



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Sch, Arbeiter, geb. xx, V, xxx, vom 20. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 30. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Vom Berufungswerber (Bw) wurde am 18.05.2007 eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2006 eingebracht. Beantragt wurden die Berücksichtigung des Kirchenbeitrages und einer außergewöhnlichen Belastung. Laut den von den Arbeitgebern des Bw dem Finanzamt gemeldeten Lohnzetteldaten war der Bw im Kalenderjahr 2006 bei verschiedenen Arbeitgebern beschäftigt und hat für fünf Tage Arbeitslosenunterstützung erhalten.

Das Finanzamt führte die Veranlagung durch und mit Bescheid vom 30. Mai 2007 wurde eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von **371,45 €** festgesetzt. Die Begründung lautete, dass der Bw während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe. Die Lohnsteuer sei von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden. Bei der Veranlagung seien die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert worden, als ob der Bw von einem einzigen Arbeitgeber ausbezahlt worden wäre. Er bezahle damit genau so

viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw Berufung und führte in der Begründung aus, dass er den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr zurückziehe und die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nicht vorlägen.

Das Finanzamt erhob die Versicherungsdaten des Bw bei der Österreichischen Sozialversicherung für das Jahr 2006. Aus den Versicherungsdaten sind die Tage bzw. Zeiträume ersichtlich, an denen der Bw pflichtversichert war. Da sich Daten überschneiden und somit mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte gleichzeitig vorgelegen haben, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29.Juni 2007 abgewiesen.

Mit Schreiben vom 05.Juli 2007 widerrief der Bw nochmals seine Arbeitnehmerveranlagung und ersuchte, die Vorschreibung zu stornieren.

Mit Vorlageantrag vom 11.Juli 2007 wurde der Akt dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob im Kalenderjahr 2006 die Antragsveranlagung vom Bw zurückgezogen werden kann oder ob der Tatbestand der Pflichtveranlagung vorliegt.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Laut den von den jeweiligen Arbeitgebern des Bw dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln, die auf Blatt 4 und Blatt 5 des Einkommensteuerbescheides vom 30.Mai 2007 aufgelistet sind, hatte der Bw mehrere Beschäftigungsverhältnisse bei verschiedenen Arbeitgebern und einen Arbeitslosenbezug. Ergänzt wird diese Liste durch den Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung für das Jahr 2006.

Der als **Bezugszeitraum** auf den Lohnzetteln angegebene Zeitraum gibt die arbeitsrechtliche Dauer (tatsächlicher Beginn und tatsächliches Ende) der Beschäftigung an.

Tabelle 1: Beschäftigungsverhältnisse = Beginn und Ende = Dauer der Dienstverhältnisse im Jahr 2006

Beginn	Ende	Bezeichnung	Arbeitgeber
--------	------	-------------	-------------

01.01.2006	05.03.2006	Arbeiter	H
06.03.2006	16.03.2006	Arbeiter	L
17.03.2006	21.03.2006		Arbeitslosenunterstützung
22.03.2006	19.07.2006	Arbeiter	M
17.07.2006	31.12.2006	Arbeiter	KI

Auf dem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung für das Jahr 2006 sind zusätzlich Zeiten als eigener Zeitraum ersichtlich, für die der Bw eine Urlaubersatzleistung (Urlaubsabfindung oder eine Urlaubsschädigung) von einem Arbeitgeber erhalten hat. Diese Zeiten zählen sozialversicherungsrechtlich als Versicherungszeiten. Für die Einkommensteuer befinden sich die Beträge aus den Urlaubersatzleistungen in den jeweiligen Summen der Bruttobezüge und der sonstigen Bezüge auf dem Lohnzettel des Arbeitgebers bei der jeweiligen Kennzahl.

Tabelle 2: Urlaubersatzleistungen

Beginn	Ende	Bezeichnung	Arbeitgeber
06.03.2006	14.03.2006	Urlaubsabfindung	H
20.07.2006	26.07.2006	Urlaubsabfindung	M

Rechtliche Erwägungen:

§ 41 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 104/2005, lautet (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde):

"(1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so **ist** der Steuerpflichtige **zu veranlag**en, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 € übersteigt,
- 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind,**
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,
4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,
5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden."

Nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist eine **Pflichtveranlagung** durchzuführen, wenn im Kalenderjahr **zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte**, die beim Lohnsteuerabzug **gesondert** (dh von verschiedenen auszahlenden Stellen) **versteuert** wurden, bezogen worden sind. Es wird dem progressiven Einkommensteuertarif Rechnung getragen, der bei Versteuerung des Gesamteinkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) idR eine höhere Einkommensteuerschuld ergibt als bei der getrennten Lohnversteuerung zweier jeweils für sich niedrigerer Einkommen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG [1.10.2005], § 41 Anm. 16).

Lohnsteuerpflichtige Einkünfte liegen vor, wenn es sich der Art nach um Einkünfte handelt, von denen grundsätzlich ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Es ist nicht entscheidend, ob im Einzelfall tatsächlich Lohnsteuer einbehalten wurde zB bei mehreren geringfügigen Beschäftigungen.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 sind Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ab der Fassung BGBl Nr. 680/1994 ist der **Lohnzahlungszeitraum** der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat **durchgehend** beschäftigt ist. **Beginnt oder endet** die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Durch diese Bestimmung werden der Lohnzahlungszeitraum bei der Lohnsteuer sowie der Beitragszeitraum bei der Sozialversicherung einheitlich mit einem Kalendermonat fixiert. Bei Antritt oder Beendigung des Dienstverhältnisses während eines Kalendermonats gilt ein täglicher Lohnzahlungszeitraum (vgl. Quantschnigg in RdW 1994,187).

Gemäß Art 1 § 10 Abs. 1 1. Satz Urlaubsgesetz, BGBl Nr. 390/1976 idF nach BGBl I Nr. 89/2002 gebührt dem Arbeitnehmer für das Urlaubsjahr, in dem das Arbeitsverhältnis endet, zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Ersatzleistung als Abgeltung für den der Dauer der Dienstzeit in diesem Urlaubsjahr im Verhältnis zum gesamten Urlaubsjahr entsprechenden Urlaub.

Gemäß § 11 Abs.1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) erlischt die Pflichtversicherung der im § 10 Abs. 1 bezeichneten Personen, soweit in den Abs. 2 bis 6 nichts anderes bestimmt wird, mit dem **Ende des Beschäftigungs-**, Lehr- oder Ausbildungsverhältnisses. Fällt jedoch der Zeitpunkt, an dem der **Anspruch auf Entgelt** endet, nicht mit

dem Zeitpunkt des Endes des Beschäftigungsverhältnisses zusammen, so erlischt die Pflichtversicherung mit dem **Ende des Entgeltanspruches**. Unter anderem wird im Abs. 2 des § 11 ASVG normiert, dass die Pflichtversicherung für die Zeit des Bezuges einer Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) weiter besteht.

Gemäß Art.2 § 16 Abs. 1 lit. I Arbeitslosenversicherungsgesetz (AIVG) 1977 **ruht** ua. der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Zeitraumes, für den Anspruch auf eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) nach dem Urlaubsgesetz, BGBl. Nr. 390/1976 idgF besteht.

Auf die Bestimmungen des Urlaubsgesetzes, des AIVG und des ASVG wird nur informativ hingewiesen. Beginn und Ende einer Beschäftigung oder des Entgeltanspruches bestimmen für einen Arbeitnehmer die Dauer des Versicherungsschutzes in der Sozialversicherung und das Ausmaß der erworbenen Versicherungszeiten für die Pension.

Hier im gegenständlichen Berufungsfall liegen zwei unterschiedlich zu beurteilende Sachverhalte vor:

1. Sachverhalt: Überschneidung der Zeiten für eine Urlaubersatzleistung mit Zeiten eines arbeitsrechtlich neuen Beschäftigungsverhältnisses

Auf Grund des Sachverhalts ist ersichtlich, dass sich im Jahr 2006 die Zeiträume von 06.03.2006 bis 14.03.2006 bezüglich der Urlaubersatzleistung (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) H und der Beschäftigung bei Firma L und von 20.07.2006 bis 26.07.2006 bezüglich der Urlaubersatzleistung M mit der Beschäftigung bei KI überschneiden haben.

Die Rechtsprechung des UFS ist bisher bei diesem Sachverhalt uneinheitlich (Verneinung einer Pflichtveranlagung z.B. RV/0531-L/05 vom 26.08.2005; Bejahung einer Pflichtveranlagung z.B. RV/3438-W/07 vom 19.12.2007).

Auf einem Lohnzettel ist die Dauer des Bezugszeitraumes für den Arbeitslohn von einem Arbeitgeber in einem Kalenderjahr ersichtlich. Bei unterjährigen Beschäftigungsverhältnissen entspricht der Bezugszeitraum meist auch der arbeitsrechtlichen Dauer eines Beschäftigungsverhältnisses.

