



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 4

GZ. RV/0666-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RS, W, vom 21. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 13. April 2007 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer „Selbstanzeige“ reichte der Berufungswerber (Bw.) am 28. Februar 2007 u.a. die Einkommensteuererklärung 2002 beim Finanzamt ein.

Er bezog in der Zeit vom 01.01.2002 – 15.07.2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (5.311,46 € brutto), Einkünfte aus selbständiger Arbeit (1.218,04 € netto) sowie Krankengeld (157,57 €), Arbeitslosengeld vom 01.08. – 28.08.2002 und vom 05.09.2002 – 25.12.2002 (Tagsatz 22,51 €) und Notstandshilfe vom 26.12. – 31.12.2002 (Tagsatz 20,95 €).

Mit Bescheid vom 13. April 2007 veranlagte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2002, die eine Gutschrift von € 383,94 ergab. Es berechnete diese wie folgt:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2002

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002

festgesetzt mit

-383,94 €

Bisher war vorgeschrieben

0,00 €

Das Einkommen

€

im Jahr 2002 beträgt

4.778,39 €

Berechnung der Einkommensteuer :			
Einkünfte aus selbständiger Arbeit ¹		1.218,04	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit			
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang			
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)		
J	3.994,31	€	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	€	3.862,31 €
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 (3) EStG 1988)			-241,96 €
Gesamtbetrag der Einkünfte			4.838,39 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):			
Pauschbetrag für Sonderausgaben			-60,00 €
Einkommen		4.778,39	€
Die Einkommensteuer beträgt:		0,00	€
0 % für die ersten 3.640,00		762,30	€
21 % für die weiteren 3.630,00		393,74	€
31 % für die restlichen 1.270,13		1.156,04	€
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		-887,00	€
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-306,00	€
Unterhaltsabsetzbetrag		-291,00	€
Verkehrsabsetzbetrag		-54,00	€
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-381,96	€
Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge		288,67	€
Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988		-93,29	€
Davon erstattungsfähig gemäß § 33(8) EStG 1988:		-93,29	€
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-93,29	€
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		-290,65	€
Einkommensteuer		-383,94	€
Anrechenbare Lohnsteuer (260)			
Festgesetzte Einkommensteuer			
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift			
Festgesetzte Einkommensteuer		-383,94	€
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		0,00	€
Abgabengutschrift		383,94	€

Dagegen berief der Bw. fristgerecht. Im Einzelnen führte er dabei aus:

„Mit Steuerbescheid vom 13.4.07 für das Jahr 2002 haben sie festgestellt, dass der „Gesamt-
betrag der Einkünfte ...4.778,39 € beträgt. Auf selbigem Blatt werden aber insgesamt
8.540,13 € in 3 Steuerstufen zur Verrechnung gebracht (0 %: 3.640 €; 21 %: 3.630 €, 31 %:
1.270,13 €). Hierin sehe ich einen fehlerhaften Übertrag, da gemäß Einkünfte-Feststellung
insgesamt nur € 1.138,39 in der Steuerstufe 21 % anzusetzen wären.“

Das Finanzamt erließ daraufhin am 18. Juli 2007 eine Berufungsvorentscheidung und stellte
die Berechnung der Einkommensteuer für 2002 folgendermaßen dar:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit Bisher war vorgeschrieben		-383,94 € -383,94 €
Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt		4.778,39 €
Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Übermittelte Lohnzettel laut Anhang Bezugsauszahlende Stelle J Pauschbetrag für Werbungskosten	steuerpfl. Bezüge (245) 3.994,31 € -132,00 €	1.218,04 € 3.862,31 € -241,96 €

Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)		
Gesamtbetrag der Einkünfte		4.838,39 €
Sonderausgaben (§18 EStG 1988), Pauschbetrag für Sonderausgaben:		-60,00 €
Einkommen		4.778,39 €
Die Einkommensteuer beträgt: 0 % für die ersten 3.640,00 € 21 % für die restlichen 1.451,57		0,00 € 304,83 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		304,83€
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag Unterhaltsabsetzbetrag Verkehrsabsetzbetrag Arbeitnehmerabsetzbetrag		-887,00 € -306,00 € -291,00 € -54,00 €
Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge		-1.233,17 €
Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988		1.139,88 €
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988 Arbeitnehmerabsetzbetrag		-93,29 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		-93,29 €
Einkommensteuer		-93,29 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-290,65 €
festgesetzte Einkommensteuer		-383,94 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift festgesetzte Einkommensteuer bisher festgesetzte Einkommensteuer		-383,94 € 383,94 €
Abgabengutschrift		0,00 €

Am 24. August 2007 langte beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, eine „Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung“ ein. Darin führte der Bw. aus:

„Mit Bescheid vom 17.7.07 haben sie auf Blatt 1 festgestellt, dass der „Gesamtbetrag der Einkünfte 4.778,39 € beträgt.

Zur Verrechnung gebracht wurden sodann aber 3.640 € mit 0 % und 1.451,57 € mit 21 %. Dies entspricht einer der Versteuerung unterworfenen Gesamtsumme von 5.091,57 €. Nach meinem Dafürhalten unterliegt die Differenz von 318,18 € nicht der Besteuerung von 21 %.

Des Weiteren bitte ich sie um Aufklärung, wieso auf Blatt 2 des o.g. Bescheids unter „Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988“ ein Betrag von 1.139,88 € aufscheint, der im Bescheid vom 13.4.07 noch 288,67 betrug. Ihrer neuen Berechnung zufolge liegt meine „Steuerschuld vor Abzug der Absetzbeträge“ um 851,21 € niedriger, doch bleibt am Ende der Einkommenssteuerbetrag gleich, nämlich € 383,94. Die Logik dieser Vorgangsweise erschließt sich mir nicht.“

In der Folge legte das Finanzamt Wien 6/7/15 die Berufung zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig sind die o.a. Einkünfte, die sich aus den abgabenrechtlichen Datenbanken ergeben. Unstrittig ist auch die festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von -383,94 € (Gutschrift). Somit ist der normative Teil des Bescheides nicht bekämpft.

Sehr wohl aber mangelt es dem Einkommensteuerbescheid 2002 an einer nachvollziehbaren Darstellung der Berechnung der Einkommensteuer. Aus diesem Grunde hat der Unabhängige Finanzsenat eine Nachprüfung des Einkommensteuerbescheides 2002 (vergleiche die Beilagen 1 und 2) vorgenommen und gelangte zu demselben Ergebnis wie das Finanzamt.

Zu Recht kritisiert der Bw. den Umstand, der mangelnden Nachvollziehbarkeit der Berechnung der Einkommensteuer, wenn er meint, dass das Finanzamt einerseits einen Gesamtbetrag an Einkünften von 4.778,39 € feststelle andererseits aber die Einkommensteuer von einem Betrag von € 8.540,13 in 3 Stufen (0 % für die ersten 3.640,00 € 21 % für die weiteren 3.630,00 € und 31 % für die restlichen 1.270,13 €) berechne. Vielmehr sehe er darin einen fehlerhaften Übertrag, da nur 1.138,39 € in der Steuerstufe mit 21 % anzusetzen seien.

Der Bw. bringt damit zum Ausdruck, dass lediglich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (1.218,04 €) und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (3.994,31 €) vermindert um die Werbungskosten (132,00 €) und den Pauschalbetrag für Sonderausgaben (60,00 €) der Besteuerung nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu unterziehen gewesen wären.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden:

Im Berufungsfall bezog der Bw. Activeinkünfte und Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe). Für diese Fälle gilt Folgendes:

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 normiert, dass das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit sind.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, dass dann wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge (u.a. solche nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 – somit das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld) 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 sind. 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**.

