



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K.G., vertreten durch Christian Diesenberger, Steuerberater, 4501 Neuhofen, Steyrerstraße 27, vom 29. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden kurz: Bw.) erzielte im Jahr 2005 nach dem vom Arbeitgeber an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit (Kennziffer 245 des Lohnzettels) iHv. € 7.084,54; dies ergibt nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von € 132,00 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von € 6.952,54, welche dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2005 zugrunde gelegt wurden. Darüber hinaus erklärte sie für 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. € 3.477,96, welche ebenfalls erklärungsgemäß der Veranlagung zur Einkommensteuer zugrunde gelegt wurden, das steuerpflichtige Einkommen laut angefochtenem Bescheid betrug daher € 10.430,50. Von der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2005 errechneten Steuer vor Abzug der Absetzbeträge iHv. € 142,03 wurden der Arbeitnehmerabsetzbetrag von € 54,00 und ein Verkehrsabsetzbetrag von € 41,24 in Abzug gebracht, sodass sich ein Einkommensteuerbetrag von € 46,79 errechnete.

Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus:

Im angefochtenen Bescheid sei lediglich ein Verkehrsabsetzbetrag von € 41,24 berücksichtigt worden. Dies obwohl der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag, insgesamt € 294,00/€ 54,00, nach § 33 Abs. 2 EStG nur insoweit abzuziehen seien, als sie die Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfallen würde. Da auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte eine Steuer von € 142,03 entfalle, müssten auch diese Absetzbeträge berücksichtigt werden, die Nachforderung von € 46,79 sei daher zu Unrecht erfolgt. Es werde die Anrechnung des Verkehrsabsetzbetrages von € 88,03 beantragt.

Am 6.06.2006 erließ das Finanzamt eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, die sie im Wesentlichen wie folgt begründete:

Der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag stünden nach § 33 Abs. 2 EStG insoweit nicht zu, als sie jene Steuer überstiegen, die auf die zu laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfielen. Die auf das Gesamteinkommen von € 10.370,50 entfallende Steuer betrage € 142,03, die anteilig auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallende Steuer betrag € 95,24 (Berechnung: $\text{€ } 6.952,54 \times \text{€ } 142,03 : \text{€ } 10.370,50 = \text{€ } 95,24$). Der Verkehrsabsetzbetrag sei daher mit € 41,24 und der Arbeitnehmerabsetzbetrag mit € 54,00 zu berücksichtigen; der Berufung habe daher nicht stattgegeben werden können.

In weiterer Folge stellte der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin ergänzend aus:

Im Zuge der Ermittlung des Verkehrsabsetzbetrages werde nach Ansicht der Bw. zu Unrecht eine Vergleichsrechnung angestellt. Es seien nämlich zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt worden, sodass Gesamteinkünfte in Höhe von € 10.430,50 angefallen seien. Die auf das gesamte Einkommen entfallende Steuer betrage demnach € 142,03 und sei somit ausschließlich durch die zusätzlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entstanden, sodass diese insoweit anzurechnen sei. Eine andere Gesetzesauslegung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, da eine Person, die ausschließlich nichtselbständige Einkünfte iHv. € 10.430,50 erziele durch die Anrechnung von Absetzbeträgen besser gestellt werde als eine Person, die aus verschiedenen Einkünften letztlich dasselbe Einkommen erziele. Die vom Finanzamt vorgenommene Vergleichsrechnung zwischen dem Gesamteinkommen und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei daher gesetzlich nicht gedeckt, sodass die gesamte Einkommensteuer iHv. € 142,03 durch den Verkehrs- und den Arbeitnehmerabsetzbetrag abgegolten werden müsse. Es werde daher beantragt, dass der Verkehrs- und der Arbeitnehmerabsetzbetrag iHv. € 142,03 angerechnet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welcher Höhe der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu berücksichtigen sind.

Im § 33 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird geregelt, dass bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von € 291,00 und ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von € 54,00 jährlich zusteht. Der § 33 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 enthält folgende Regelung:

"Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 (Anmerkung der Berufungsbehörde: darunter fallen u.a. der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag) oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt"

Sachliche Begründung für den Verkehrsabsetzbetrag ist die pauschale Abgeltung der "allgemeinen" Fahrtkosten, die bei einem Dienstnehmer üblicherweise für seine Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung anfallen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 16 zu § 33).

