



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 24. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 2. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im strittigen Jahr neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit und Krankengeld von der OÖ GKK auch Arbeitslosengeld vom 15.8. – 30.10.2004 und vom 15.11. – 31.12.2004. Aus der nach Einreichung der elektronischen Erklärung vom Finanzamt durchgeführten Arbeitnehmerveranlagung ergab sich eine Einkommensteuernachforderung in Höhe von € 217,77. Begründend führte das Finanzamt aus, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – von den Einkünften des Berufungswerbers aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von 18.464,13 € durch 226 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden sei. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit 30.154,95 € ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssatz mit 26,88 % ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf die Einkünfte des Berufungswerbers angewendet worden.

In der dagegen erhobenen Berufung verwies der Berufungswerber darauf, dass ihm in der elektronischen Vorberechnung eine Steuergutschrift von € 1.794,38 in Aussicht gestellt worden sei und sich nunmehr – da angeblich zum damaligen Zeitpunkt nicht alle Unterlagen

beim Finanzamt eingelangt gewesen wären – die im Bescheid angeführte Nachforderung ergeben würde. Es seien ihm jedoch von der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse die Lohnsteuerbeträge korrekt einbehalten worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass jede bezugsauszahlende Stelle die Lohnsteuer grundsätzlich nur für die von ihr ausbezahlten Bezüge berechnen würde. Insgesamt ergebe sich dadurch eine zu geringe Lohnsteuer. Bei der Arbeitnehmerveranlagung würden diese Bezüge so versteuert werden, als hätten Sie den Gesamtbetrag in Form eines Bezuges erhalten. Der Berufungswerber werde also jemandem gleichgestellt, der nur ein Dienstverhältnis hätte, aber ebenso viel Gehalt beziehen würde, wie dem Berufungswerber aus zwei Bezügen zugeflossen sei. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn neben dem laufenden Bezug Bezüge gem. § 69 (OÖ GKK) zugeflossen seien.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag verwies der Berufungswerber unter anderem darauf, dass die Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) unzulässig und ein rechnerisch ermitteltes, fiktives Jahreseinkommen von € 30.154,95 reine Utopie sei. Wofür solle er für etwas Steuer bezahlen, was er hätte verdienen können. Er habe schließlich sein Dienstverhältnis weder aus Jux noch aus Tollerei gelöst, sondern wegen einer Krebserkrankung. So gesehen habe er ja noch Glück gehabt, seine Arbeit nicht schon im März verloren zu haben, denn da wäre die Steuernachzahlung wohl noch größer. Weiters sei die Ermittlung des Steuersatzes grundsätzlich unrichtig, da in den an ihn von seinem Arbeitgeber ausbezahlten Bezügen naturgemäß aliquot das Urlaubs- und Weihnachtsgeld beinhaltet sei, das einen begünstigten Steuersatz (Jahressechstel) hätte. Es sei unzulässig, dafür einen Steuersatz von 26,88 % anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sind gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF BGBl 2000/142 ab 2001 im Einkommen Lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gem. § 69 Abs 2, 3, 5 oder 6 EStG 1988 zugeflossen sind. Im gegenständlichen Fall sind dem Berufungswerber Krankengelder von der OÖ GKK zugeflossen.

Die vom Berufungswerber bemängelte Berechnung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes gründet sich auf die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988, welche wie folgt lautet:

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 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.

Die Hochrechnung betrifft jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr").

Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (z.B. ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene [geringfügige] Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit [vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024]).

Sinn einer solchen (Jahres-) Hochrechnung der maßgeblichen steuerpflichtigen Einkünfte zur Ermittlung des auf das (tatsächliche) Einkommen anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes ist, dass eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung mit einer solchen Hochrechnung (auf fiktive Jahreseinkünfte) ausgeschlossen werden soll. Neben der Steuerfreiheit der Transferleistung soll nicht ein weiterer durch diese Steuerfreiheit ausgelöster Steuervorteil treten. Andere Umstände (z.B. zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber Arbeitslosenunterstützung nur für einen Teil des Kalenderjahrs bezogen, und zwar vom 15.8.2004 bis 30.10.2004 (entspricht 77 Tage) und vom 15.11.2004 bis 31.12.2004 (entspricht 47 Tage). Insgesamt war der Berufungswerber laut Mitteilung des Arbeitsmarktservice Österreich 124 Tage arbeitslos. In der Zeit vom 20.9.2004 bis 31.12.2004 hatte der Berufungswerber neben dem Arbeitslosengeld offensichtlich einen nicht Arbeitslosengeld schädlichen Bezug von seinem Arbeitgeber, der jedoch, da er neben dem Arbeitslosengeld bezogen wurde, nicht in den Umrechnungsbetrag einzurechnen war. In dem Zeitraum, in dem keine Arbeitslosenunterstützung und kein steuerfreies Krankengeld ausbezahlt wurde, und zwar vom 1.1. bis 31.7.2004 hatte der

