Abschluss im Jahre 2005 getragen hat. Die erhaltenen Vergütungen betrugen im Jahre 2002 Euro 5.000,00 und im Jahre 2003 Euro 5.500,00."

Evident ist, dass der Bw. bereits auch im Streitjahr 1999 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Ausmaß einer 100 %igen Kostentragung für seine Tochter A., mangels deren Selbsterhaltungsfähigkeit und mangels Ausbildungsfinanzierung durch die gleichfalls unterhaltsverpflichtete Kindesmutter, nachzuweisen vermochte.

Mit E-Mail vom 24. Februar 2012 teilte die Behördenvertreterin dem UFS-Referenten ua. mit, dass von Seiten des Finanzamtes Klagenfurt keinerlei Einwendungen bestünden, dem Bw. in den Streitjahren 2000 bis 2003 den Pauschbetrag gemäß §34 Abs. 8 EStG 1988 zu gewähren.

2. Neuberechnung des Belastungsprozentsatzes gemäß [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) und Lohnsteuererstattung im Rahmen der Arbeitnehmersveranlagung für das Jahr 2000:

Auf Grund der Inhalte des Verwaltungsaktes zum Streitjahr 2000 und dazu von Amts wegen gewonnenen Ergebnisfeststellungen steht unzweifelhaft fest, dass der Bw. im Februar 2000 eine Bezugs- bzw. Pensionsnachzahlung in Höhe von S 713.688,10 (Brutto) für Vorjahre ausbezahlt bekommen hat. Von dieser Gehaltsnachzahlung (lt. Bescheid des BMF, GZ. 123 vom 22. Dezember 1999) wurde vom Bundespensionsamt ein Lohnsteuerbetrag in Höhe von S 147.323,30 (unter Anwendung des festen Steuersatzes nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 von der Bemessungsgrundlage (BMGL): S 704.859,00 [= S 713.688,10 abzügl. SV-Beitrag S 80.829,--]) in Abzug gebracht (vgl. AIS-DB2: elektronische Lohnzettelmeldung durch das BMF vom 1.3.2001).

Unter Bezugnahme auf diese Gehaltsnachzahlung fügte der Bw. der Erklärung für das Veranlagungsjahr 2000 (Eingabe beim Finanzamt vom 20.12.2005, Bl. 7/2000) nachfolgenden Antrag als Beilage an:

"Betrifft: Antrag gem. § 240 BAO u.a. auf Rückzahlung von zu Unrecht vom Dienstgeber einbehaltener Lohnsteuerbeträge 2000:

Sehr geehrte Dame, sehr geehrter Herr!

Ich stelle hiermit höflich den Antrag auf Rückzahlung der zu viel einbehaltenen Lohnsteuerbeträge des Jahres 2000 durch meine Dienstgeber und begründe meinen Antrag wie folgt:

Zufolge der gesetzlich normierten Frist von fünf Jahren zur Stellung eines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung ergab sich aufgrund der gewährten Begünstigungen im Jahre 1999 die Lohnsteuerbemessungsgrundlage, die Lohnsteuer sowie der Belastungsprozentsatz im Jahre 1999. Da dieser rechtlich die Steuerberechnungsgrundlage für die im Jahre 2000 vom Dienstgeber erhaltene Bezugsnachzahlung für die Jahre 1990 – 1997 darstellte, aber nachträglich durch die Arbeitnehmerveranlagung 1999 in seiner Höhe abgeändert wurde, wird um die Vornahme der Neuberechnung und Rückerstattung des Lohnsteuerminderbetrages gebeten. Für das Jahr 2000 endet die Antragsfrist nach Ablauf von fünf Jahren, d.i. der 31.12.2005. Die rechtliche Möglichkeit bildet der Wille des Gesetzgebers schon alleine in der verfassungsrechtlichen Verpflichtung der Gleichstellung zweier Dienstnehmer, von welchem der eine aufgrund eines frühzeitig begehrten (vorläufigen) Freibetragsbescheides zufolge eines allfälligen Fortbestandes des Hochschulstudiums seines Kindes gegenüber jenem Familienerhalter, der diese Kosten erst später im Wege von Arbeitnehmerveranlagungen (binnen der folgenden 5 Jahre) zu stellen berechtigt ist. Im ersten Falle könnte die bei der Lohnnachzahlung bereits berücksichtigte Lohnsteuerermäßigung aufgrund des Freibetrages sogar im Laufe des Jahres durch Studiumsbeendigung völlig wegfallen, während sie im zweiten Falle auch erst begründet worden sein kann. Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz schafft hierfür sowohl die Nachforderungs- als auch die Rückerstattungstatbestände. Sollte beabsichtigt werden, von meinem Antrag abzuweichen, beantrage ich davor mündlich gehört zu werden. Mit freundl. Grüßen"

Mit Bedenkenvorhalt vom 1. Februar 2012 wurden die Verfahrensparteien vom UFS-Referenten ua. darüber in Kenntnis gesetzt, dass nach der bis einschließlich 2000 geltenden Rechtslage des § 67 Abs. 8 EStG 1988 die in Rede stehende Gehaltsnachzahlung (Brutto: S 713.688,10) mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz zu besteuern sei.

