



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Deloitte Salzburg, Wirtschaftsprüfungs GmbH, 5020 Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 13a, vom 8. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Februar 2012, StNr., betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat mit Schreiben vom 05.12.2011 seine steuerpflichtigen Einkünfte für 2009 und 2010 offengelegt und die Einkommensteuererklärungen für beschränkt Steuerpflichtige geschlossen.

Mit den Bescheiden vom 05.01.2012, StNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Einkommensteuer für 2009 und 2010 jeweils mit 0,00 fest.

Mit Bescheiden gemäß § 293b BAO jeweils vom 08.02.2012, StNr., wurden diese Bescheide berichtigt und die Einkommensteuer für 2009 mit € 1.357,31 und für 2010 mit € 967,58 festgesetzt.

Mit Berufung vom 08.03.2012 brachte der Bw vor, dass in beiden Bescheiden übersehen worden sei, den Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von € 291,00 anzusetzen.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 29.03.2012, StNr., wurden die Berufungen abgewiesen mit der Begründung, dass im [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) zweiter Satz angeführt sei, dass beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge zu berücksichtigen seien. Da aber keine Lohnsteuer im Abzugswege einbehalten worden sei, stehen daher auch die Absetzbeträge nicht zu. Weiters wurde der Hinweis angebracht, dass die RZ 1241l der Lohnsteuerrichtlinien, die eine gegenteilige Ansicht wiedergeben, seitens des BMF korrigiert werden wird.

Mit dem direkt beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Vorlageantrag vom 03.05.2012 beantragte der Bw die Zuerkennung des Verkehrsabsetzbetrages für die Jahre 2009 und 2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist ausschließlich die Rechtsfrage strittig, ob dem Bw als in Österreich beschränkt Steuerpflichtigen, der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezieht, die von einer ausländischen Gesellschaft für seine Tätigkeit als Geschäftsführer einer inländischen Gesellschaft bezahlt werden und daher keine Lohnsteuer im Abzugswege einbehalten worden ist, bei der Veranlagung dieser Einkünfte der Verkehrsabsetzbetrag zusteht oder nicht.

Die relevanten gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1988 lauten:

Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger

§ 102

(1) Zur Einkommensteuer sind zu veranlagen:

1. Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach den §§ 99 bis 101 vorzunehmen ist.

...

(3) Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9 000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.

Die von den Parteien angesprochenen Einkommen- bzw. Lohnsteuerrichtlinien lauten:

EStR RZ 29:

Bei beschränkt Steuerpflichtigen bleiben außer Betracht:

Allgemeiner Absetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988,

Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 EStG 1988,

-
- # Verkehrs-, Arbeitnehmer- bzw. Grenzgängerabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988,
 - # Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988,
 - # außergewöhnliche Belastungen im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988,
 - # die Tarifbegünstigung nach § 38 EStG 1988,
 - # die Veranlagungsbestimmungen gemäß § 41 EStG 1988,
 - # Freibeträge für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen gemäß § 105 EStG 1988,
 - # die Mietzinsbeihilfe iSd § 107 EStG 1988,
 - # das Bausparen nach § 108 EStG 1988 und
 - # die Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988.

Die nach § 70 Abs. 2 EStG 1988 im Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzten Absetzbeträge gehen bei der Veranlagung nicht verloren. Sonderausgaben beschränkt Steuerpflichtiger sind gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn sie einen Inlandsbezug aufweisen.

Zur Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Arbeitnehmer siehe auch Rz 1241a ff LStR 2002.

LStR RZ 1241:

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen. Folgende Absetzbeträge kommen zur Anwendung:

- # Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988, Rz 805 bis 808)
- # Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, Rz 805 bis 808)
- # Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988, Rz 809 bis 810)

Der Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, der Kinderabsetzbetrag und der Unterhaltsabsetzbetrag stehen beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu.

Beim Steuerabzug berücksichtigte Absetzbeträge sind im Falle einer Veranlagung zu berücksichtigen (§ 102 Abs. 3 EStG 1988).

LStR RZ 807:

Ein Verkehrsabsetzbetrag von jährlich 291 Euro steht allen Arbeitnehmern zu, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, und zwar auch dann, wenn sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Über den Normalfall hinaus sind Aufwendungen für

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Rechtliche Würdigung:

Der Bw stützt seine Berufung neben [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) auch auf die dazu ergangenen LStR, insbesonders RZ 1241I.

Die Abgabenbehörde I. Instanz führt in der BVE aus, dass seitens des bundesweiten Fachbereiches die Meinung vertreten werde, dass die RZ 1241I zu weit gefasst sei und daher korrigiert werden wird.

