



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den_Senat_2 über die Berufung des Bw, vom 16. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 18. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 24. Mai 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 23.12.2008 reichte der Berufungswerber (Bw) seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 am Finanzamt ein und begehrte unter anderem den Alleinverdienerabsetzbetrag. Am 18.3.2009 erließ das Finanzamt einen von der Erklärung abweichenden Bescheid, in dessen Begründung auf ein (Telefon-)Gespräch mit dem Bw bzw. seinem Vertreter hingewiesen wird.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw am 17.4.2009 **Berufung**. Die Steuer sei ohne Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages berechnet worden. Mit der Begründung, die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners seien höher, als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 Euro, wies das Finanzamt die Berufung am 11.5.2009 mittels Berufungsvorentscheidung ab.

Am 26.5.2009 stellte der Bw einen **Vorlageantrag**. Seine Ehegattin habe während des Jahres 2008 ausschließlich Wochengeld iHv unter 6.000 Euro bekommen. Beigelegt ist eine Auszahlungsbestätigung der Wiener Gebietskrankenkasse mit folgender Tabelle:

Wochengeld

von	bis	tgl. Satz	Gesamt netto (EUR)	Bearbeitungsdatum
16.10.2007	12.11.2007	29,66	830,48	04.12.2007
13.11.2007	10.12.2007	29,66	830,48	11.12.2007
11.12.2007	31.12.2007	29,66	622,86	08.01.2008
01.01.2008	07.01.2008	29,66	207,62	08.01.2008
08.01.2008	04.02.2008	29,66	830,48	05.02.2008
05.02.2008	03.03.2008	29,66	830,48	04.03.2008
04.03.2008	26.03.2008	29,66	682,18	01.04.2008
27.03.2008	31.03.2008	29,66	148,30	01.04.2008
01.04.2008	28.04.2008	29,66	830,48	29.04.2008
29.04.2008	26.05.2008	29,66	830,48	27.05.2008
27.05.2008	23.06.2008	29,66	830,48	24.06.2008
24.06.2008	08.07.2008	29,66	444,90	07.07.2008
		Summe	7919,22	

Aus dieser Tabelle ergebe sich, dass die Gattin des Bws für den Zeitraum 1.1.-8.7.2008 in Summe 5.635,40 Euro an Wochengeld erhalten habe.

Dem gegenüber bezieht das Finanzamt in seine Berechnung des Zuverdienstes der Gattin sämtliche Zahlungen ein, die im Jahr 2008 zugeflossen sind, somit auch jenen Betrag, der für 11.-31.12.2007 ausbezahlt worden ist. In Summe betrüge der Zuverdienst somit 6.258,26 Euro.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungserheblicher Sachverhalt

Der Berufungswerber beantragte für 2008 den Alleinverdienerabsetzbetrag. Seine Gattin hat in diesem Jahr nur Wochengeld in Höhe von 6.258,26 Euro bezogen, wovon 622,86 Euro im Jänner 2008 für das Vorjahr zugeflossen sind.

Für die Zeitspanne von 11.12.2007 bis 7.1.2008, die von der Wiener Gebietskrankenkasse in zwei durch den Jahreswechsel getrennten Zeiträumen ausgewiesen wurde, ist der Gattin des Berufungswerbers die Wochengeldauszahlung von der Krankenkasse am 8.1.2008 bearbeitet worden. Kontoauszüge aus diesem Zeitraum sind nicht mehr vorhanden, laut Auskunft der Gebietskrankenkasse erfolgt die Anweisung des Wochengeldes innerhalb von zehn Tagen. Die Tage des üblichen Banktransfers eingerechnet, kann der Sachverhalt somit nur mehr insoweit festgestellt werden, dass der Zufluss im Zeitraum von ca. 8. bis 20. Jänner 2008 erfolgt ist.

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Normenübersicht

Voraussetzung für die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages ist unter anderem, dass der andere Ehepartner bei mindestens einem Kind höchstens Einkünfte von 6.000 Euro jährlich erzielt (§ 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988). Wochengeld ist gemäß § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 zwar steuerfrei, wird jedoch in die Berechnung der Einkünfte des anderen Ehepartners einbezogen.

Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Davon bestehen (idF BGBl I 2007/99) folgende Ausnahmen:

§ 19 Abs 1 Satz 2: Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

§ 19 Abs 1 Satz 3: Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

§ 19 Abs 1 Satz 4: Bezüge gemäß § 79 Abs 2 EStG 1988 – das sind solche des Vorjahres, die nach dem 15.1. bis zum 15.2. ausgezahlt werden – gelten als im Vorjahr zugeflossen (ab 29.12.2007, AbgSiG 2007, BGBl I 2007/99).

