



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 3

GZ. RV/0068-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , Beruf, Adresse, vom 07. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen –Wels vom 22. September 2008 betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2007** (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabengutschrift betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	€ 12.326,49	Einkommensteuer	€ 3.759,18
			anrechenbare Lohnsteuer	- € 2.707,28
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				€ 1.051,90
Bisher festgesetzte Einkommensteuer				€ 1.361,30
Gutschrift				€ 309,40

## Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. abgekürzt) war im Berufszeitraum nichtselbständig tätig und bezog daneben Arbeitslosengeld.

Der Bw. bekämpft die Berechnung des Einkommens (**besonderer Progressionsvorbehalt iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988**) .

Im **Einkommensteuerbescheid 2007 v.22.09.2008** wurde folgendes Einkommen zugrunde gelegt:

	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (1) (1.3.-31.10.07)	6.020,02
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (2) (1.12.-31.12.07)	330,0
OOE GKK Rückerstattung Arbeitslosenversicherung (3)	2.325,61
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (4) (1.1.07- 31.1.07)	4.947,58
Werbungskosten	-466,72
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.156,49
Sonderausgaben	730,00

Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	12.326,49
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt	13.156,49
Nicht in die Umrechnung einzubeziehende Einkünfte	-2.325,61
Umrechnungsbasis	10.830,88
Umrechnungszuschlag $(10.833,88 \times 365 / (365 - 273) - 10.830,88)$	32.139,45
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	44.465,94
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge (aus § 33 EStG 1988)	14.236,40
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	13.891,40
Durchschnittssteuersatz in %	31,24
Einkommensteuer (31,24 % v. 12.326,49)	3.850,80
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	217,78
Einkommensteuer	4.068,58
anrechenbare Lohnsteuer	-2.707,28
festgesetzte Einkommensteuer	1.361,30
<b>Berechnung der Abgabennachforderung</b>	
Festgesetzte Einkommensteuer	1.361,30
Abgabennachforderung	1.361,30

Im Rahmen der Bescheidbegründung wurde die Berechnungsmethodik noch näher umschrieben. Folgende Bezugszeiträume von Arbeitslosengeld wurden dabei zugrunde gelegt:

Bezugsauszahlende Stelle: AMS ÖSTERREICH	€
Arbeitslosengeld für Tage (01.02. - 29.07.2007)	7.185,06
Arbeitslosengeld für Tage (01.11. - 31.12.2007)	2.448,54
Arbeitslosengeld für Tage (30.07. - 29.08.2007)	1.244,34
Arbeitslosengeld für Tage (30.08. - 31.08.2007)	80,28

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 v. 22.09.2008 wurde innerhalb offener Frist **Berufung** erhoben:

*Der Bw. habe mit Schreiben vom 22.9.2008 den Einkommensteuerbescheid 2007 mit einer Steuernachforderung von € 1 361,30 erhalten. Er berufe gegen diesen Bescheid wie folgt:*

*Bei der Arbeitnehmerveranlagung wurde das Einkommen von der Fa. xy, in Höhe von € 6.020,02 zur Gänze herangezogen, da dies vom Dienstgeber gemeldet wurde. Tatsächlich habe er von 1.3. bis 31.8.2007 nur ein geringfügiges Einkommen von € 341,16 monatlich erzielt, da er in diesem Zeitraum Arbeitslosengeld bezogen habe. Während des Arbeitslosengeldbezuges dürfe man nur geringfügig dazuverdienen. Somit wäre ein Betrag von € 2.388,12 brutto (341,16 x 6 Monate sowie € 341,16 an Sonderzahlungen) abzuziehen. Dies würde dann folgende Beträge ergeben:*

*Brutto: (KZ 210) € 5 467,-- (7.855,12 – 2.388,12)*

*Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (KZ 220) € 781,04 (1. 122,16 - 341,16)*

*(2.388,12 : 7 = 341,16 SZ-Anteil).*

*SV-Beiträge für laufende Bezüge wären dann € 702,89 (5.467 - 781,04 = 4 685,96 x 15% = 702,89).*

Dies ergäbe dann ein steuerpflichtiges Einkommen (KZ 245) von nunmehr € 3.983,07

(5. 467 - 781,04 - 702,89 = 3 983,07).

Dieser Betrag würde anstatt € 6 .020,02 für die Hochrechnung heranzuziehen sein.

