

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes XXX betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (Gutschrift) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat am 31. Dezember 2007 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 beim Finanzamt eingereicht. Aus zwei Beilagen ging im Wesentlichen hervor, dass sie im Jahr 2002 ein sozialversicherungspflichtiges Entgelt von der A von 312,38 plus eine Sonderzahlung von 52,06 € und von der Fa. B GmbH in Höhe von 2.582,81 € plus eine Sonderzahlung von 267,26 € erhalten habe. Diese Beschäftigungsverhältnisse seien bei der Beitragsvorschreibung (Sozialversicherung) für das Kalenderjahr 2002 berücksichtigt worden. Die Bw beantragte im Hinblick auf ihr niedriges Einkommen die Erstattung von 10 % der bezahlten Sozialversicherungsbeiträge (Negativsteuer).

Das Finanzamt hat am 8. Jänner 2008 einen Einkommensteuerbescheid für 2002 erlassen, in dem lediglich die steuerpflichtigen Bezüge (257,25 €) aus dem Dienstverhältnis der Bw bei der A vom 2.12. bis 31.12.2002 erfasst wurden. Nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten (132,00 €) ergaben sich (positive) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 125,25 €. Nach Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben (60,00 €) verblieb ein Einkommen von 65,25 €, von dem die Einkommensteuer mit 0 € errechnet wurde. Von der errechneten Steuer wurde der allgemeine Steuerabsetzbetrag (887,00 €) und der gem. § 33 Abs. 2 EStG 1988 gekürzte Arbeitnehmerabsetzbetrag (27, 55 €) abgezogen, sodass sich eine Negativsteuer von 914,55 € ergab. Als erstattungsfähig gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 wurde im Bescheid ein Betrag von 6,38 € (= 10 % der laut Lohnzettel der A von der Bw entrichteten Sozialversicherungsbeiträge im Betrag von 63,80 €) ausgewiesen und der Bw gutgeschrieben.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2008 hat die Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 fristgerecht Berufung erhoben. Im vorliegenden Steuerbescheid seien 510,48 €, die sie an die xx Gebietskrankenkasse als Sozialversicherung (monatlich 42,54 € von Jänner bis November 2002) bezahlt habe, nicht berücksichtigt worden. 10 % der bezahlten Sozialversicherung, in ihrem Fall 51,05 € seien somit als Negativsteuer zusätzlich zu den 6,38 € zurückzuerstatten.

Mit Vorhalt vom 13. März 2008 wurde die Bw vom Finanzamt gebeten, für die beantragten Kosten eine Zahlungsbestätigung nachzureichen.

Die Bw legte dem Finanzamt eine Bestätigung der xx Gebietskrankenkasse vom 25. März 2008 vor, wonach sie vom 1.1.2002 – 31.12.2002 Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 19a ASVG in der Höhe von 467,19 € geleistet habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2008 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2002 dahingehend abgeändert, dass es die von der Bw nachgewiesenen Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 467,19 € zusätzlich zum Pauschbetrag von 132,00 € als Werbungskosten von den Bezügen aus dem Dienstverhältnis zur A abgezogen hat, sodass sich nunmehr negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Betrag von - 341,94 € ergaben. Die Einkommensteuer wurde vom nach Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben negativen Einkommen in Höhe von - 401,94 € mit „0“ errechnet. Der Abzug des Allgemeinen Steuerabsetzbetrages von 887,00 € führte zu einer Negativsteuer von 887,00 €. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag wurde im Bescheid mit „0“ ausgewiesen und der ursprünglich gutgeschriebene Betrag (Negativsteuer) von 6,38 € rückgefordert.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2008 (neuerlich als Berufung bezeichnet) wiederholte die Bw ihr Begehren auf Rückerstattung von 10 % der bezahlten Sozialversicherung. In ihrem Fall seien

