



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch DI Paul Weinknecht, Steuerberater, 5020 Salzburg, Universitätsplatz 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 10. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem bekämpften Bescheid zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat den Antrag des Berufungswerbers (Bw.) auf Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für 2002 bescheidmäßig mit der Begründung abgewiesen, dass die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehegatten höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 4.400,- seien.

Gegen die Nichtanerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages (und die damit verbundene Kürzung der Sonderausgaben) wurde Berufung erhoben. Maßgebend für die Ermittlung des Grenzbetrages sei der Gesamtbetrag aller Einkünfte, wobei allerdings steuerfreie Einkünfte (mit bestimmten taxativ aufgezählten Ausnahmen) generell außer Ansatz blieben. Demnach betrage bei der Ehegattin des Bw. der Gesamtbetrag aller (steuerpflichtigen) Einkünfte für den Streitzeitraum 2002 € 4.176,54. Zu untersuchen sei lediglich die Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 3 EStG, wonach von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu € 730,- abzuziehen sei, sofern das Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalte. Nach der Kommentarmeinung von Quantschnigg (Einkommensteuer-Handbuch 1993, § 33 Tz 13.3)

sei der Veranlagungsfreibetrag eine Maßnahme der Einkommensermittlung, welche der Ermittlung der Einkünfte nachgelagert sei und daher (unter Berufung auf Abschnitt 91 EStR 1984) bei der Grenzermittlung nicht ausgeschieden werden dürfe. Weder die EStR in der damaligen noch in der heutigen Fassung erwähnen den Veranlagungsfreibetrag. Weiters ordne die Bestimmung des § 41 Abs. 3 EStG an, dass der Veranlagungsfreibetrag von den anderen Einkünften in Abzug zu bringen sei. Ebenderselbe Einkünftebegriff im Sinne des § 2 Abs. 2 Z. 4 EStG werde in § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG angezogen und werde lediglich bezüglich der von der Besteuerung ausgenommenen, also steuerfreien Teile der Einkünfte modifiziert. Auch die Darstellung im Einkommensteuerbescheid folge dieser Systematik und bringe den Veranlagungsfreibetrag vor dem Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug. Die durch den Veranlagungsfreibetrag bewirkte Steuerbefreiung sei somit durch § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG gedeckt (argumentum: Andere steuerfreie Einkünfte seien nicht zu berücksichtigen).

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Bw. zuzüglich des Freibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG (€ 251,38) betragen € 4.427,92. Der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe somit nicht zu.

Daraufhin wurde die Entscheidung des UFS beantragt. Nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG werden bestimmte steuerfreie Einkünfte als AVAB-schädlich genannt. Andere steuerfreie Einkünfte seien somit nicht zu berücksichtigen. Auch die historische Entwicklung dieser Gesetzesnorm deute darauf hin, dass der Gesetzgeber einen weiten Anwendungsbereich dieser Befreiungsbestimmung intendiert habe. Blieben nach dem EStG 1972 nur steuerfreie Einkünfte im Sinne dieses Bundesgesetzes mit Ausnahme der Einkünfte im Sinne des § 3 Z. 14 a außer Ansatz, so sei die Einschränkung auf die Befreiungsbestimmungen innerhalb des EStG mit Inkrafttreten des EStG 1988 aufgegeben worden.

Dem bekämpften Bescheid könne keine Begründung oder Ableitung aus dem Gesetz entnommen werden, dass es sich bei § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG um eine Veranlagungsbestimmung handle. Nach der Regelung, die § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG vorsehe, spiele es keine Rolle, auf welcher Stufe des Veranlagungsverfahrens Einkünfte steuerfrei gestellt würden. Der in § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG umschriebene Tatbestand (steuerfreie Einkünfte) erscheine durch die Befreiung in § 41 Abs. 3 EStG exakt erfüllt zu sein, wenn man sich bewusst mache, dass § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG den gleichen Einkünftebegriff wie offenkundig auch § 41 Abs. 3 EStG verwende: "Die Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 stellt bei der Normierung der für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgeblichen Grenze ausdrücklich auf die Einkünfte des Ehepartners ab und bezieht sich demnach aus systematischer Sicht auf die Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 bis 4 EStG 1988, somit auch auf jene Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die die Frage der Einkunftsermittlung behandeln" (VwGH vom 27. 9. 2000, Zl. 97/14/0033).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 steht einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag von € 364,- (S 5.000,-) jährlich zu. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. ... Voraussetzung ist, dass der Ehepartner bei mindestens einem Kind Einkünfte von höchstens € 4.400,- (S 60.000,-) jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z. 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreien Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 ist, sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu € 730,- (S 10.000,-) abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte € 730 (S 10.000,-) übersteigen.

Die Grenzbeträge (für das Streitjahr 2002 in der Höhe von € 4.400,-) beziehen sich jeweils nicht auf die Einnahmen, sondern auf die Einkünfte. Es handelt sich dabei jeweils um Nettogrößen. Maßgebend ist die Summe aller in einem Jahr bezogenen Einkünfte, gegebenenfalls nach Vornahme des Verlustausgleichs.

