

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vom 17. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. November 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Besteuerung von Verdienstentgangentschädigungen für freiwillige Waffenübungen im Jahre 2011.

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte am 24. Oktober 2012 seine Einkommensteuererklärung 2011 beim Wohnsitzfinanzamt ein, wobei er die Berücksichtigung von Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen beantragte.

Da er im Streitjahr neben seinen Präsenzdiensteinkünften aber auch steuerfreie Einkommensersätze (Arbeitslosengeld) erhalten hat, wurde vom Finanzamt eine Pflichtveranlagung durchgeführt. Dabei kam es zu einer Hochrechnung zwecks Ermittlung eines Steuersatzes.

Der Bf. erhob am 17. Dezember 2012 gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Bei den hochgerechneten Einkünften handle es sich um Verdienstentgangentschädigungen aus freiwilligen Waffenübungen aus dem 6. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001. Bezüge aus dem 5. Hauptstück

des Heeresgebührengesetzes 2001 habe er nie vom BMLV erhalten. Daher sei im gegenständlichen Fall § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2013 als unbegründet ab und begründet dies unter Verweis auf § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, § 69 Abs. 3 EStG 1988 und § 67 Abs. 1 EStG 1988 wie folgt:

Bezüge gem. dem 6. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001 seien als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit „zur Gänze“ steuerpflichtig, unabhängig davon, ob eine Pauschalentschädigung oder ob eine Entschädigung in Höhe des tatsächlichen Verdienstentgangs erfolge.

Der Bf. stellte daraufhin am 14. Februar 2013 einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da das Heerespersonalamt Wien der Meinung sei, dass es sich bei den strittigen Einkünften um Verdienstentgangentschädigungen für freiwillige Waffenübungen aus dem 6. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001 handle und für den Bf. § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 relevant wäre.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 sei daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Es sei nicht nachvollziehbar, dass wegen 632,76 € für 14 Tage freiwilligen Dienst beim Bundesheer während seiner Arbeitslosigkeit 1.249 € Einkommensteuer bezahlen solle.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Lt. Versicherungsdatenauszug der Österr. Sozialversicherung bezog der Bf. im Streitjahr Arbeitslosen- und Krankengeld und war tageweise (außerhalb der Arbeitslosenzeiten) zwecks Ableistung von freiwilligen Waffenübungen versichert.

Weiters bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der A GmbH sowie Verdienstentgangentschädigungen vom Bundesministerium für Landesverteidigung (vgl. Lohnzettel ESt-Bescheid vom 23. November 2012).

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zunächst) von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt für den Fall, dass der Steuerpflichtige steuerfreies Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält (so wie im Fall des Bf. in den im Lohnzettel des Arbeitsmarktservice Österreich angegebenen Zeiträumen; vgl. Bescheid vom 23. November 2012), die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu besteuern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des anzuwendenden Einkommensteuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind (= besonderer Progressionsvorbehalt), wobei das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen ist.

Aus diesem Grund sind die Verdienstentgangsentschädigungen für freiwillige Waffenübungen auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

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.

Darauf wurde bereits vom Finanzamt in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2011 vom 23. November 2012 zutreffend hingewiesen.

Zweck dieser Regelung ist es, einen rechtpolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte 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 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. 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.

Das Arbeitslosengeld ist demnach steuerfrei. Zur Ermittlung des Steuersatzes werden aber die nichtselbständigen Einkünfte, die tatsächlich nur für einen Teil des Jahres bezogen wurden, fiktiv auf das ganze Jahr hochgerechnet und so der Steuersatz

ermittelt, der anzuwenden wäre, wenn die nichtselbständigen Einkünfte ganzjährig bezogen worden wären. Dieser Steuersatz wird dann auf das tatsächlich bezogene Einkommen angewendet und so die Einkommensteuer ermittelt. Schließlich wird mittels der Kontrollrechnung festgestellt, ob die so errechnete Einkommensteuer höher ist als die Steuer, die sich ergeben würde, wenn das Arbeitslosengeld besteuert würde. Festzusetzen ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung.