zusätzlich zu den 6,38 € auf Grund des Beschäftigungsverhältnisses vom 2.12.2002 bis 31.12.2002 bei der A 51,05 € als Negativsteuer rückzuerstatteten. Sie habe 510,48 € (42,54 € von Jänner bis Dezember 2002) an die xx Gebietskrankenkasse als Sozialversicherung bezahlt. Sie habe im Jahr 2002 ein sozialversicherungspflichtiges Entgelt von der A von 312,38 € plus eine Sonderzahlung von 52,06 € und von der B GmbH 2.582,81 € plus eine Sonderzahlung von 267,26 € erhalten. ArbeitnehmerInnen, die so wenig verdienen würden, dass sie keine Lohnsteuer zahlen (unter 1.127 € brutto monatlich), könnten sich bis zu 110 Euro vom Finanzamt zurückholen (Negativsteuer). Sie habe im Jahr 2002 2.582,81 € + 312,38 = 2.895,19 / 12 = 241,26 € monatlich brutto verdient. Sie hätte monatlich brutto 885,70 € mehr verdienen müssen, um die 10 % der bezahlten Sozialversicherung (Negativsteuer) nicht zurückerstattet zu bekommen. Eine Bestätigung der einbezahnten Sozialversicherungsbeiträge und der Beschäftigungsverhältnisse für 2002 habe sie letztes Mal schon beigelegt.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates hat die Bearbeiterin des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass sowohl im Erstbescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung die von der Bw mehrfach bekannt gegebenen Bezüge aus dem Dienstverhältnis bei der Fa. B nicht erfasst worden seien. Die Bearbeiterin wurde um Aufklärung dieses Umstandes gebeten. Am 19. August 2009 hat sie der Referentin mitgeteilt, dass dem Finanzamt der diesbezügliche Lohnzettel vorliege, der Bw aber bis dato nicht zugeordnet habe werden können und daher im Einkommensteuerbescheid 2002 bzw. der Berufungsvorentscheidung unberücksichtigt geblieben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw beantragt die Erstattung der Negativsteuer im Sinne des § 33 Abs. 8 EStG 1988 im Umfang von 10 % der von ihr entrichteten Sozialversicherungs- bzw. Krankenversicherungsbeiträge gem. § 19a ASVG.

Bestimmte Absetzbeträge können im Rahmen der Einkommensteuerberechnung zu einer Gutschrift (Negativsteuer) führen, sofern die nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1) und nach Abzug der Absetzbeträge gem. Abs. 2 berechnete Einkommensteuer negativ ist.

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt, dass, *falls die nach Abs. 1 und 2 leg. cit. errechnete Einkommensteuer negativ ist,*

der Alleinverdienerabsetzbetrag bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) oder der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens 364 Euro (5.000 S) 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 (1.500 S) jährlich,

gutzuschreiben sind. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und Abs. 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen. Der Kinderabsetzbetrag gem. Abs. 4 Z 3 lit. a bleibt bei der Berechnung der Steuer außer Ansatz (Fassung BGBl. I 142/2000 ab 2001; BGBl. I 59/2001 ab 2002).

Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind u.a. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (lit. a). Optiert ein geringfügig Beschäftigter in das System der gesetzlichen Sozialversicherung, dann stellen die nach § 19a ASVG zu entrichtenden Beiträge ebenfalls Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 4 dar (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 88).

Die Bw hat laut Lohnzettel der A Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 63,80 € entrichtet. Aus dem von der Dienstgeberin übermittelten, vom Finanzamt bis dato nicht erfassten Lohnzettel (B Warenvertriebs GmbH) ergibt sich keine Einbehaltung von Sozialversicherungsbeiträgen.

Die Bw hat dem Finanzamt aber eine Bestätigung der xx Gebietskrankenkasse vom 25.3.2008 vorgelegt, wonach sie im Jahr 2002 Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 19a ASVG (= Selbstversicherung bei geringfügiger Beschäftigung) in der Höhe von 467,19 € geleistet hat. Diese Beiträge wurden vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2008 zu Recht als Werbungskosten berücksichtigt. Eine steuerliche Auswirkung (in Form einer teilweisen Gutschrift der ermittelten Negativsteuer gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988) ergab sich daraus jedoch deshalb nicht, weil das Finanzamt den Arbeitnehmerabsetzbetrag von den sich nach Abzug der Werbungskosten ergebenden negativen Einkünften mit „0“ in Abzug gebracht hat.

Da die Berufungsvorentscheidung unbegründet geblieben ist, kann die Referentin nur aus dem Bescheid ableiten, dass das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass, falls die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit negativ sind und von der mit „0“ errechneten Einkommensteuer als Folge der Anwendung der Kürzungsbestimmung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 kein Arbeitnehmerabsetzbetrag abzuziehen ist, der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag und damit auf den Ersatz einer sich (gegenständlich nach Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages tatsächlich ergebenden Negativsteuer) habe.

Gem. § 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro (750 S) jährlich zu, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Die Referentin schließt sich der von Kanduth-Kristen in JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG, 2009 § 33 Rz 72) vertretenen Ansicht an, wonach der Arbeitnehmerabsetzbetrag unabhängig davon zu gewähren ist, ob von den Einkünften tatsächlich Lohnsteuer abgezogen wurde bzw. auch dann zu einer erstattungsfähigen Negativsteuer führt, wenn die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit negativ werden (im gegenständlichen Fall in Folge der Nichterfassung der Bezüge aus dem 2. Dienstverhältnis und Abzug der Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten). Die Frage, ob ein Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag (als tatbestandsmäßige Voraussetzung für den Ersatz von 10 % der Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a sowie § 16 Abs. 1 Z 4 und 5) besteht, ist von der Frage, ob der Arbeitnehmerabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 2 EStG 1988 (allenfalls bis auf „0“) zu kürzen ist, getrennt zu beurteilen.

