

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., X-Strasse, Wien, vertreten durch Steuerberater, Y-Gasse, W, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 15.12.2014 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2013 wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Bf. (idF: Bf.) bezog von 1.1. bis 30.8.2013 und von 5.9. bis 31.12.2013 Arbeitslosengeld. Daneben erzielte er zu veranlagende Einkünfte aus Kapitalvermögen und von 1.1. bis 31.12.2013 geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid vom 15.12.2014 wurde die Veranlagung zur Einkommensteuer 2013 unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt. Laut Bescheidbegründung erhielt der Bf. im Jahr 2013 steuerfreie Einkommensersätze (insbesonders Arbeitslosengeld...), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Daher seien die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umzurechnen, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Die Einkommensteuer wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2.285,00	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	2.153,00

Einkünfte aus Kapitalvermögen (auf die der besondere Steuersatz von 25 % nicht anwendbar ist)		1.347,56
Veranlagungsfreibetrag		-112,44
Gesamtbetrag der Einkünfte		3.388,12
Sonderausgaben:		
Topfsonderausgaben		-114,60
Steuerberatungskosten		-153,60
Einkommen		3.119,92

Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988:

Gesamtbetrag der Einkünfte	3.388,12	
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00	
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	-1.235,12	
Umrechnungsbasis	2.285,00	
Umrechnungszuschlag		164.520,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		167.639,92
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		74.054,96
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		73.709,96
Durchschnittssteuersatz		43,97 %
Einkommensteuer (gerundet)		1.372,00

Der Bf. wies in seiner Beschwerde darauf hin, dass er im Jahr 2013 - neben dem unterjährigen Bezug von Arbeitslosengeld - durchgehend von 1.1. bis 31.12. (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe. Er beantragte daher, „den Umrechnungsbetrag mit € 0,00 und den Durchschnittssteuersatz mit 0 % festzusetzen“, da er durchgehend ein unselbständiges Einkommen bezogen habe und dieses Einkommen somit nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen sei.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 19.1.2015 wurde mit gleichlautender Begründung wie im angefochtenen Erstbescheid der Berechnung der Einkommensteuer wiederum der besondere Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zugrunde gelegt,

mit dem einzigen Unterschied, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit € 3.386,12 (also fast in voller Höhe, wobei im Betrag von € 2,00 ein Übertragungsfehler unterlaufen sein dürfte) als „Beträge, die nicht hinzuzurechnen sind“ angesetzt wurden. Im Ergebnis wurde der Pauschbetrag für Werbungskosten mit € 134,00 dem besonderen Progressionsvorbehalt unterzogen.

Die Einkommensteuer wurde wie folgt berechnet:

Gesamtbetrag der Einkünfte	3.388,12	
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00	
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	-3.386,12	
Umrechnungsbasis	134,00	
Umrechnungszuschlag		9.648,00
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		12.767,92
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		645,29
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		300,29
Durchschnittssteuersatz		2,35%
2,35 % von 3.119,92		73,32
Einkommensteuer (gerundet)		73,00

Im Vorlageantrag vom 26.1.2015 hielt der Bf. seinen Antrag, „den Umrechnungszuschlag mit € 0 und den Durchschnittssteuersatz mit 0% festzusetzen“, aufrecht und verwies auf RZ 114 der LStR 2000, wonach die Hochrechnung nur jene Einkünfte betreffe, die außerhalb des Zeitraumes des Bezugs der oben angeführten Transferleistungen („für das restliche Kalenderjahr“) bezogen wurden. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte seien daher nicht auf einen Jahresbetrag umzurechnen (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

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 nur für einen Teil des Kalenderjahrs, 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 nicht nur des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, sondern auch des § 2 Abs. 3 **Z 4**, sofern sie eben nur für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Abs. 2, Tz. 36).

Ganzjährig bezogene Einkünfte sind hingegen nicht umzurechnen (vgl. UFS RV/2927-W/11 vom 27.2.2012 betreffend ganzjährig bezogene Pensionen, mwV.)

Im vorliegenden Fall bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit während des gesamten Jahres. Demnach sind diese Einkünfte nicht gemäß § 3 Abs. 2 auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Der angefochtene - edv-mäßig ausgearbeitete - Bescheid rechnet offenbar in wortwörtlicher Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG ("**und** die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit") die während des gesamten Kalenderjahres bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nochmals auf einen Jahresbetrag um und rechnet dem so ermittelten Umrechnungszuschlag nochmals das gesamte Einkommen hinzu. Dies bewirkt eine Mehrfacherfassung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (!) und widerspricht zudem der Intention des Gesetzes. Dieses beabsichtigt zwar die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Miteinbeziehung der steuerfreien Transferleistungen in das Jahreseinkommen (Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 122). Jedoch sind Einkünfte -

und zwar auch solche aus nichtselbständiger Arbeit - die während des gesamten Jahres bezogen wurden, in die Hochrechnung nicht einzubeziehen.

Zwar hat Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung dem Beschwerdebegehren rechnerisch insoweit teilweise Rechnung getragen, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Betrag nach Abzug des Werbungskostenpauschales) von der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt abgezogen wurden. Im Ergebnis wurde jedoch das Werbungskostenpauschale der Berechnung des Progressionsvorbehaltes zugrundegelegt. Richtigerweise ist jedoch überhaupt kein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war somit statzugeben und die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2.285,00	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		2.153,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25 % nicht anwendbar ist		1.347,56
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)		-112,44
Gesamtbetrag der Einkünfte		3.388,12
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-114,60
Steuerberatungskosten		-153,60
Einkommen		3.119,92
Steuer vor Abzug der Abzugsbeträge		0,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		0,00
Einkommensteuer		0,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		73,00
Gutschrift		-73,00

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 aus Vermietung und Verpachtung eine Hochrechnung für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes ausgeschlossen

(VwGH vom 22. November 2006, ZI. 2006/15/0084). Ebenso sprach der VwGH in einer früheren Entscheidung aus, dass ganzjährig bezogene Pensionen und neben dem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen sind (VwGH vom 20. Juli 1999, 94/13/0024). Dieser Ansicht schließt sich das Gericht an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. März 2015