Die bundesweiten Fachbereiche der Steuer- und Zollkoordination des BMF verstehen sich als „*Serviceeinrichtungen für die Kolleginnen und Kollegen der Finanzämter, Zollämter und Großbetriebsprüfungen. Wir wollen Sie vor allem durch rasche und unbürokratische Auskunftserteilungen sowie durch die anwenderorientierte und zeitgerechte Bereitstellung relevanter Fachinformationen unterstützen.*

In diesem Sinne sind natürlich die der Abgabenbehörde I. Instanz zuteil gewordenen Auskünfte und Rechtsansichten des bundesweiten Fachbereiches der handelnden Abgabenbehörde I. Instanz zuzurechnen.

Der Bw selbst stützt sich einerseits auf die für ihn günstige Auslegung in den LStR RZ 1241I und verweist zur geplanten Änderung der Richtlinien auf die Entscheidung des VwGH vom 22.04.2009, [2007/15/0143](#), in der es wörtlich heißt:

„*Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Beschwerdeführer angesprochenen Umsatzsteuerrichtlinien, stellen keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0075, und vom 25. Oktober 2006, 2005/15/0012).*“

Und in der zit. Entscheidung 2005/13/0075:

„*Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen sind für den Verwaltungsgerichtshof keine maßgebende Rechtsquelle (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. März 2005, 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, und - ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien - vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139, sowie vom 22. Februar 2007, 2002/14/0140).*“

Auch der unabhängige Finanzsenat hat seine Entscheidungen auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen.

Zu RZ 807 der LStR ist jedoch anzumerken, dass dabei nur über unbeschränkte Steuerpflicht Aussagen getroffen werden.

Für die vorliegende Rechtsfrage ist ausschließlich [§ 102 EStG 1988](#) relevant, dessen Abs. 3 lautet:

„Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 1 mit der Maßgabe zu berechnen, dass dem Einkommen ein Betrag von 9 000 Euro hinzuzurechnen ist. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind zu berücksichtigen.“

Der erste Satz ordnet also an, dass im Rahmen der Veranlagung die Steuer für beschränkt Steuerpflichtige nach [§ 33 EStG 1988](#) zu berechnen ist und zwar ausschließlich nach dessen Abs. 1. Darüber hinausgehend ordnet der zweite Satz des Abs. 3 an, dass die beim Abzug der Lohnsteuer berücksichtigten Absetzbeträge erhalten bleiben.

Im vorliegenden Falle ist die Einkommensteuer des Bw nach [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berechnen und ein Betrag von € 9.000,00 hinzuzurechnen. Dem Gesetz ist keine weitere Anordnung zu entnehmen. Da kein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorliegt, scheidet der Ansatz von Absetzbeträgen generell aus, da die Steuer nach dem klaren Wortlaut des [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) (nur) nach [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berechnen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in der Entscheidung vom 03.09.2010, RV/0057-F/09, ausgeführt, „*dass der erste Satz der zitierten Bestimmung von Lehre (Doralt/Ludwig, EStG9, § 102 Tz 42; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 102 Tz 4) und Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 8040) übereinstimmend dahingehend ausgelegt wird, dass die Einkommensteuer bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) zu berechnen ist und die Absetzbeträge grundsätzlich nicht zustehen. ...*

Eindeutig in diesem Sinne liest sich Jakom/Marschner EStG, 2010, § 102 Rz 19, wo es heißt, die Einkommensteuer sei in solchen Fällen nur nach § 33 Abs. 1 EStG zu berechnen. Dieses Normverständnis erweist sich auch als zutreffend, da es bewirkt, dass ein allfälliger Widerspruch zwischen § 33 Abs. 2 und § 102 Abs. 3 zweiter Satz vermieden wird. Dort ist angeordnet, dass beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge zu berücksichtigen sind.“

Der Bw übersieht bei der Argumentation zur Anspruchsvoraussetzung des § 33 Abs. 5 Z.1 EStG 1988, den letzten Halbsatz dieser Bestimmung:

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge (Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag) zu, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Diese Voraussetzung (wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen) ist aber im vorliegenden Falle nicht gegeben.

Die Steuer ist gemäß [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) ausschließlich nach [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berechnen. Da die Voraussetzungen des zweiten Satzes des [§ 102 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht vorliegen, weil eben kein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen war, sind auch keine Absetzbeträge zu berücksichtigen.

Salzburg, am 19. September 2012