Gemäß § 162 Abs 1 ASVG gebührt weiblichen Versicherten für die letzten acht Wochen vor der voraussichtlichen Entbindung, für den Tag der Entbindung und für die ersten acht Wochen nach der Entbindung ein **tägliches Wochengeld**. Laufende Geldleistungen aus der Krankenversicherung werden gemäß § 104 Abs 1 ASVG wöchentlich im nachhinein ausbezahlt. Der Versicherungsträger kann satzungsgemäß auch einen längeren Zeitraum vorsehen. Davon hat die Wiener Gebietskrankenkasse in § 45 ihrer Satzung Gebrauch gemacht: Wochengeld ist **grundsätzlich für je vier Wochen im Nachhinein** auszuzahlen. Wochengeld kann gemäß § 104 Abs 1 ASVG aber auch vom Versicherungsträger bevorschusst werden, wenn die Leistungspflicht dem Grunde nach feststeht und es im wirtschaftlichen Interesse des Versicherten liegt.

2.2. Aktueller Meinungsstand

Ob es sich beim Wochengeld um eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme handelt, ist in der Literatur und Rechtsprechung bisher widersprüchlich beantwortet. Im Schrifttum wird vertreten, dass wöchentliche Zahlungen nicht unter die Ausnahmeregelung des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 fielen, weil sich ihre Fälligkeit nicht gleichzeitig am Ende bzw. Beginn des Jahres orientiere (*Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 44; *Baldauf*, SWK 2008, S 723). Diese Ansicht wird

vom UFS in den Entscheidungen vom 30.1.2008, RV/1349-L/07, vom 31.1.2008, RV/1472-L/07, vom 26.8.2008, RV/0221-G/08 und vom 20.7.2009, RV/0025-L/08 geteilt. Begründend wird ausgeführt, dass zwar auch wöchentliche Zahlungen regelmäßig wiederkehrend seien, dass sich aber die Fälligkeit des Wochengeldes nach dem errechneten Geburtstermin mal 7 (wöchentlich) mal 4 (vier Wochen im Nachhinein) ergebe, ein Überschreiten des Jahreswechsels somit zufällig erfolge und die Zahlung für einen Zeitraum, der jahresübergreifend ist, nicht einem der beiden Jahre wirtschaftlich zugerechnet werden könne.

Die Verwaltungspraxis geht hingegen davon aus, dass Wochengeld eine regelmäßig wiederkehrende Leistung darstelle (LStR 2002 Rz 631). Dieser Ansicht folgte der UFS in den Entscheidungen vom 4.2.2005, RV/0398-G/03, vom 11.2.2008, RV 0784-K/07 und vom 4.6.2008, RV/0650-L/07; zustimmend *Renner*, SWK 2008, S 425.

Die Verwaltungspraxis (EStR 2002 Rz 4630, 4632) und herrschende Lehre gehen davon aus, dass die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Fälligkeit der wirtschaftlichen Zuordnung entspricht (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 19 Tz 40; *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 46). Dagegen soll es nach *Taucher* (Zufluss-Abfluss-Prinzip, 3 [Wien 1983]) sowie nach der Rechtsprechung auf die wirtschaftliche Zuordnung alleine, losgelöst von der Fälligkeit, ankommen (VwGH 10.5.1978, 634/78, VwSlg 1978, 5256 F; BFH 23.9.1999, IV R 1/99, BStBl 2000 II 121).

2.3. Anwendbarkeit des § 19 Abs 1 Satz 4 EStG 1988

Jedenfalls gehört das verfahrensgegenständliche Wochengeld zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988). Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber erhoben. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 ausbezahlt (§ 47 Abs 1 EStG 1988). Dadurch ist die Ausnahmeregelung des § 19 Abs 1 Satz 4 EStG 1988 anwendbar, denn § 19 Abs 1 Satz 4 iVm § 79 Abs 2 EStG 1988 knüpft weder an das Vorliegen regelmäßig wiederkehrender Bezüge, noch daran an, ob die nachgezahlten Bezüge steuerpflichtig oder steuerfrei sind (*Baldauf*, SWK 2008, S 723; UFS 31.5.2010, RV/4250-W/09; 30.9.2010, RV/1812-W/10). Auch auf steuerfreie Bezüge wie das Wochengeld ist somit besagte Regelung anzuwenden (vgl. auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgSiG 2007, 270 BlgNR 23. GP 8).

Allerdings bezieht sich § 79 Abs 2 EStG 1988 nur auf Bezüge für das Vorjahr, die „nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt“ werden. Der Zeitraum von 1. bis 15. Jänner ist von § 79 Abs 2 EStG 1988 nicht erfasst und damit auch nicht von § 19 Abs 1 Satz 4 EStG 1988 (*Baldauf*, SWK 2008, S 723). Die verfahrensgegenständliche Auszahlung kann jedoch genau in diesem Zeitraum erfolgt sein und kann damit nicht aus dem Titel des § 19 Abs 1 Satz 4 EStG 1988 in das Vorjahr zugerechnet werden. Die Annahme einer Regelungslücke, die im Interpretationswege zu schließen wäre, ist nicht möglich, da Grenze jeder Interpretation der äußerste Wortlaut ist.