Die Beurteilung des Vorliegens der **zeitweisen Gleichzeitigkeit** als Tatbestandsvoraussetzung für eine **Pflichtveranlagung** bei mehreren Beschäftigungsverhältnissen (= mehreren Arbeitgebern) in einem Kalenderjahr richtet sich danach, ob der jeweilige Lohnzahlungszeitraum bei einer Beschäftigung der Kalendermonat oder der Kalendertag ist und sich diese Zeiträume überschneiden oder nicht.

Bei Beginn und Beendigung von Beschäftigungsverhältnissen während eines Kalendermonats liegt ein sich überschneidender Lohnzahlungszeitraum im Sinne des § 77 Abs. 1 EStG 1988 ab der Fassung BGBl Nr. 680/1994 (Kalendermonat, Kalendertag) nur dann vor, wenn sich die tatsächlichen Beschäftigungszeiten bei verschiedenen Arbeitgebern z.B. an einem Kalendertag überschneiden.

Wenn Anspruch auf eine Urlaubersatzleistung besteht, dann liegt nur ein **Entgeltsanspruch** des Arbeitnehmers aus einer bereits beendeten Beschäftigung vor. Für den Zeitraum für den eine Urlaubersatzleistung ausbezahlt wird, liegt **keine** Beschäftigung mehr vor, daher entsteht kein eigener Lohnzahlungszeitraum. Der Begriff des Lohnzahlungszeitraumes knüpft an eine tatsächliche Beschäftigung an und nicht an einen sozialversicherungsrechtlichen Versicherungszeitraum. Unabhängig davon erfolgt die Versteuerung der Urlaubersatzleistung gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung als lohnsteuerpflichtiger Bezug.

Es kommt hier bei Bezug einer Urlaubersatzleistung aus einem beendeten Beschäftigungsverhältnis und bei gleichzeitigem Bezug aus einem neuen Beschäftigungsverhältnis trotz Vorliegens von zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften mangels gleichzeitigem Vorliegen zweier Beschäftigungsverhältnisse zu keiner tatsächlichen Überschneidung von Lohnzahlungszeiträumen.

Dieser Sachverhalt führt somit nicht zu einem Tatbestand der Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.

Bedauerlicherweise ist für unseren gegenständlichen Berufungsfall damit nichts gewonnen, da hier ein zweiter Sachverhalt mit Überschneidung vorliegt.

2. Sachverhalt: Überschneidung zweier Beschäftigungsverhältnisse

Hier im gegenständlichen Fall ist für die Beschäftigungsverhältnisse im Juli 2006 bei M und KI der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Dies deshalb, da die Beschäftigung während eines Kalendermonats **beginnt und endet**. Das heißt, dass Lohnzahlungszeitraum jeder Tag im Monat Juli 2006 ist und dass sich die Tage 17.Juli, 18.Juli und 19.Juli 2006 somit als tageweise Lohnzahlungszeiträume überschneiden.

Bei diesen Überschneidungszeiträumen liegen gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus aufrechten Beschäftigungsverhältnissen für dieselben Lohnzahlungszeiträume vor, die gesondert von unterschiedlichen Arbeitgebern versteuert wurden.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 liegt im gegenständlichen Fall daher der Tatbestand für eine Pflichtveranlagung vor. Ein Zurückziehen des Antrages auf

Arbeitnehmerveranlagung durch den Bw ist daher nicht möglich, sodass die Berufung abzuweisen war.

Zur Information: Im gegenständlichen Fall wirkt sich bei der Jahresveranlagung die Progression der Steuersätze auf das steuerpflichtige Jahreseinkommen so aus, dass die Pflichtveranlagung zu einer Nachzahlung führt. Die von den einzelnen Arbeitgebern einbehaltene monatliche Lohnsteuer war auf Grund der oft z.B. nur tageweisen oder halbmonatlichen Lohnabrechnungen (wegen Ende bzw. Wechsel der Beschäftigungsverhältnisse) **niedriger**, als wenn die Summe dieser Lohnabrechnungen jeweils als ein Bruttomonatslohn von **einem** Arbeitgeber zum Steuerabzug gelangt wäre. Dies wird im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von allen Abgabepflichtigen durch die im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Tatbestände der Pflichtveranlagung korrigiert.

Eine Ausfertigung der Entscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Linz, am 2. Juni 2009