Entscheidend für die Frage, ob der Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag (als eine der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 33 Abs. 8 EStG 1988) besteht, ist – wie auch Kanduth-Kristen (aaO) meint –, ob die Einkünfte grundsätzlich dem Lohnsteuerabzug unterliegen (abstrakte Lohnsteuerpflicht). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Arbeitnehmerabsetzbetrag bei negativen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auf Grund § 33 Abs. 2 EStG 1988 auf „0“ gekürzt wird.

Die Bw hat im Jahr 2002 – wie das Finanzamt mittlerweile bestätigt hat – tatsächlich zwei Dienstverhältnisse (A, Fa. B Warenvertriebs GmbH) gehabt. Die Bezüge aus dem Dienstverhältnis zur Fa. B wurden vom Finanzamt nicht erfasst.

Da die Einkünfte aus diesen Dienstverhältnissen (abstrakt betrachtet) dem Lohnsteuerabzug unterliegen, hat die Bw Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag. Die nunmehrige zusätzliche Erfassung der Bezüge aus dem Dienstverhältnis zur Fa. M-Preis führt im Übrigen fallbezogen dazu, dass sich auch aus der Anwendung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 (idF. BGBl. 1993/818) keine Kürzung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ergibt. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag ist der Bw in voller Höhe (54,00 €) zu gewähren.

Gem. § 33 Abs. 5 Z 1 steht unter den gleichen Voraussetzungen wie zu Z 2 ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro (750 S) zu.

Der Bw ist auch der Verkehrsabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 im Betrag von 291,00 € zu gewähren. Der Abzug des Verkehrsabsetzbetrages hat allerdings grundsätzlich nur Auswirkung auf die Höhe der Negativsteuer, nicht aber auf die erstattungsfähige

Einkommensteuer, zumal – wie sich bereits aus § 33 Abs. 8 EStG 1988 ergibt, der (Anspruch auf den) Verkehrsabsetzbetrag keinen Anspruch auf die Erstattung einer Negativsteuer vermittelt.

Unter Einbeziehung der vom Finanzamt bis dato nicht erfassten steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von (laut Lohnzettel der Fa. B) 2.403,73 (= Bruttobezüge von 2.850,07 € abzüglich steuerfreie § 68 Bezüge: 179,08 € abzüglich Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988: 267,26 €) und Abzug der Absetzbeträge (allgemeiner Absetzbetrag, Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag) von der für das Einkommen von 2.001,79 € mit „0“ errechneten Einkommensteuer 2002, ergibt sich eine Negativsteuer von -1.232,00 €.

Davon erstattungsfähig gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 sind 53,10 € (= 10 % der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 467,19 € = 46,72 € und 10 % der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung aus dem Dienstverhältnis zur A: 6,38 €). Hinsichtlich der Berechnung der (Negativ)Steuer sowie der Höhe des gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 erstattungsfähigen Betrages wird auf das beiliegende Berechnungsblatt zur Einkommensteuer 2002 verwiesen. Zur Klarstellung wird angemerkt, dass - anders als im angeschlossenen EDV-Berechnungsblatt ausgewiesen - im Betrag von 53,10 € nicht (ein Teil des Arbeitnehmerabsetzbetrages), sondern Werbungskosten gutgeschrieben werden.

Der von der Bw geltend gemachte Erstattungsbetrag gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 (51,05 € + 6,38 € = 57,43 €) ergibt sich weder aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2002, dem Lohnnachweis der Fa. B noch aus der Bestätigung der xx Gebietskrankenkasse vom 25.3.2008. Die Differenz zwischen dem von ihr (als Basis für einen 10 %-igen Ersatz) angegebenen Betrag von 510,48 € und den nachgewiesenen Krankenversicherungsbeiträgen in Höhe von 467,19 € ist möglicherweise – wenngleich auch bei dieser Berechnung eine geringfügige rechnerische Differenz verbleibt - darauf zurückzuführen, dass die Bw den laut Berufung nur von Jänner bis November 2002, laut Vorlageantrag bis Dezember 2002 bezahlten Betrag von (laut ihren Angaben) 42,54 € mit 12 statt mit 11 (Monaten) multipliziert hat ($42,54 \times 11 = 467,94$). Die xx Gebietskrankenkasse hat zwar Zahlungen „*im Zeitraum von Jänner bis Dezember 2002*“, nicht aber den von der Bw bekannt gegebenen Gesamtbetrag von 510,48 € bestätigt. Da die Bw (neben den Sozialversicherungsbeiträgen aus dem Dienstverhältnis zur A) als Werbungskosten und für die erstattungsfähige Negativsteuer zu berücksichtigende Krankenversicherungsbeiträge lediglich im Betrag von 467,19 € nachgewiesen hat, war das darüber hinausgehende Erstattungsbegehren (4,33 €) abzuweisen. Insgesamt war der Berufung sohin (spruchgemäß) teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 24. August 2009