Im Ergebnis der rechtskräftigen AN-Veranlagung des Bw. für das Kalenderjahr 1999 (UFS-Gegenstandsloserklärungsbescheid zu RV/0632-K/08, vom 12. Dezember 2011, im Umfang der berichtigten BVE des Finanzamtes vom 14. August 2008) habe sich gezeigt, dass dessen Einkommen S 275.742,00 und die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge S 55.115,00 betragen habe. Aus diesen beiden Beträgen sei rechnerisch ein Belastungsprozentsatz von 19,99 % (= Steuersatz, der tarifmäßig dem Arbeitslohn des Kalenderjahres 1999 entspricht: $55.115 \times 100 : 275.742$) ermittelt worden. Dieser Belastungsprozentsatz von 19,99 % sei auch auf die gegenständlich relevante BMGL von S 704.859,00 (= S 713.688,10 abzügl. SV-Beitrag S 80.829,--) anzuwenden. Nach dem aktenkundigen Lohnzettel für das Jahr 2000 sei aus dem Titel "Bezugs- bzw. Pensionsnachzahlung" ein Lohnsteuerbetrag von S 147.323,30 einbehalten worden. Durch die Anwendung des nunmehrigen (neuen) Belastungsprozentsatzes von 19,99 % auf eine BMGL von S 704.859,00 errechnet sich ein neuer fester Lohnsteuerbetrag in Höhe

von S 140.901,33. Im Endergebnis würde demnach dieser Berufungspunkt im Streitjahr 2000 zu einer Gutschrift von S 6.421,97 [in Euro 466,70] (= S 147.323,30 abzügl. S 140.901,22) führen.

Von beiden Verfahrensparteien wurden gegen diese Berechnungsergebnisse (Streitpunkt: Belastungsprozentsatz - Erstattung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung) des UFS-Referenten keinerlei Einwendungen erhoben (siehe E-Mailverkehr vom 24. Februar 2012).

Über die Berufungen wurde erwogen:

Aus den oben in der Sachverhaltsdarstellung geschilderten Vorgängen ergibt sich, dass den zwei verbleibenden und eingeschränkten Berufungspunkten (Erstens: Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die Streitjahre 2000 bis 2003 und Zweitens: Belastungsprozentsatzermittlung für Gehaltsnachzahlung und Lohnsteuererstattung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2000) des Bw. auch nach Ansicht der Behördenvertreterin des Finanzamtes Berechtigung zukommt.

1. Pauschbetrag gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) für die Streitjahre 2000 bis 2003:

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro (bis einschließlich 2001: 1.500 ATS) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Anspruchsvoraussetzung bzw. -berechtigung des Bw. auf Zuerkennung des 100 %igen Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter A. in den Streitjahren 2000 bis 2003 beruht auf den glaubhaften Angaben des Bw. im Berufungsverfahren, welche zum Teil auch durch Vorlage geeigneter Beweismittel bestätigt wurden.

Bei diesem Sachverhalt kommt der Unabhängigen Finanzsenat gleichfalls wie die Behördenvertreterin des Finanzamtes zum Ergebnis, dass dem Bw. je Streitjahr ein Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988, im Ausmaß von 100 % (Kalenderjahre 2000 und 2001: je ein Jahresbetrag von S 18.000,00; Kalenderjahren 2002 und 2003: je ein Jahresbetrag von € 1.320,00), zu gewähren ist.

Diesem Berufungspunkt war daher in den Streitjahren 2000 bis 2003 stattzugeben.

2. Neuberechnung des Belastungsprozentsatzes gemäß [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) und Lohnsteuererstattung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000:

Nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 sind ua. Gehaltsnachzahlungen mit dem Steuersatz zu versteuern, der tarifmäßig dem Arbeitslohn des letzten vollen Kalenderjahres entspricht (= sog. Belastungsprozentsatz).

Außer Streit steht, dass die im Kalenderjahr 2000 an den Bw. erfolgte Gehaltsnachzahlung (Brutto: S 713.688,10) mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 zu besteuern ist. Unstrittig ist auch, dass dieser Gehaltsnachzahlungsbetrag von der bezugsauszahlenden Stelle des Bw. (lt. Lohnzettel 2000 bzw. Gehaltsabrechnung für den Monat Februar 2000) mit einem Lohnsteuerbetrag in Höhe von S 147.323,30 unter Anwendung des Belastungsprozentsatzes besteuert worden war. Durch die erfolgte Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 1999 ergaben sich für den Bw. unstrittig neue (günstigere) Jahreslohnsteuer und Jahresbemessungsgrundlagen welche für die Ermittlung des Belastungsprozentsatzes iSd § 67 Abs. 8 EStG 1988 heranzuziehen waren. Aus den Ergebnissen (Bemessungsgrundlagen) des Einkommensteuerbescheides des Jahres 1999 errechnet sich ein Belastungsprozentsatz von 19,99 %. Wendet man diesen (neuen) Belastungsprozentsatz auf die gegenständlich relevante BMGL von S 704.859,00 (= S 713.688,10 abzügl. SV-Beitrag S 80.829,--) an, so ergibt sich daraus rechnerisch ein fester Lohnsteuerbetrag in Höhe von S 140.901,33.

Da von der bezugsauszahlenden Stelle des Bw. für die in Rede stehende Gehaltsnachzahlung demnach zu Unrecht ein zu hoher fester Steuerbetrag nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 in Abzug gebracht worden war ist dem Bw. der Differenzbetrag in Höhe von S 6.421,97 [in Euro 466,70] (= S 147.323,30 abzügl. S 140.901,22), zufolge Neuberechnung des Belastungsprozentsatzes im gegenständlichen Berufungsverfahren, im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2000 zu erstatten.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher stattzugeben.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlagen sowie der Einkommensteuer je Streitjahr sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter (Betragsangaben für 2000 und 2001 je in ATS und EURO)

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. März 2012