Zweck dieser Regelung – so die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII.GP) – ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünfte zusammentreffen. Dies könne, insbesondere der 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 der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten. Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3 Tz. 36). Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Sinne der obigen Ausführungen die Hoch- und Kontrollrechnung vorgenommen (siehe Beilage 1). Im Rahmen der Hochrechnung wurde die Einkommensteuer mit -290,65 € ermittelt. Im Rahmen der Kontrollrechnung ergab sich eine Einkommensteuer von -383,94 €. Auch das Finanzamt gelangte im Bescheid vom 13. April 2007 (wie auch in der Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2007) zu diesem Ergebnis. Das für den Bw. günstigere Ergebnis war heranzuziehen. Im Berufungsfall war dies die im Rahmen der Kontrollrechnung ermittelte (höhere) Steuergutschrift von 383,94 €. Die Festsetzung der Einkommensteuer mit -383,94 € war rechtmäßig.

Nicht hervor ging aus dem Erstbescheid (wie auch aus der Berufungsvorentscheidung) aber eine nachvollziehbare und schlüssige Begründung bzw. Berechnung der Einkommensteuer. Das Finanzamt hätte – wie es in den Folgejahren auch getan hat – die Berechnungsvarianten darlegen müssen.

Und auch in der Berufungsvorentscheidung wird die Kontrollrechnung nicht dargelegt. Vielmehr wurden laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes zu dem Einkommen von € 4.778,39

die Werbungskosten (132,00 €), der Veranlagungsfreibetrag (241,96 €) hinzu- und die Sonderausgaben (60,00 €) abzogen.

Das Vorbringen des Bw., wonach das in der Berufungsvorentscheidung der Besteuerung unterzogene Einkommen (3.640 € mit 10 % und 1.451,57 € mit 21 %, somit insgesamt 5.091,57 €) unrichtig und vielmehr das Einkommen von € 4.778,39 heranzuziehen sei, ist irrelevant und wirkt sich nicht auf die Einkommensteuerfestsetzung aus. Wie sich aus der Beilage 1 zeigt, ist im Berufungsfall ohnehin das im Rahmen der Kontrollrechnung ermittelte Einkommen (8.087,36 €) maßgebend.

Zu dem Argument, dass nicht klar sei, wieso auf Blatt 2 der Berufungsvorentscheidung ein Betrag von 1.139,88 € als „nicht erstattungsfähig aufscheint“, im Erstbescheid aber lediglich ein Betrag von 288,67 € als solcher ausgewiesen ist, ist folgendes auszuführen:

§ 33 Abs. 8 EStG idF 142/2000 lautet:

Ist die nach Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ, so sind

...

bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 10 % der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen.

Im Berufungsfall wurden sowohl im Erstbescheid wie auch in der Berufungsvorentscheidung 93,29 € als erstattungsfähig im Sinne der leg. cit. („Arbeitnehmerabsetzbetrag“ = 10 % der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung aus dem Dienstverhältnis V.) in Abzug gebracht. Das der nicht erstattungsfähige Betrag im Erstbescheid 288,67 € bzw. in der Berufungsvorentscheidung 1.139,88 € betrug, ist auf die unterschiedlichen Berechnungsmodi im Zusammenhang mit der Einkommensteuer im Erstbescheid und in der Berufungsvorentscheidung zurückzuführen.

Richtig ist sowohl im Erstbescheid wie auch in der Berufungsvorentscheidung der Abzug der 10 % Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung im Ausmaß von 93,29 €. Unter Bedachtnahme auf die anrechenbare Lohnsteuer von -290,94 € ermittelte das Finanzamt gesetzeskonform die Einkommensteuer mit -383,94 € (vgl. Beilage1 und Beilage 2).

Die Berufung war aus den angeführten Gründen abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Juli 2010

Anlagen:

Beilage 1 (Gegenüberstellung Hoch/Kontrollrechnung 2002)

Beilage 2 (Berechnungsvariante-Kontrollrechnung/Tarif 2002)