



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vom 28. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 15. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2011 wird mit € 53,00 (Gutschrift) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der vom Berufungswerber (in Folge: Bw.) eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2011 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 15. Februar 2012 die Einkommensteuer mit € 300,00 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben und den Kinderfreibetrag für das Kind A sowie das Pendlerpauschale- für die Zeit seiner Beschäftigung bei der Firma S- beantragt. Außerdem wurde vom Bw. noch angeführt, dass der Progressionsvorbehalt im Zusammenhang mit dem Arbeitslosengeld falsch berechnet worden sei. Es seien lediglich jene Bezüge hochzurechnen, die außerhalb des Zeitraums des Arbeitslosengeldbezuges zugeflossen seien. Somit seien nicht nur die Bezüge der Firma L, sondern auch beide von der BUAK gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge aus der Umrechnungsbasis auszuschneiden.

Mit der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung wurde der Kinderfreibetrag und das Pendlerpauschale berücksichtigt und die Einkommensteuer mit einer Gutschrift von € 53,00 festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde vom Finanzamt folgendes angeführt:

Sie haben im Jahr 2011 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Aus der Umrechnung sind nur neben dem Arbeitslosengeld bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auszuscheiden. Die Einkünfte von der BUAK sind anteilige Bezugssteile und somit nicht aus der Umrechnungsbasis auszuscheiden (siehe Lohnsteuerrichtlinien Rz 114). Der Berufung war somit teilweise stattzugeben.

Im vom Bw. eingebrachten Vorlageantrag wurde das Berufungsvorbringen in Bezug auf die Berechnung des Progressionsvorbehaltes wiederholt und ergänzend ausgeführt, dass die vom Finanzamt angeführte Begründung, dass nur die neben dem Arbeitslosengeld bezogenen geringfügigen Einkünfte aus der Umrechnung auszuscheiden seien, nicht der Gesetzeslage entspreche.

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt angeführt, dass laut Sozialversicherungsdatenauszug die Bezüge von der BUAK (Winterfeiertagsentschädigung) für Zeiten außerhalb der Zeiträume des Bezuges von Transferleistungen bezogen worden seien und daher diese Bezüge nicht aus der Hochrechnung herausgenommen werden könnten.

Zur Klärung des Sachverhaltes wurde von der Referentin an die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) ein Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO gestellt und ersucht bekanntzugeben, in welchem Monat (oder Monaten) das Urlaubsentgelt ausbezahlt wurde sowie Abrechnungsnachweise zu übermitteln. Weiters wurde ersucht Gründe anzuführen, weshalb am übermittelten Lohnzettel als Lohnzahlungszeitraum das Kalenderjahr angeführt ist.

Diesem Ersuchen ist die BUAK nachgekommen und hat die Abrechnungsnachweise übermittelt und bekanntgegeben, dass im Kalenderjahr 2010 mit dem Finanzministerium vereinbart worden sei, bei Auszahlung von Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG eine eigene Lohnzettelform mit Lohnzahlungszeitraum 1.1.-31.12. ab dem Kalenderjahr 2011 auszustellen.

Grund dieser Vorgangsweise sei, dass Arbeitnehmer in der Baubranche in einem Kalenderjahr oftmals bei mehreren Arbeitgebern beschäftigt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Im Abgabensinformationssystem des Bundes sind unter der Position MELDUNGEN AKTIV von den bezugsauszahlenden Stellen folgende Daten für den Bw. gemeldet worden:

<i>Arbeitgeber/Auftraggeber</i>	<i>Zeitraum</i>
AMS (Arbeitslosengeld)	01.01.2011-07.03.2011
L	01.01.2011-07.03.2011
B	08.03.2011-05.05.2011
BUAK (Winterfeiertagsvergütung)	07.04.2011-07.04.2011
AMS (Arbeitslosengeld)	06.05.2011-15.05.2011
S	16.05.2011-08.11.2011
AMS (Arbeitslosengeld)	09.11.2011-31.12.2011
BUAK (Urlaubsentgelt)	01.01.2011-31.12.2011

Wie aus den Meldungen ersichtlich ist, hat der Bw. aus seiner beruflichen Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen. Nach den vom AMS übermittelten Meldungen hat der Bw. für 129 Tage Arbeitslosengeld von insgesamt € 4.198,95 erhalten. Die BUAK hat für den Bw. zwei Lohnzettel, einen für den Zeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2011 (Urlaubsentgelt) und einen für den Zeitraum 7. April 2011 (Winterfeiertagsvergütung) übermittelt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, welche Bezüge für die Umrechnung (Hochrechnung) heranzuziehen sind. Vom Bw. wird die Auffassung vertreten, dass beide von der BUAK erhaltenen Bezüge nicht in die Umrechnung miteinzubeziehen seien. Das Finanzamt ist der Rechtsansicht, dass die Bezüge von der BUAK für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes in die Hochrechnung einzubeziehen sind.

Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 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 (Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb) 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.

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.

Gemäß § 14 Abs. 2 des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972 (BUAG), ist die Bauarbeiter –Urlaubs- und Abfertigungskasse eine Körperschaft öffentlichen Rechts mit Sitz in Wien. Ihr Wirkungsbereich erstreckt sich auf das gesamte Bundesgebiet.

Gemäß § 85 Abs. 1 EStG 1988 haben Körperschaften des öffentlichen Rechts die Lohnsteuer nach diesem Bundesgesetz wie alle sonstigen Arbeitgeber einzubehalten. Öffentliche Kassen haben bei Auszahlung des Arbeitslohnes die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Durch § 85 EStG 1988 werden Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentliche Kassen den sonstigen Arbeitgebern gleichgestellt (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 12. Auflage, Tz 1 zu § 85).

Gemäß § 13j BUAG haben Arbeitnehmer unter den dort näher geregelten Voraussetzungen einen (ersatzweisen) Anspruch auf Winterfeiertagsvergütung und nach den §§ 8 bis 10 BUAG Anspruch auf Urlaubsentgelt und Urlaubsabfindung gegenüber der Urlaubs- und Abfertigungskasse.

§ 69 EStG 1988 normiert den Lohnsteuerabzug in besonderen Fällen. § 69 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2011 geltenden Fassung lautet wie folgt:

1 Bei Auszahlung der Winterfeiertagsvergütung gemäß § 13j BUAG durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse sind 22% Lohnsteuer einzubehalten.

2 Bei Auszahlung des Urlaubsentgelts gemäß § 8 Abs. 8 BUAG durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist Lohnsteuer unter Berücksichtigung des § 67 Abs. 5 EStG 1988 (§ 67 Abs. 5 EStG 1988 lautet: Von dem Urlaubsentgelt oder der Abfindung gemäß den §§ 8 bis 10 BUAG, ist die Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln) einzubehalten. Die laufenden Bezüge sind nach dem Lohnsteuertarif unter Berücksichtigung des § 77 Abs. 1 zweiter Satz (beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag) zu versteuern, die sonstigen Bezüge sind mit 6% zu versteuern.

3 Zur Berücksichtigung der Bezüge nach Z 1 und 2 im Veranlagungsverfahren hat die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse bis zum 31. Jänner des Folgejahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Der Bw. bezog im Kalenderjahr 2011 unstrittig Arbeitslosengeld iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (laut den übermittelten Meldungen vom 1. Jänner bis 7. März, vom 6. Mai bis 15. Mai und vom 9. November bis 31. Dezember). Aus seiner beruflichen Tätigkeit erzielte der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von drei Arbeitgebern für die Zeiträume vom 1. Jänner bis 7. März (L), vom 8. März bis 5. Mai (B) und vom 16. Mai bis 8. November (S). Weiters hat der Bw. von der BUAK für den Zeitraum 7. April und für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember Bezüge erhalten. Durch den Bezug des Arbeitslosengeldes ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind. Dies bedeutet, dass vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen sind, während ganzjährig bezogene Einkünfte nicht mit hochgerechnet werden dürfen (vgl. Hofstätter /Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 36, Doralt EStG, § 3 Tz 19/1, Jakom/Laudacher EStG, 2012, § 3 Rz 122, jeweils unter Verweis auf VwGH vom 22. November 2006, 2006/15/0084, UFS RV/2927-W/11).

Die BUAK ist ihrer im § 69 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 angeordneten Verpflichtung nachgekommen und hat für den Bw. zwei Lohnzettel übermittelt. Für die Winterfeiertagsvergütung gemäß § 13j BUAG wurde ein Lohnzettel mit Lohnzahlungszeitraum 7. April 2011 ausgestellt. Die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) sind mit € 202,49 ausgewiesen. Die Winterfeiertagsvergütung wurde nicht gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld bezogen sondern danach- am 7. April 2011- sodass diese steuerpflichtigen Bezüge für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes in die Hochrechnung miteinzubeziehen sind.

