

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Preyer in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Hofstätter Aleksandar, Johann-Strauss-G 4/2/5, 1040 Wien, vom 11.09.2014, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 09.01.2013, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Mit der beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Einkommensteuerveranlagung für das Jahres 2011 erklärte der Bf. seine Bezüge aus nichtselbständiger Tätigkeit und gewerbliche Tätigkeit sowie erhaltene Arbeitslosenbezüge.

Das Finanzamt begründete die Abweisung der Beschwerde vom 17.1.2013 bezüglich Durchschnittsteuersatz und Kontrollrechnung wie folgt:

*"Der Stpfl. begründete sein Dienstverhältnis mit der E.GmbH am 01.09.2009 und beendigte dies zum 03.11.2009. Anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses wurde ihm eine freiwillige Abfertigung in Höhe von € 29.000,- brutto (€ 29.711,91 inkl. Zinsen) gewährt. Für das Dienstverhältnis galten bereits die Bestimmungen des Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG), BGBl. I, Nr. 100/2002.*

*Der Bf. erhielt im Beschwerdejahr Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe für folgende Zeiträume in folgender Höhe:*

*1.6.-28.9.2011: Euro 5.264,40*

*29.09.-30.11.2011: Euro 2.524,68*

*Gemäß § 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.*

*Im vorliegenden Fall hat der Stpfl. Arbeitslosengeld und Notstandshilfe nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen. Aus einem gewonnenen Rechtsstreit mit dem früheren Arbeitgeber wurde eine freiwillige Abfertigung im Jahr 2011 ausbezahlt. Zusätzlich erzielte der Stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom 01.01.2011 bis 31.12.2011 iHv. € 20.500,21.*

*Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c EStG 1988, 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 gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 leg.cit. 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 § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 leg.cit. steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 leg.cit. oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern waren, außer Ansatz.*

*Gemäß § 67 Abs. 6, 1. Satz EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 leg.cit. (6%) zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Gemäß § 67 Abs. 6, letzter Satz gilt dies jedoch nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.*

*Daraus ergibt sich, dass die dem Stpfl. gewährte freiwillige Abfertigung im Hinblick darauf, dass für die dafür maßgeblichen Zeiträume seines Dienstverhältnisses Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestanden, nicht mit dem festen Steuersatz des § 67 sondern mit dem sich aus der Höhe des vom Stpfl. erzielten Einkommens ergebenden (dem so genannten laufenden) Tarif zu versteuern sind.*

*Dementsprechend bleibt die freiwillige Abfertigung bei der Veranlagung des vom Stpfl. im Jahr 2011 erzielten Einkommens nicht außer Ansatz. Da jedoch gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 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, ist auch die freiwillige Abfertigung in die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführenden Umrechnung auf einen Jahresbetrag einzubeziehen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang nämlich nur, dass der in Frage stehende Bezug zum laufenden Tarif zu versteuern ist und in einem Zeitraum bezogen wurde, für den kein Arbeitslosengeld ausbezahlt wurde.*

*Es ist anzumerken, dass die oben wiedergegebene gesetzliche Regelung ausschließlich darauf abstellt, ob die betreffenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in einem Zeitraum bezogen wurden, für den kein Arbeitslosengeld ausbezahlt wurde, zum laufenden Tarif zu versteuern sind. Eine Ausnahme für Einmalzahlungen, soweit sie zum laufenden Tarif zu versteuern sind, ist nicht vorgesehen.*

*Als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen hat der Gesetzgeber jedoch ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes und des Notstandshilfes) ergeben würde. Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).*

*Da die Kontrollrechnung unter Ansatz der steuerfreien Bezüge eine niedrigere Tarifsteuer ergibt, war die für den Stpfl. günstigere Methode anzuwenden."*

Im fristgerechten Vorlageantrag wurde wie folgt eingewendet:

"Es ist richtig, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 29.711,91 Euro in die Hochrechnung einbezogen werden zur Ermittlung des Progressionsvorbehaltes. Es ist aber NICHT richtig, auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 20.500,21 Euro einzubeziehen, weil diese unstrittigerweise das gesamte Jahr hindurch bezogen wurden. (Hiezu gab es übrigens auch eine stattgegebene Beschwerde zum Jahr 2010).

Weiters begehren wir eine Überprüfung der mathematischen Ermittlung des Progressionsvorbehaltes bzw. des Vorteilhaftigkeitsvergleichs, weil bekanntlich (immer wieder in Literatur angesprochen) die konkrete Berechnung automationsgestützt und oft mangelhaft erfolgt: unser Steuererklärungsprogramm kommt nämlich bei richtiger Berechnung einen Betrag, der um rd 500 Euro niedriger ist als die Berechnung im Einkommensteuerbescheid 2011."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 normiert: 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.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 spricht 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) als Umrechnungsgegenstand an. Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder ganzjährig bezogene Pensionen nicht mit hochgerechnet werden dürfen (vgl RZ 114 der LStR 2002). Die kumulative Wirkung des Wortes „und“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufenden) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4, sofern sie eben nur für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Abs. 2, Tz. 36).

Die Hochrechnung betrifft somit nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Arbeitslosenentgeltes bezogen wurden. Gleichzeitig während des Arbeitslosenentgeltes bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Im vorliegenden Fall hat die Bf. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb während des gesamten, streitgegenständlichen Jahres bezogen und sind demnach diese Einkünfte nicht in die Hochrechnung einzubeziehen, weil sie eben nicht für das restliche Kalenderjahr bezogen wurden. Diese Ansicht hat auch der unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Entscheidungen vertreten (siehe UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13; 16.4.2012, RV/0200-W/12; 7. 3.2006, RV/0402-S/05; 8.3.2005, RV/0243-W/04).

Der Bf. bezog im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (freiwillige Abfertigung)sowie Arbeitslosenentgelt und Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Betreffend die eine freiwillige Abfertigung bestanden für die maßgeblichen Zeiträume des Dienstverhältnisses des Bf. Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse, daher sind diese wie in der Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes ausgeführt, nicht mit dem festen Steuersatz des § 67, sondern dem sich aus der Höhe des vom Bf. erzielten Einkommens ergebenden Tarif zu versteuern.

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht festhält, sind jedoch gleichzeitig während der Zeit des Arbeitslosenentgeltes bezogene Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen sind, sodass der Beschwerde insgesamt teilweise stattzugeben war.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen Euro 20.500,21. Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 beträgt Euro 18.463.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Hinsichtlich der Zulässigkeit einer Revision ist auszuführen, dass in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen werden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 BVG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der VwGH hat bei ganzjährig bezogenen Einkünften aus selbständiger Arbeit und jener aus Vermietung und Verpachtung eine Hochrechnung für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes ausgeschlossen (VwGH 22.11.2006, Zl. 2006/15/0084). Ebenso sprach der VwGH in einer früheren Entscheidung aus, dass ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen sind (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Wien, am 28. November 2014