



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.Ing. J.P., vertreten durch DKfm.J.P., Wirtschaftstreuhänder, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

	Euro
Einkommen	7.211,66
Einkommensteuer	525,01
Bisher – „ – lt.BVE	703,86
Abgabengutschrift	178,85

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war überwiegend im Berufszeitraum, nämlich von 1.Jänner bis 29.November 2002 (insgesamt 333 Tage) arbeitslos. Aus diesem Titel bezog er Arbeitslosengeld in Höhe von € 12.004,65. Weiters bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zeitraum 1.Dezember bis 31.Dezember 2002 in Höhe von 421,34 (KZ 245 lt. Lohnzettel). Lohnsteuer ist aufgrund dieses geringen Bezuges im Dezember 2002 nicht angefallen. Der am 11.November 2002 ergangene Einkommensteuerbescheid enthielt ua folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihre Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von

€ 506,22 durch 32 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit **€ 12.479,51** ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit **11,73 %** ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet .

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. , vertreten durch seinen Steuerberater , innerhalb offener Frist **Berufung** mit der Begründung, der ermittelte Durchschnittssteuersatz sei richtig 7,28 % anstatt 11,73 %.Auf die Beilage (rechnerische Darstellung) wurde verwiesen.

Beilage:

Nichtselbständige Einkünfte (KZ 245 lt. LZ € 421,34 abzüglich € 21,67 und vor Abzug des Werbungskostenpauschales)	399,67
Umrechnung auf Jahresbetrag (399,67 dividiert durch restliches Kalenderjahr 32 Tage x 365)	4.558,74
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Splitting in € 97,21 während des	106,55

Arbeitslosengeldbezug und € 9,34 im Zeitraum Dezember 2002 - jedoch keine Einbeziehung , da ganzjährige Einkünfte)	
Vermietung und Verpachtung)	7.640,44
Abzüglich Sonderausgaben	803,00
Zu versteuerndes Einkommen (tatsächlich)	11.370,73
Steuer	
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die restlichen 4.197,92	1.271,22
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	2.033,52
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag (neu)	860,35
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
-Verkehrsabsetzbetrag (Stattgabe)	291,00
100 %- keine Einschleifregelung	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	828,18
Durchschnittssteuersatz von 11.370,73	7,28 %

Der anhand der Kontrollrechnung ermittelte Steuersatz betrage 47,95 %. Die Umrechnungsvariante sei daher günstiger.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2003 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Begründend führte es ua. aus:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihre Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von **€ 399,67 durch 32 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert**. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit **€ 11.370,72** ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit **9,76 %** ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet .

Der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag stehen nur insoweit zu, als sie nicht mehr als 22% der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte betragen.

Während das Finanzamt im Erstbescheid bei der Umrechnung noch die ganzjährig bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezog (€ 399,67 Bezug aus nichtselbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 106,55 = € 506,22) , wurden in der Berufungsvorentscheidung nur mehr die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit umgerechnet (€ 399,67 dividiert durch 32 Tage x 365 zuzüglich sonstige Einkünfte = Einkommen mit

€ 11.370,72 (anstatt bisher € 12.479,51).

In seinem **Vorlageantrag** vom 14.Jänner 2004 führte die steuerliche Vertretung aus:

*Bei der Berechnung der tarifmäßigen Lohnsteuer für die gemäß § 3 Abs. 2 hochzurechnenden Einkünfte sei bezüglich der Einschränkung für die Anrechnung des Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrages (22 % der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte) **das hochgerechnete Einkommen** (gemeint offenbar den umgerechneten Jahresbetrag im Sinne des § 33 Abs.2 EStG 1988 letzter Satz (Verweis auf § 3 Abs. 2) heranzuziehen. Vom hochgerechneten Jahreseinkommen wäre der Arbeitnehmerabsetzbetrag mit € 54 und der Verkehrsabsetzbetrag mit € 291 in voller Höhe in Abzug zu bringen, weil diese „Freibeträge“ unter der 22 %Grenze des § 33 Abs. 2 liegen würden. Bei richtiger Berechnung ergebe sich ein Durchschnittssteuersatz von 7,28 % (siehe Beilage zur Berufung vom 4.Dezember 2003). Für den Fall einer Stattgabe wäre er mit einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.*

Am 7.Mai 2004 wurde das Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Um- bzw. Hochrechnung:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die **für das restliche Kalenderjahr** bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf

einen **Jahresbetrag** umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich für den Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 29. November 2002) bezogen. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (das ist der vom 1. Dezember 2002 bis zum 31. Dezember 2002 bezogene Aktivbezug (**€ 399,67**) für die Ermittlung des Steuersatzes **auf das ganze Jahr hochzurechnen** sind (vgl. VwGH vom 26.3.2003, 97/13/0118).

Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** sind **nicht um- bzw. hochzurechnen**, da diese **ganzjährig** bezogen wurden (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2003 - zur Frage der Um- bzw. Hochrechnung im Falle von nicht ganzjährigen Einkünften - vgl. Kordik in SWK 1997 /7, Seite 201).

Fiktive Einkommensermittlung- Um- bzw. Hochrechnung (nichtselbstständige Arbeit)

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (KZ 245 lt. LZ)	421,34
Sonstige WK ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	21,67
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Basis für Umrechnung)	399,67
UMRECHNUNG:	
399,67 dividiert durch 32 x 365	4.558,74
Summe (=BASIS für Einschleifregelung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 letzter Satz (22 % = 1.002,92))	

Einschleifregelung im Sinne des § 3 Abs. EStG 1988 (22 % Regel)

Gemäß **§ 33 Abs.2** EStG 1988 idF **BGBI. I Nr. 142/2000** sind Absetzbeträge im Sinne des § 33 Abs.5 oder des Abs.6 insoweit nicht abzuziehen, als sie mehr als 22 % der zum laufenden Tarif zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünften betragen. Im Falle **des § 3 Abs. 2** ist der **sich aufgrund der Umrechnung ergebende Jahresbetrag** heranzuziehen (BGBI 1993/818 ab 1994).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ist **vom umgerechneten Jahresbetrag** (bezogen auf die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte, nämlich in Höhe von € **4.558,74**– und **nicht von den tatsächlichen lohnsteuerpflichtigen Einkünften** auszugehen.

DARSTELLUNG

Berechnung lt. EDV-Programm(Angaben in €) –22 % Einschleifregelung:

Nichtselbständige Einkünfte:	421,34
- Werbungskostenpauschale	132,00
Nichtselbständige Einkünfte	289,34
22 %	
Summe	63,65
Verkehrsabsetzbetrag (Einschleifregelung)	9,65
Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Summe	63,65

Das EDV-Berechnungsprogramm der österreichischen Finanzverwaltung bietet allerdings auch gar keine andere Möglichkeit, weswegen die Vorgangsweise des Finanzamtes als „EDV-konform“ zu bezeichnen ist.

Absetzbeträge (Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag)

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 59/2001(ab 2002) stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 € (ATS 4.000,00) jährlich.
2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 € (ATS 750,00) jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.

Durchschnittssteuersatzberechnung:

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Durchschnittssteuersatzermittlung	Angaben in €
Gesamtbetrag der Einkünfte bisher	4.558,74
zuzüglich andere Einkünfte	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	106,55
Vermietung und Verpachtung	7.640,44
abzüglich Werbungskostenpauschale	132,00
abzüglich Sonderausgaben	730,00
abzüglich Sonstige Sonderausgaben	73,00
Fiktives Einkommen	11.370,72
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die restlichen 4.100,72	1.271,22
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	2.033,52
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag	860,35
-Verkehrsabsetzbetrag (Stattgabe) (100 %- keine Einschleifregelung)	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	828,17
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	7,28 %

(828,17 dividiert durch 11.370,72)	
------------------------------------	--

Die Einkommensermittlung stellt sich daher wie folgt dar:

Nichtselbständige Einkünfte (KZ lt. LZ 421,34 abzüglich 21,67 und abzüglich 132,00)	267,67
Einkünfte aus Gewerbebetrieb(ganzjährig)	106,55
Vermietung und Verpachtung)	7.640,44
Gesamtbetrag der Einkünfte	8.014,66
Abzüglich Sonderausgaben	803,00
Zu versteuerndes Einkommen (tatsächlich)	7.211,66
Steuer	
0%für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die restlichen 4.197,92	1.271,22
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	2.033,52
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag (neu)	860,35
-Verkehrsabsetzbetrag (Stattgabe) (100 %- keine Einschleifregelung)	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
7,28 % (Durchschnittssteuersatz) von 7.211,66 (tatsächliches Einkommen)	
Festgesetzte Einkommensteuer lt. UFS	525,01
Bisher –,, – lt. BVE	703,86
Abgabengutschrift	178,85

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben.

Linz, am 14.Juni 2004