

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. A, dem Berichterstatter Mag. B und die weiteren Senatsmitglieder Mag. C, Arbeiterkammer Steiermark, und Mag. D, Landwirtschaftskammer Steiermark, in der Beschwerdesache der Frau Bf über die Beschwerde vom 06.06.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 16.05.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 in der Sitzung am 29.11.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Gegenüber der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26.6.2012 ergeben sich keine Änderungen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin hat im strittigen Jahr laut den aus dem angefochtenen Bescheid ersichtlichen Lohnzetteldaten (Kennzahl 245) nachstehende Einkünfte bezogen:

- Pensionsversicherungsanstalt: 1.4.-31.12.2011: Euro 15.696,81
- Pensionsversicherungsanstalt, (Erstattung von Beiträgen gem. § 70 ASVG):
31.5.-31.5.2011: Euro 3.363,11
- Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld: 1.1.-31.3.2011: Euro 4.935,60

Mit elektronisch übermittelter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Berücksichtigung von Sonderausgaben.

Das Finanzamt berücksichtigte die Sonderausgaben im gesetzlich möglichen Ausmaß und hat mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 dem Einkommen

der Beschwerdeführerin in Höhe von Euro 18.197,92 einen Betrag von Euro 6.237,79 hinzugerechnet und begründend darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 steuerfreie Einkommensersatz (insbesondere Arbeitslosengeld) erhalten habe, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) würden. Dabei seien die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet worden, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus sei ein Umrechnungszuschlag ermittelt worden, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit der fristgerecht eingebrachten Beschwerde begehrte die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 28.10.2008, RV/2307-W/08, dass lediglich der von der Pensionsversicherungsanstalt erhaltene Betrag für den Zeitraum 31.5 bis 31.5. in Höhe von Euro 3.363,11 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes herangezogen werde. Der nachgeforderte Betrag an Einkommensteuer in Höhe von 883 Euro sei nicht richtig berechnet worden, weil die Jahreslohnzettel, auf deren Basis der Bescheid beruhen würde, nicht richtig interpretiert worden seien und die Berechnung in Bezug auf die Hochrechnung steuerfreier Bezugsbestandteile bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nicht der ab 2010 geltenden Rechtslage entsprechen würde. Sollte dem vorstehenden Begehren nicht Folge geleistet werden, werde der seinerzeitige Antrag auf Durchführung des Jahresausgleiches für das Jahr 2011 zurückgezogen.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidung wurde der Bezug von der Pensionsversicherungsanstalt für den Zeitraum 31.5. bis 31.5. in Höhe von Euro 3.363,11 von der Hochrechnung ausgenommen und begründend ausgeführt, dass die im Zeitraum vom 1.4. bis 31.12. und vom 31.5. bis 31.5. von der Pensionsversicherungsanstalt erhaltenen nichtselbständigen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegen würden. Für den Zeitraum 31.5. bis 31.5. habe die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben eine Rückzahlung gemäß § 70 ASVG (Erstattung von Beiträgen in der Pensionsversicherung) erhalten (steuerpflichtige Bezüge in Höhe von Euro 3.363,11).

Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 habe bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d die auszahlende Stelle bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel sei ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug habe zu unterbleiben.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass die Beschwerdeführerin vom 1.1. bis 31.3. Arbeitslosengeld bezogen habe und somit der Durchschnittssteuersatz gemäß § 33 Abs. 10 und 11 EStG 1988 anzuwenden gewesen sei, wobei anzumerken sei, dass die Einkünfte für den Zeitraum 31.5. bis 31.5. in Höhe von 3.363,11 Euro nicht der Hochrechnung

unterliegen würden und von der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes gemäß § 33 Abs. 10 und 11 EStG 1988 ausgenommen seien.

Zum Antrag der Beschwerdeführerin, ihren Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurückzuziehen, verwies das Finanzamt auf § 41 EStG 1988, wonach bei Vorliegen von steuerpflichtigen Bezügen unter anderem beim gleichzeitigen Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden und beim Zufluss von Bezügen gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 (Rückzahlung von Pflichtbeiträgen) eine Pflichtveranlagung durchzuführen sei. Die Beschwerdeführerin habe im Kalenderjahr 2011 gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden (1.4.-31.12. Pensionsversicherungsanstalt und 31.5.-31.5. Pensionsversicherungsanstalt), bezogen und sei daher ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 EStG 1988 gegeben.

In dem fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wiederholte die Beschwerdeführerin zusammengefasst ihr Vorbringen und beantragte die Durchführung des Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Pflichtveranlagung (Zurückziehen des Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung):

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 unter anderem zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden.

Die Beschwerdeführerin hat steuerpflichtige Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt für den Zeitraum 1.4. bis 31.12. und für 31.5. bis 31.5. und damit gleichzeitig im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erhalten. Nach einer telefonischen in einem Aktenvermerk festgehaltenen und in der Begründung zur Beschwerde vorentscheidung vom 26.6.2012 der Beschwerdeführerin vorgehaltenen Auskunft der Beschwerdeführerin an einen Mitarbeiter des Finanzamtes handelt es sich bei den Bezügen vom 31.5. von der Pensionsversicherungsanstalt um die Erstattung von Beiträgen in der Pensionsversicherung gemäß § 70 ASVG. Auch in diesem Fall ist gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Pflichtveranlagung durchzuführen, weil die erstatteten Beiträge bei ihrem Anfallen steuermindernd angesetzt wurden und gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 bei der Erstattung ein vorläufiger Lohnsteuerabzug zu unterbleiben hat.