Aufgrund der nunmehr erfassten gesamten Einkünfte wurden die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 gesetzlich vorgesehene Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie eine Kontrollrechnung vorgenommen. Wie aus den nachfolgend dargestellten Berechnungen ersichtlich ist, erwies sich aufgrund des Günstigkeitsvergleiches gem. § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 die Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtige Einkünfte im Rahmen der Kontrollrechnung als für den Bf. ungünstigere Berechnung (Abgabenschuld i.H.v. 3.371,35 € statt 1.249 €) und war daher nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 23. November 2012 ist daher zu Recht ergangen.

Berechnungen:

A GmbH	1.1.-31.12.2011 (365 Tage)	33.716,44
BMLV	14 Tage	632,76
WKo ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag		186,00
WKo-Pauschale		132,00
Arbeitslosengeld	1.1.-14.1.2011 (14 Tage)	637,42
Arbeitslosengeld	14.2.-24.3.2011 (39 Tage)	1.775,67
Arbeitslosengeld	1.4.-22.5.2011 (52 Tage)	2.367,56
Arbeitslosengeld	28.5.-13.6.2011 (17 Tage)	774,01
Arbeitslosengeld	18.6.-24.6.2011 (7 Tage)	318,71
Arbeitslosengeld	14.7.-21.8.2011 (39 Tage)	1.775,67
Arbeitslosengeld	27.8.-7.9.2011 (12 Tage)	546,36
Arbeitslosengeld	17.9.-21.9.2011 (5 Tage)	227,65
Summe Arbeitslosengeld:		8.423,05

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

Gesamtbetrag der Einkünfte 33.716,44 + 632,76 – 186 - 132	34.031,20
+ WKo-Pauschale	132,00
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	-33.716,44
Umrechnungsbasis	446,76
Umrechnungszuschlag $446,76 \times 365 : (365 - 351) - 446,76$	11.200,91
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz 19.956,88 + 11.200,91	31.157,79
Steuer (vor Abzug der Absetzbeträge) $(31.157,79 - 25.000) \times 15.125 : 35.000 + 5.110$	7.771,04
VAB	-291,00
ANAB	-54,00
Jahressteuer	7.426,04
Durchschnittssteuersatz = Jahressteuer : Einkommen x 100	
7.426,04 31.157,79	x 100 = 23,83 %

a) Berechnung der Einkommensteuer:

Steuerpflichtige Bezüge (33.716,44 + 632,76)	34.349,20
- Werbungskosten (186 + 132)	-318,00
- Sonderausgaben (13.406,40 + 667,92)	-14.074,32
= Einkommen	19.956,88
23,83 % von 19.956,88	4.755,72
+ Steuer für sonstige Bezüge	195,27

$(3.769,12 [\text{KZ } 220] + 105,46 [\text{KZ } 220]) - 620 [\text{Freibetrag}] \times 6\%$	
- anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) $(3.601,64 + 100,80)$	-3.702,44
= Einkommensteuerschuld Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	1.248,55 ger. 1.249,00

b) Kontrollrechnung (= Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig):

Steuerpflichtige Bezüge (33.716,44 + 632,76)		34.349,20
+ Arbeitslosengeld		8.423,05
- Werbungskosten (186 + 132)		-318,00
- Sonderausgaben (13.406,40 + 667,92)		-14.074,32
= Einkommen		28.379,93
(28.379,93 – 25.000) $\times 11.335$ 26.000	+ 5.750 =	7.223,52
- ANAB		-54,00
- VAB		-291,00
= Einkommensteuer		6.878,52
+ Steuer für sonstige Bezüge		
+ Steuer für sonstige Bezüge $(3.769,12 [\text{KZ } 220] + 105,46 [\text{KZ } 220]) - 620 [\text{Freibetrag}] \times 6\%$		195,27
- anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260) $(3.601,64 + 100,80)$		-3.702,44
= Einkommensteuerschuld Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		3.371,35 ger. 3.371,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 3 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. August 2014