Folglich würde dies würde dann zu einer geringeren Steuernachforderung führen. Da sich dann eine geringere Steuernachforderung ergeben würde, stelle er den Antrag auf Aussetzung der Einhebung des vorgeschriebenen Betrages bis zur neuen Bescheiderstellung. Er bedanke sich für die Korrektur und verbleibe mit freundlichen Grüßen.

**Beilage Berufung:**

	€
<i>Berechnung der Einkommensteuer</i>	
	6.020,02
	330
	2.325,61
	4.947,58
	13.623,21
- abzügl. Werbungskosten	- 830
	12.793,21
<b>Steuerfrei</b>	<b>10.000</b>
<i>Einkommen</i>	12.793,21
<i>Steuerpflichtig</i>	2.793,21
<i>Durchschnittssteuersatz lt. Berechnung FA 28,78% v. 2.793,21</i>	
<i>Einkommensteuer</i>	803,88
<i>Anrechenbare Vorsteuer(gemeint wohl Lohnsteuer)</i>	- 2.707,28

<i>Abgabengutschrift</i>	<i>1.903,40</i>
<i>Bisher gutgeschrieben</i>	<i>309,40</i>
<i>Beantragte Gutschrift</i>	<i>1.594</i>

In der Folge wurde die **Berufungsvorentscheidung vom 13.10.2008** erlassen, mit der der Einkommensteuerbescheid v. 22.09.2008 wie folgt geändert wurde.

	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (1)	6.020,02
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (2)	330,0
OOE GKK Rückerstattung Arbeitslosenversicherung(3)	2.325,61
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (4)	4.947,58
Werbungskosten	-466,72
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.156,49
Sonderausgaben	730,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	12.326,49
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt	13.156,49
<b>Nicht in die Umrechnung einzubeziehende Einkünfte</b>	<b>- 4.855,61</b>
(bisher: € 2.325,61)	
Umrechnungsbasis	8.300,88
Umrechnungszuschlag $(8.300,88 \times 365 / (365 - 273)) - 8.300,88$	24.631,95
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	36.958,44
Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge (aus § 33 EStG 1988)	10.963,42
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	10.618,42
Durchschnittssteuersatz in %	28,73
Einkommensteuer (28,73 % v. 12.326,49)	3.541,40
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	217,78
Einkommensteuer	3.759,18
anrechenbare Lohnsteuer	-2.707,28
festgesetzte Einkommensteuer	1.051,90
<b>Berechnung der Abgabennachforderung</b>	
Festgesetzte Einkommensteuer	1.051,90
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	1.361,30
<b>Abgabengutschrift</b>	<b>309,40</b>

Im Rahmen der gesonderten Bescheidbegründung vom 13.10.2008 wurde die Berechnungsmethodik abermals erläutert.

Gegen die **Berufungsvorentscheidung vom 13.10.2008** wurde innerhalb offener Frist **der Vorlageantrag vom 7.11.2008** an die **Abgabenbehörde zweiter Instanz** gerichtet:

*Der Bw. legte seine Sicht der Berechnung dar: Das zuständige Finanzamt vermeine, der Bw. hätte 2007 steuerfreie Einkommensersatz (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe) erhalten. Diese Annahme sei unrichtig, der Betrag v. € 2.325,61 sei weder eine Arbeitslosenunterstützung noch eine Notstandshilfe, sondern eine Rückzahlung von vom Dienstgeber unrichtig abgeführter Dienstnehmerbeiträge, welche durch die OOE GKK zurückbezahlt worden sei. Da dieser Betrag als Dienstnehmerabgabe vom Lohn vor Steuer in Abzug gebracht worden sei, sei er daher wie üblich zu versteuern.*

	€
<i>Einkommen abzüglich Werbungskosten wie Bescheid</i>	13.156,49

<i>abzüglich Sonderausgaben § 18 EStG</i>	830
<i>Einkommen daher</i>	12.326,49
<i>Steuerfrei</i>	10.000
<i>Steuerpflichtig</i>	2.326,49
<i>38,33% v. 2.326,49</i>	891,7436
<i>Einkommensteuer</i>	891
<i>abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	54
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	291
<i>Einkommensteuer</i>	546
<i>Anrechenbare Vorsteuer (gemeint wohl Lohnsteuer)</i>	- 2.707,28
<i>Gutschrift</i>	2.161,28
<i>Bisher gutgeschrieben</i>	309,40
<i>Beantragte restliche Gutschrift</i>	1.851,88

Am 16.01. 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 12.02.2009 wurde ein Erörterungstermin mit dem Abgabepflichtigen abgehalten, um die einzelnen Detailberechnungen - in Ergänzung zu den Bescheidbegründungen – noch näher zu erläutern (vgl. Niederschrift v. 12.02.2009 samt Anlagen).

