



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer ist der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (Bw.) flossen im Jahr 2006 folgende steuerpflichtige Bezüge – Kennzahl 245 des Lohnzettels – aus nichtselbständiger Tätigkeit zu:

Zeitraum	Bezugauszahlende Stelle	Betrag
13.1. bis 13.1.2006	GKK	1.516,32
1.1. bis 14.5.2006	ABGesmbH	11.052,76
4.7. bis 31.12.2006	ABGesmbH	1.920,00
steuerpflichtige Bezüge in Summe		14.489,08

Vom Arbeitsmarktservice Österreich bezog der Bw. Arbeitslosengeld für den Zeitraum vom 12.6. bis 22.10.2006 sowie vom 23.10. bis 31.12.2006 in Höhe von € 5.089,91 sowie € 2.678,90 (in Summe somit € 7.768,81).

In der am 24. April 2007 durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 rechnete das Finanzamt unter Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (besonderer Progressionsvorbehalt) die steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von € 14.489,08 auf einen Jahresbetrag um und setzte die Einkommensteuer – unter Abzug der Sonderausgaben in Höhe von € 507,75 – in Höhe von € 3.767,83 fest. Nach Abzug der bereits einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von € 2.771,50 ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von € 996,33. Diesen Bescheid begründend hielt das Finanzamt fest, dass der Bw. im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersätze (insbesondere Arbeitslosengeld) erhalten habe, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen.

“... 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 Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittsteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.”

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 2. Mai 2007 Berufung und beantragte dabei die geringfügigen Bezüge der ABGesmbH aus der Hochrechnung herauszunehmen, weil diese während des Arbeitslosengeldbezuges bezogen worden seien. Zugleich beantragte der Bw. bisher nicht berücksichtigte Sonderausgaben in Höhe von € 888,99 bei der Einkommensermittlung anzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 gab das Finanzamt der Berufung vollinhaltlich statt und setzte die Einkommensteuer dabei mit € 3.499,23 neuerlich fest. Bei der Steuerberechnung wurden die geringfügigen Einkünfte in Höhe von € 1.920,00 aus der Umrechnung auf den Jahresbetrag nicht berücksichtigt und wurden die Sonderausgaben im Ausmaß von € 730,-- bei der Einkommensermittlung in Abzug gebracht.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2007 beantragte der Bw. die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Unklar sei, warum ein Umrechnungszuschlag von € 15.750,14 für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes verwendet worden sei und nicht die Bezüge des Arbeitslosengeldes in Höhe von € 7.768,81 berücksichtigt worden seien. Der Bw. ersuche um eine nochmalige und für ihn günstigere Berechnung der Einkommensteuer.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge unter anderem 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. 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.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Zweck dieser Regelung – so die Erläuterungen zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6 ff – ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, wie zum Beispiel im 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 bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer

des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. 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. 34). 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.

Im gegenständlichen Fall besteht Unklarheit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben) rechtsrichtig erfolgt ist. Dies ist zu bejahen; die in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 durchgeführte Einkommensteuerberechnung hält der Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat stand.

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Bezug von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres (hier: vom 12. Juni bis zum 22. Oktober 2006 und vom 23. Oktober bis zum 31. Dezember 2006) 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 (hier: die vom Bw. vom 1. Jänner bis zum 14. Mai 2006, vom 4. Juli bis zum 31. Dezember 2006 und vom 13. Jänner bis zum 13. Jänner 2006 erhaltenen, steuerpflichtigen Bezüge von € 12.569,08) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen (hier: der Betrag von € 12.569,08 wurde durch 162 dividiert und das Ergebnis mit 365 multipliziert). Anschließend wurde auf das Einkommen von € 13.627,08 – wiederum in Entsprechung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 24,89 angewendet, also jener Steuersatz, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben). Daraus resultierte ein Einkommensteuerbetrag von € 3.499,23 (inklusive der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer), auf den rechtskonform die einbehaltene Lohnsteuer (€ 2.771,50) angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich sohin als richtig.

Dem Bw. ist zuzustimmen als der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes vom 24. April 2007 insofern rechtswidrig ist, als darin auch die gleichzeitig mit dem

Arbeitslosengeld erhaltene Bezug von € 1.920,00 in die Hochrechnung des Einkommens miteinbezogen wurde; der Bw. übersieht jedoch, dass das Finanzamt diesen Fehler in seiner die Berufung (vollinhaltlich) stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 korrigiert hat, indem es nur die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nämlich den Betrag von € 12.569,08, siehe oben) zur Hochrechnung herangezogen hat (und nicht – wie im Erstbescheid – den Betrag von € 14.489,08).

Gleichfalls fanden die Sonderausgaben im gesetzlichen Höchstausmaß von € 730,00 bei der Einkommensermittlung in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 Berücksichtigung, sodass eine Rechtswidrigkeit der Berechnung der Einkommensteuer in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 nicht erblickt werden kann. Die Berechnung der Einkommensteuer in der Berufungsvorentscheidung wird somit zum integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Juli 2007