Der Arbeitnehmerabsetzbetrag ist damit begründet, dass die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Auszahlung des Arbeitslohnes einbehalten wird und der Arbeitnehmer somit grundsätzlich nicht die Möglichkeit hat, spätere Steuerabschlusszahlungen zu leisten und somit den Vorteil eines Zinsgewinnes bzw. eines reinvestierten Gewinnes zu erzielen. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag setzt ein bestehendes Dienstverhältnis voraus und kommt nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Zug, die – abstrakt - dem Lohnsteuerabzug unterliegen (sh. Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz. 17 zu § 33).

Mit dem Steuerreformgesetz 1993 wurde eine anteilige Kürzung des Arbeitnehmer- und des Verkehrsabsetzbetrages eingeführt, wenn sie mehr als 22% der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte betragen. Hintergrund dieser Kürzungsbestimmung war die Überlegung, dass sonst auch bei Vorliegen bloß geringfügiger Lohnbezüge die vollen Absetzbeträge zustünden, was aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unsachlich erscheine (vgl. die amtlichen Erläuterungen aus der Regierungsvorlage zu Ziffer 19a des Steuerreformgesetzes 1993, SWK 33/1993, T 169). Einer Kürzung sollte dabei vorrangig der Verkehrsabsetzbetrag unterliegen, damit eine allfällige Gutschrift des Arbeitnehmerabsetzbetrages in höchstmöglichem Ausmaß erfolgen kann (sh. ARD 4495/36/93). Nach der ab 2005 geltende Rechtslage nach dem StReformG 2005 wurde die Begrenzung der spezifischen Arbeitnehmerabsetzbeträge durch Einführung einer flexible Obergrenze in Höhe der auf diese lohnsteuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Einkommen-

steuer abgeändert (sh. die oben wörtlich wiedergegebene Bestimmung des § 33 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 i.d.F. des StReformG 2005).

Nach dem klaren Wortlaut der zitierten gesetzlichen Bestimmung sind die strittigen Absetzbeträge mit dem Betrag der Steuer begrenzt, der auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden **nichtselbständigen Einkünfte** (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde) entfällt. Es ist daher zu berechnen, welcher Steuerbetrag auf die nichtselbständigen Einkünfte einerseits und auf Einkünfte aus anderen Einkünften (im Berufungsfall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) andererseits entfällt und die arbeitnehmerspezifischen Absetzbeträge sind mit dem Betrag der auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallenden Steuer begrenzt. Die vom Finanzamt vorgenommene Verhältnisrechnung entspricht somit eindeutig dem Gesetz.

Der Argumentation in der Berufung, dass die gesamte Einkommensteuer ausschließlich durch die "zusätzlichen NSA-Einkünfte" entstanden sei, kann nicht gefolgt werden: Aus dem Gesetz ist nämlich in Bezug auf die Steuerberechnung keineswegs eine bestimmte Reihenfolge der steuerpflichtigen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 3 EStG 1988 abzuleiten. Mit genau so guten Gründen könnte man – zum Nachteil der Bw. – die Auffassung vertreten, dass die gesamte Steuer auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfalle, weil neben den (relativ geringfügigen) nichtselbständigen Einkünften noch Vermietungseinkünfte erzielt würden, die (alleine) zu einer Einkommensteuer führten, und dass daher mangels einer auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallenden Steuer nach der Bestimmung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 keinerlei arbeitnehmerspezifischen Absetzbeträge zustünden. Sachgerecht und dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechend kann daher nur eine – auch im angefochtenen Bescheid angestellte – Verhältnisrechnung sein mit der ermittelt wird, welcher Betrag der gesamten Steuer auf die nichtselbständigen Einkünfte einerseits, und auf die übrigen Einkünfte andererseits entfällt.

Der Unabhängige Finanzsenat kann in der geschilderten Vorgangsweise auch keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes erblicken. Es erscheint nämlich sehr wohl sachlich begründet, die strittigen arbeitnehmerspezifischen Absetzbeträge – welche ja Aufwendungen bzw. fehlende Vorteile, die Bezieher nichtselbständiger und dem Lohnsteuerabzug unterliegender Einkünfte haben, pauschal abgelten sollen – mit der auf diese Einkünfte entfallenden Steuer zu begrenzen. Dies deshalb, weil diese Aufwendungen bzw. fehlenden Vorteile gerade mit diesen spezifischen Einkünften und nicht mit den anderen – im Berufungsfall mit Vermietungseinkünften – zusammenhängen.

Aus allen diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 7. August 2006