**Über die Berufung wurde erwogen:**

**Besonderer Progressionsvorbehalt iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988:**

**Um- bzw. Hochrechnung:**

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** oder c, ...  
...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.

Der Arbeitslosengeldbezug stellt das **auslösendes Moment für die Um- bzw.**

**Hochrechnung iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 dar.**

	€
Arbeitslosengeld für Tage ( <b>01.02. - 29.07.2007</b> )	7.185,06
Arbeitslosengeld für Tage ( <b>01.11. - 31.12.2007</b> )	2.448,54
Arbeitslosengeld für Tage ( <b>30.07.- 29.08.2007</b> )	1.244,34
Arbeitslosengeld für Tage ( <b>30.08. - 31.08.2007</b> )	80,28

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres (Summe: Arbeitslosengeldzeitraum 273 Tage) im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das **restliche Kalenderjahr** (hier :92 Tage aktiv) bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (das sind die Bezüge der Fa. xy sowie xx (soweit keine Überschneidungen vorliegen) für die Ermittlung des Steuersatzes **auf das ganze Jahr hochzurechnen** sind (vgl. VwGH vom 26.03.2003, 97/13/0118).

Folgende Einkünfte waren nicht in die Umrechnung (wegen Ganzjährigkeit bzw. Überschneidung) einzubeziehen:

Rückgezahlte OOE GKK Arbeitslosenversicherungsbeiträge (ganzjährig)	€ 2.325,61
---	------------

1.3.- 31.08 (€ 330 x 6 Monate) zuzüglich Sonderzahlung € 220 sowie  1.12.-31.12.07 (€ 330 für 1 Monat) nach Erhebungen beim ehem .Dienstgeber (Aktenvermerk der Abgabenbehörde I. Instanz v. 10.10.2008)	€ 2.530,00
Summe:	€ 4.855,61 (siehe BVE v. 13.10.2008)

### Durchschnittssteuersatzberechnung:

**§ 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.

### Rückzahlung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge:

Erstattete (rückgezahlte) Pflichtbeiträge stellen (als rückgängig gemachte Werbungskosten) zur Gänze Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sofern diese Pflichtbeiträge - auch nur teilweise - auf Grund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren (vgl. Fellner, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Rz 4 unter "Rückzahlung von Pflichtbeiträgen" und Rz 9 zu § 25 EStG 1988 und die dort zitierte RV zum AbgÄG 1998, 1471 BlgNR 20. GP).

Die Arbeitslosenversicherungsbeiträge haben in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen Werbungskosten dargestellt und haben, da sie damals nicht in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer einbezogen wurden, die Lohnsteuer vermindert. Bei Rückzahlung dieser Arbeitslosenversicherungsbeiträge an den Berufungswerber wird dieser Vorgang wieder rückgängig gemacht. Die rückgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge sind als Lohnbestandteile zu behandeln und in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer (Einkommensteuer) miteinzubeziehen.

Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen werden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die offensichtlich zu Unrecht abgeführten Arbeitslosenversicherungsbeiträge sind dem Bw. im Jahre 2007 zugeflossen und sind gemäß §

19 EStG 1988 zum Zeitpunkt des Zuflusses, also im Jahr 2007, der Besteuerung zu unterziehen.

Die Einkommensermittlung für das Jahr 2007 wurde daher in der Berufungsvorentscheidung v.13.10.2008 nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates richtig dargestellt. Die im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten Bemessungsgrundlagen bzw. die Ermittlung der Abgabengutschrift entsprechen jenen in der Berufungsvorentscheidung v.13.10.2008.

Die Steuerbelastung aufgrund der Umrechnungsvariante ist niedriger als jene nach der *Kontrollrechnung* (vgl. Niederschrift zur Erörterung v. 12.02.2009).

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Linz, am 12. Mai 2009