



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Mai 2012, StNr., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 18.4.2012, StNr., wurde die Einkommensteuer 2011 dem Bw gegenüber mit Euro 306,00 festgesetzt. Am 8.5.2012 erging ein Berichtigungsbescheid nach § 293 BAO. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw am 12.6.2012 Berufung mit der Begründung, dass sein Einkommen unter € 11.000,00 betragen habe und daher keine Einkommensteuer anfalle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27.6.2012, StNr., wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund mehrerer Lohnzettel ein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben sei, steuerfreie Bezugsteile eine Hochrechnung auslöse und die Aufwendung für außergewöhnliche Belastungen den Selbstbehalt nicht übersteige.

Mit Vorlageantrag vom 16.7.2012 beantragte der Bw die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw bezog in der Zeit vom 1.1. bis 30.6. und vom 1.9. bis 2.9.2011 Arbeitslosengeld, sowie vom 3.9. bis 31.12.2011 Notstandshilfe. Dazwischen war er bei zwei Arbeitgebern beschäftigt, und zwar vom 1.7. bis 31.8.2011, und geringfügig vom 1.1. bis 27.7.2011 und 26.9. bis 31.12.2011.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln.

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.

Nach [§ 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988](#) sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Die Bestimmung des [§ 3 Abs 2 EStG 1988](#) verfolgt den Zweck, dass eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften vermieden wird, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in bestimmten Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt (VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)). Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (VwGH 18.12.1990, [89/14/0283](#)).

Bestimmte steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs 1 EStG 1988 lösen daher bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs 1 oder 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung aus. Insbesondere sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen und zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs 4 EStG 1988) hochzurechnen.

Die Hochrechnung betrifft aber nur die laufenden Einkünfte, die "für das restliche Kalenderjahr" und somit außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen (zB Arbeitslosengeld) bezogen wurden. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf den Jahresbetrag hochzurechnen (zB neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)).

Der Umstand, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)).

Demgemäß dürfen nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Bezug von Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden. Ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden (VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#); Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34, S. 40).

Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung jener Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld bezieht, neutralisiert wird. Die Arbeitnehmerveranlagung ist in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen wie Arbeitslosengelder zurückführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Hingegen bewirkt der Umstand des zeitweise Fehlens jeglicher Einkünfte eine entsprechende Progressionsmilderung.

Zweck dieser Regelung - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne, insbesondere im Fall von teilweiser 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 Lohnsteuer höher sei als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Sinn einer solchen (Jahres-) Hochrechnung der maßgeblichen steuerpflichtigen Einkünfte zur Ermittlung des auf das (tatsächliche) Einkommen anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes ist, dass eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Pro-

gressionsmilderung mit einer solchen Hochrechnung (auf fiktive Jahreseinkünfte) ausgeschlossen werden soll. Neben der Steuerfreiheit der Transferleistung soll nicht ein weiterer durch diese Steuerfreiheit ausgelöster Steuervorteil treten. Andere Umstände (z.B. zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Das Ergebnis der Hochrechnung ist angeschlossen. Bei der Hochrechnung sind nur in den Monaten Juli und August 2011 (also außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen) bezogene Einkünfte zu berücksichtigen. Dabei wurde der von 1.1.2001 bis 27.7.2011 erhaltene Bezug aliquotiert.

Im vorliegenden Fall ist die Vollbesteuerung der Transferleistungen für den Bw vorteilhafter und somit maßgebend.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 28. November 2012