Steuerfreie Beträge sind in die Grenzbetragsermittlung nur dann einzubeziehen, wenn sie auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen steuerfrei gestellt sind oder es sich um solche im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 10 oder Z. 11 handelt.

Maßnahmen der Einkommensermittlung, die in der Reihenfolge der Einkommensermittlung nach der Stufe der Ermittlung der Einkünfte samt Verlustausgleich kommen, wie der Abzug des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG, dürfen bei der Grenzbetragesermittlung nicht ausgeschieden werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Oktober 1992, § 33 Tz 13.3).

Systematisch stellt der Veranlagungsfreibetrag weder eine Vorschrift zur Ermittlung der einzelnen Einkünfte noch eine Tarifvorschrift dar; der Freibetrag ist vielmehr bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte zu berücksichtigen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Oktober 1992, § 41, Tz 5).

Dem die Ehegattin des Bw. betreffenden Einkommensteuerbescheid für 2002 ist folgende Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte zu entnehmen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 783,78
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	4.176,54

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.035,16
Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG	- 251,38
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.176,54

Strittig ist, ob der im Rahmen der Veranlagung der Ehegattin des Bw. in Abzug gebrachte Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG für die Ermittlung des maßgeblichen Grenzbetrages von € 4.400,- wiederum hinzuzurechnen ist, wodurch dieser Grenzbetrag überschritten wäre und dem Bw. somit der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zu stünde.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages mit der Begründung, dass der Freibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG, der bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen und anderen Einkünften anzuwenden ist, eine Veranlagungsbestimmung darstellt.

Der UFS schließt sich dieser Rechtsansicht an. Grundsätzlich gilt, dass bei Ermittlung des maßgeblichen Grenzbetrages für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages befreite Einkünfte außer Ansatz bleiben, es sei denn, es handelt sich um solche auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen oder um Befreiungen gemäß § 3 Abs.1 Z. 4 lit. a (Wohngeld) bzw. § 3 Abs. 1 Z. 10 (Auslandsmontagen) und Z.11 (Entwicklungshilfe). Außer Ansatz verbleiben daher insbesondere die anderen in § 3 EStG angeführten Einkünfte, die unter den Freibetrag des § 67 Abs. 1 fallenden sonstigen Einkünfte, die unter einen der Freibeträge des § 68 fallenden Einkünfte sowie die unter sonstige sachliche Befreiungen fallenden Einkünfte, wie etwa Einkünfte innerhalb der Freibeträge des § 24 Abs. 4, des § 31 Abs. 3, der Befreiung des § 27 Abs. 3 usw. Dabei handelt es sich um sachliche bzw. sonstige sachliche Befreiungen. Im Gegensatz dazu stellt der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG eine Maßnahme der Einkommensermittlung dar, die in der Reihenfolge der Einkommensermittlung nach der Stufe der Einkünfteermittlung ebenso wie der Abzug von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen kommen.

Wie eingangs bereits dargelegt stellt systematisch gesehen der Veranlagungsfreibetrag keine Vorschrift zur Ermittlung der einzelnen Einkünfte dar und ist folglich erst bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte zu berücksichtigen. Der UFS teilt daher nicht die vom Bw. unter Hinweis auf den methodischen Ansatz in § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG vertretene Ansicht, wonach grundsätzlich alle Steuerfreistellungen für den Grenzbetrag beachtlich und die steuerfreien Einkünfte nur in den vier taxativ aufgezählten Fällen in den Grenzbetrag einzubeziehen seien.

Der Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. 9. 2000, Zl. 97/14/0033, vermag für den Bw. ebenso wenig zu gewinnen wie der Hinweis auf die Darstellung im

Einkommensteuerbescheid, wonach der Veranlagungsfreibetrag vor dem Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug gebracht werde.

Dem angesprochenen Erkenntnis des VwGH liegt die Aussage zu Grunde, dass "unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur nach Maßgabe der dort genannten Voraussetzungen und nur in Form von Pauschbeträgen als Werbungskosten abzugsfähig seien. Die Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG stelle bei der Normierung der für den Alleinverdienerabsetzbetrag maßgeblichen Grenze ausdrücklich auf die "Einkünfte" des Ehepartners ab und beziehe sich demnach aus systematischer Sicht auf die Einkünfte des § 2 Abs. 2 bis 4 EStG 1988, somit auf jene Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die die Frage der Einkunftsermittlung betreffen". Der in Rede stehende Veranlagungsfreibetrag – wie bereits oben ausgeführt – stellt aber als Maßnahme der Einkommensermittlung gerade nicht auf die Ermittlung der Einkünfte ab, sondern ist der Ermittlung der einzelnen Einkünfte nachgelagert.

Nichts anderes kommt im Einkommensteuerbescheid zum Ausdruck, welcher zunächst die einzelnen Einkünfte gesondert anführt. Erst in der Folge kommt es zum Abzug des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG als Maßnahme der Einkommensermittlung. Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 26. Jänner 2006