Da somit eindeutig ein Pflichtveranlagungstatbestand im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt, besteht keine Möglichkeit, einen etwaigen Antrag auf Veranlagung zurückzuziehen und das Finanzamt musste verpflichtend eine Veranlagung durchführen.

Zur Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 in der im strittigen Jahr 2011 geltenden Fassung, BGBl I 2001/144 ab 19.12.2001, lautet:

„Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.“

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes wird der Normzweck (vgl. Erl zur RV 277 BlgNR 17. GP, 6ff) einer Entsteuerung der außerhalb der Zeiten des Arbeitslosengeldbezuges zugeflossenen Einkünfte entgegen zu wirken, primär dadurch herbeigeführt, dass diese Einkünfte für Zwecke der Ermittlung eines Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umgerechnet werden.

Die Beschwerdeführerin hat für den Zeitraum 1.1. bis 31.3.2011 Arbeitslosengeld (steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988) bezogen (Tagsatz Euro 54,84 für 90 Tage ergibt Euro 4.935,60). Dieser Umstand fordert gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zwingend (vgl. „...so sind...“) die Miteinbeziehung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) in die Umrechnung auf einen Jahresbetrag. Bei diesen in die Hochrechnung einzubeziehenden Einkünften der Beschwerdeführerin handelt es sich um die von der Pensionsversicherungsanstalt für den Zeitraum 1.4. bis 31.12.2011 bezogene laufende Pension. Die für den Zeitraum 31.5. bis 31.5 von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von Euro 3.363,11 (Kennzahl 245 des Lohnzettels) erstatteten Beiträge in der Pensionsversicherung gemäß § 70 ASVG wurden vom Finanzamt in Zuge der Erledigung der Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.6.2012 von der Hochrechnung ausgenommen.

Als Umrechnungsbasis hat das Finanzamt in seiner Beschwerdeverentscheidung lediglich die laufenden Pensionseinkünfte in Höhe von Euro 15.696,81 (Kennzahl 245) herangezogen. Als Umrechnungszuschlag wurde ein Betrag von Euro 5.137,13 ($15.696,81 \times 365 / (365-90) - 15.696,81$) errechnet. Aus der sich ergebenden Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz (Einkommen in Höhe von 18.197,92 plus Umrechnungszuschlag in Höhe von Euro 5.137,13) hat das Finanzamt unter Zugrundelegung aller übrigen einkommensrelevanten Umstände eine Tarifsteuer von Euro 4.502,29 ($((23.335,05 - 11.000) \times 5.110,00 / 14.000)$) und einen Durchschnittsteuersatz von 17,82% ($4.157,29 / 23.335,05 \times 100$) errechnet.

Da die Kontrollrechnung, wie im angefochtenen Bescheid dargestellt, eine höhere Tarifsteuer von 4.502,29 ergibt, ist zwingend die für die Beschwerdeführerin günstigere Methode, das ist die dargestellte Variante der Hochrechnung und einer errechneten Einkommensteuer von Euro 3.514,25, anzuwenden.

Wenn die Beschwerdeführerin nach der von ihr übermittelten Berechnung als Umrechnungsbasis anstatt des Betrages in Höhe von Euro 15.696,81 den Betrag in Höhe von Euro 3.363,11 fordert, woraus sich nach ihren Berechnungen eine Nachforderung anstatt in Höhe von Euro 883,- bzw. laut Beschwerdeverentscheidung in Höhe von Euro 730,- lediglich eine Nachforderung in Höhe von Euro 18,- ergeben würde, weil die Jahreslohnzettel, auf deren Basis der Bescheid beruhen würde, nicht richtig interpretiert worden seien und weil die Berechnung in Bezug auf die Hochrechnung steuerfreier Bezugsteile bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) nicht der ab 2010 geltenden Rechtslage entsprechen würde, ist einerseits auf die in den vorangegangenen Ausführungen wiedergegebene Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 und deren eindeutigen Gesetzeswortlaut hinzuweisen und andererseits darauf, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung mit BGBl I 2001/144 ab 19.12.2001 mit dem gleichen Wortlaut anzuwenden ist. Wie bereits ausgeführt liegt der Zweck dieser Norm darin, einen rechtspolitisch unerwünschten

Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn steuerfreie, soziale Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Jahresausgleichszeitraum, Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften (bei der Beschwerdeführerin die Pensionsbezüge von der Pensionsversicherungsanstalt für den Zeitraum 1.4. bis 31.12.2011) zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege des Jahresausgleichs erhaltenen Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar EStG, Tz 36 zu § 3). Die laufenden Pensionsbezüge, wie von der Beschwerdeführerin gefordert, aus der Hochrechnung herauszunehmen, ist daher nicht möglich.

Aus der im Vorlageantrag genannten Entscheidung des UFS vom 28.10.2008, RV/2307/08, kann die Beschwerdeführerin ebenfalls nichts gewinnen, da es sich in der zitierten Entscheidung bei den zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes ausgenommenen Bezügen um über das gesamte Jahr durchgehende Bezüge vom 1.1. bis 31.12. gehandelt hat. Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind jedoch nur „die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte“, so wie bei der Beschwerdeführerin geschehen, hochzurechnen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich in der mit Beschwerde vorentscheidung vom 26.6.2012 geänderten Fassung als gesetzeskonform, sodass der Beschwerde im Ergebnis teilweise stattzugeben war. Gegenüber der Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes vom 26.6.1012 ergeben sich keine Änderungen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf den eindeutigen und klaren Gesetzeswortlaut die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 29. November 2017