Außerdem hat der Bw. Urlaubsentgelt gemäß § 8 Abs. 8 BUAG von der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse erhalten. Das Bauarbeiterurlaubsentgelt ist das Urlaubsentgelt, das dem Arbeitnehmer zusteht, wenn er noch im Dienstverhältnis zu seinem Arbeitgeber steht. Dieses Urlaubsentgelt ist zur Hälfte als sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 mit 6%, die andere Hälfte ist als laufender Bezug zu versteuern. Die Halbierung trägt der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes nach dem BUAG Rechnung: Nach § 4 Abs. 2 BUAG besteht das Urlaubsentgelt aus einer der Urlaubsdauer entsprechenden Lohnfortzahlung und

einem Urlaubszuschuss in gleicher Höhe. Das Urlaubsentgelt stellt daher nur zur Hälfte einen sonstigen Bezug dar (vgl. Doralt EStG, Kommentar 14. Auflage, § 67 Tz 63).

Nach den von der BUAK übermittelten Unterlagen hat diese das Urlaubsentgelt am 5. April 2011 und am 11. August 2011 an den Bw. überwiesen. Der Bw. ist in diesen Zeiträumen in Dienstverhältnissen (B und S) gestanden. Für das Urlaubsentgelt hat die BUAK einen Lohnzettel mit Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2011 ausgestellt. Die steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) sind mit € 2.453,12 ausgewiesen. Nach Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates entspricht die Ausstellung des Lohnzettels mit einem ganzjährigen Lohnzahlungszeitraum nicht den gesetzlichen Bestimmungen, da von der BUAK die Auszahlung des Urlaubsentgeltes in den Monaten April und August erfolgt ist. Da es sich beim Urlaubsentgelt nicht um Einkünfte handelt, welche ganzjährig vom Bw. bezogen worden sind, sind die steuerpflichtigen laufenden Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) der BUAK für die Ermittlung des Steuersatzes in die Hochrechnung miteinzubeziehen.

Die vom Bw. mit dem Arbeitslosengeld gleichzeitig erhaltenen (geringfügigen) Einkünfte der L sind nicht umzurechnen (=in die Hochrechnung miteinzubeziehen), aber für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes anzusetzen.

Nachfolgend werden die Umrechnung und die Kontrollrechnung dargestellt.

Umrechnungsbasis

Gesamtbetrag der Einkünfte laut Bescheid vom 8. März 2012	12.495,40
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00
abzüglich Einkünfte L	683,40
Umrechnungsbasis	11.944,00

Berechnung des Durchschnittsteuersatzes

Steuerpflichtige Bezüge : Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen x Tage des Jahres = 11.944,00:236x365	18.472,65
- Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
- Kinderfreibetrag gem. § 106 a EStG 1988	-220,00
Hochgerechnetes Einkommen	18.060,65
+Einkünfte ohne Hochrechnung	683,40
Bemessungsgrundlage für Durchschnittsteuersatz	18.744,05
18.744,05-11.000: 14.000x 5110	2.826,60
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Jahressteuer	2.481,60
Durchschnittsteuersatz	13,24%
Jahressteuer:Einkommenx100=2.481,60:18.744,05x100	

Berechnung der Einkommensteuer

Einkommen laut Bescheid vom 8. März 2012	12.215,40
13,24% von 12.215,40	1.617,32
anrechenbare Lohnsteuer	1.670,56
Gutschrift	53,24
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,24
Gutschrift	53,00

Kontrollrechnung

Gesamtbetrag der Einkünfte	12.495,40
+ Arbeitslosengeld	+4.198,95
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
- Kinderfreibetrag § 106 a EStG 1988	-220,00
Einkommen	16.414,35

Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs.1 EStG 1988

$16.414,35 - 11.000 : 14.000 \times 5110$	1.976,23
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Einkommensteuer	1.631,23
anrechenbare Lohnsteuer	1.670,56
Gutschrift	39,33

Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 ergibt die Einkommensteuerberechnung eine Gutschrift von 53,00 Euro.

Dem Berufungsvorbringen des Bw. beide von der BUAK erhaltenen Bezüge aus der Hochrechnung (Umrechnung) auszuschneiden, kann nach den vorstehenden Ausführungen nicht gefolgt werden. Die von der BUAK erhaltenen Bezüge (Winterfeiertagsvergütung und Urlaubsentgelt) sind- da diese Bezüge nicht neben dem Arbeitslosengeld ausbezahlt wurden und auch nicht für das ganze Jahr bezogen worden sind- zufolge der gesetzlichen Bestimmung („die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte“) in die Hochrechnung miteinzubeziehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 18. November 2013