Berufungswerber Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der Beschäftigung bei der Firma D. Parallel dazu erhielt der Berufungswerber in der Zeit vom 29.1.2004 bis 14.3.2004 ein steuerpflichtiges Krankengeld von der OÖ GKK. Die in diesem Zeitraum erhaltenen Bezüge (Bezüge aus der aktiven Beschäftigung und das Krankengeld) sind unter die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzuordnen. Es kommt in dieser Bestimmung lediglich darauf an, dass der in Frage stehende Bezug zum laufenden Tarif zu versteuern ist und nur in einem Zeitraum bezogen wurde, für den kein Arbeitslosengeld erhalten wurde. Dies liegt im gegebenen Fall im Hinblick auf die Bezüge von der Firma D und das damit in Zusammenhang stehende steuerpflichtige Krankengeld vor. Zum Einwand des Berufungswerbers, ein Steuersatz von 26,88 % sei nicht richtig, da bei den von der Firma D ausbezahlten Bezügen aliquot das Urlaubs- und Weihnachtsgeld mit einem begünstigten Steuersatz enthalten sei, wird darauf verwiesen, dass sich die Bestimmung für die Hochrechnung entsprechend dem Gesetzestext nur auf die laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht. Sonstige Bezüge werden nicht genannt bzw. sind auch in der Hochrechnung nicht enthalten.

Die Hochrechnung erfolgt in der Weise, dass die erzielten Einkünfte, die als Umrechnungsgegenstand in Frage kommen (gegenständlich € 17.490,28 von der Fa. D und € 1.479,21 von der OÖ GKK), vermindert um die Werbungskosten in Höhe von € 505,36 durch die Anzahl der Tage dividiert werden, in denen keine Transferleistungen (Arbeitslosenunterstützung, steuerfreies Krankengeld) bezogen wurden (365 Tage abzüglich 124 Tage Arbeitslosengeld abzüglich 15 Tage ohne arbeitslosengeldschädliche Bezüge - ergibt 226 Tage). Dieser Betrag wird mit 365 Tagen multipliziert, wodurch man jenen Betrag an Einkünften erhält, der zur Ermittlung des fiktiven Jahreseinkommens herangezogen wird (ohne Rundungen). Auf diesen errechneten Betrag in Höhe von € 29.820,39, zuzüglich der tatsächlich erzielten, übrigen steuerpflichtigen Einkünfte in Höhe von € 1.064,57, die nicht umgerechnet werden, und nach Abzug der Sonderausgaben in Höhe von € 730, wird sodann der Einkommensteuertarif angewendet. Aus der auf diese Weise errechneten Steuer ergibt sich der Durchschnittsteuersatz in Höhe von 26,88 %, der auf die tatsächlich erzielten, steuerpflichtigen Einkünfte in Höhe von € 18.798,70 (nicht auf die hochgerechneten Einkünfte) anzuwenden ist. Auf diese Weise errechnet sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 5.053,09, der bei dem vorliegenden Sachverhalt der Gesetzeslage entspricht.

Nach der gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 vorgesehenen Kontrollrechnung wird das Arbeitslosengeld gemeinsam mit den anderen Einkünften als steuerpflichtig behandelt:

D	17.490,28 €
---	-------------

D	1.241,97 €
OÖ GKK-Krankengeld	1.479,21 €
Arbeitslosengeld	2.889,04 €
Arbeitslosengeld	1.763,44 €
abzüglich Werbungskosten	-505,36 €
abzüglich Sonderausgaben	-730,00 €
Einkommen	23.628,58 €

Aus der Anwendung des Einkommensteuertarifs gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 in der für das strittige Jahr geltenden Fassung ergibt sich folgende Einkommensteuer:

	Prozentsatz	Steuerbetrag
für die ersten 3.640 €	0 %	0
für die nächsten 3.630 €	21 %	762,30
für die nächsten 14.530 €	31 %	4.504,30
für die weiteren 1.828,58	41 %	749,72
Summe		6.016,32
abzüglich	Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-534,71
abzüglich	Verkehrsabsetzbetrag	-291
abzüglich	Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54
		5.136,61
plus Steuer für sonstige Bezüge		182,81
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer lt Lohnzettel		-5.018,13
Steuernachforderung		301,29

Im vorliegenden Fall ist die Hochrechnungsvariante (Abgabennachforderung 217,77 €) gegenüber der Kontrollrechnung (Abgabennachforderung 301,29 €) vorteilhafter und somit maßgebend.

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, wofür er für etwas Steuer bezahlen sollte, was er hätte verdienen können, wird klarstellend darauf hingewiesen, dass das Vorliegen von steuerfreien Bezügen neben zu versteuernden Bezügen die Hochrechnung und die Ermittlung eines Durchschnittsteuersatzes auf Grund der oben zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslöst. Nachdem der Berufungswerber nach Mitteilung gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 ein Arbeitslosengeld für einen Teil des Kalenderjahres und daneben auch ein steuerpflichtiges Krankengeld im Zusammenhang mit laufenden Bezügen erhalten hat, war die

Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 41 Abs. 4 EStG 1988 entgegen der Ansicht des Berufungswerbers zwingend anzuwenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Juni 2008