2.4. Anwendbarkeit des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988

Die in Judikatur und Lehre strittige Frage, ob das Wochengeld ein regelmäßig wiederkehrender Bezug ist, wird wie folgt beantwortet:

Nach den Regeln des § 104 Abs 1 ASVG ist Wochengeld zwar wöchentlich im Nachhinein auszubezahlen, kann aber auch bevorschusst werden bzw. für bis zu vier Wochen im Nachhinein ausbezahlt werden. Die Satzung der Wiener Gebietskrankenkasse lässt innerhalb dieses Zeitraumes einen weiten Gestaltungsspielraum zu („grundsätzlich“). Für die Qualifikation als regelmäßig wiederkehrende Leistung ist es nach einhelliger Meinung bloß erforderlich, dass die Zahlung mindestens drei Mal und in annähernd gleichen Zeiträumen erfolgt. Gleiche Höhe der Zahlungen ist nicht erforderlich, lediglich Gleichartigkeit (*Baldauf* in JAKOM 2011, § 19 Tz 18 f mwN).

Sowohl *Quantschnigg/Schuch* (ESt-HB, § 19 Tz 40) als auch *Doralt* (EStG¹⁰, § 19 Tz 46) führen aus, dass Zweck des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 ist, zufällig eintretende Abweichungen einer Zahlung vom wirtschaftlichen Bezugsjahr zu verhindern. Deshalb käme er dann nicht zur Anwendung, wenn die **vereinbarte** Fälligkeit in das Folgejahr fällt, da dies

keine zufällige, sondern eine gewollte Verschiebung darstelle. Dem steht die Ansicht des VwGH entgegen, der auch bei vereinbartem Auseinanderklaffen von wirtschaftlichem Bezugsjahr und Fälligkeitsjahr (dort: von Monatslohn) § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 anwendet (VwGH 10.5.1978, 634/78, VwSlg 1978, 5257 F). Welche Lösung bei vereinbarter Fälligkeit zu gelten hat, kann dahingestellt bleiben, da die Fälligkeit des Wochengeldes nicht vereinbart wird, sondern von verschiedenen Zufälligkeiten – begonnen mit dem errechneten Geburtstermin und fortgesetzt in den unterschiedlichen Auszahlungsmodalitäten der jeweiligen Gebietskrankenkasse – abhängt (dazu auch UFS 4.2.2005, RV/0398-G/03). Jedenfalls zeigen sowohl die Ausführungen im Schrifttum, als auch in der Rechtsprechung, dass gerade zufällige Verschiebungen durch § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 verhindert werden sollen.

Damit erschöpfen sich die Quellen inländischer höchstgerichtlicher Rechtsprechung. Der deutsche BFH hat zu dem in Satz 1 und 2 mit § 19 Abs 1 öEStG gleichlautenden § 11 Abs 1 dEStG zunächst ausgeführt, öffentlich-rechtliche Ansprüche seien keine regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, weil ein fester Zahlungs- oder Fälligkeitstermin nicht vorgesehen sei (BFH 10.10.1957, IV 98/56 U, BStBl III 1958, 23). Davon ist er jedoch mit Urteil vom 24.7.1986 abgegangen (IV R 309/84, BStBl II 1987, 16): Die Fälligkeit hat nur insoweit Bedeutung, als sie um die Jahreswende eintreten müsse. Zuletzt hat der BFH den mangelnden Einfluss der Fälligkeit auf die zeitliche Zuordnung von Einnahmen am 1.8.2007 ausgesprochen (XI R 48/05, BStBl II 2008, 282).

Im Urteil vom 23.9.1999, IV R 1/99, BStBl 2000 II 121, führt der BFH wörtlich aus: „Der Gesetzgeber hat aber in Abkehr von § 11 EStG 1925 --wie aus der amtlichen Begründung zu § 11 EStG 1934 ersichtlich (RStBl 1935, 40 f.)-- für die Erfassung von Einnahmen und Ausgaben in § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG 1934 bewußt nicht mehr wie § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG 1925 auf die Fälligkeit, sondern nur noch auf den Zu- oder Abfluß der Einnahmen oder Ausgaben abgestellt. Dementsprechend kann es auch für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurz vor oder nach dem Kalenderjahr zu- oder abfließen, nicht auf die Fälligkeit ankommen. Entscheidend ist hier allein die wirtschaftliche Zugehörigkeit zu dem abgelaufenen Zeitraum.“ Diese Überlegungen sind auch auf § 19 Abs 1 öEStG übertragbar.

Wie bereits ausgeführt, hindert die Steuerfreiheit des Wochengeldes (§ 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988) nicht die grundsätzliche Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn. Damit ist auch § 77 Abs 1 EStG 1988 anzuwenden, wonach Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat ist bzw. bei Beginn oder Ende einer Beschäftigung während eines Kalendermonates der Kalendertag.

Eine dem § 11 Abs 1 Satz 4 iVm § 38a Abs 1 dEStG vergleichbare Regelung, die bei Lohnzahlungszeiträumen, die vom Kalendermonat abweichen, eine Zuordnung zu jenem Monat trifft, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet, kennt das öEStG nicht. Eine in Deutschland mögliche Nichtaufteilung des übergreifenden Zeitraumes auf die beiden betroffenen Jahre (BFH 22.7.1993, VI R 104/92) gibt es daher in Österreich nicht.

Dem tragen die Gebietskrankenkassen dahingehend Rechnung, dass sie bei Auszahlungszeiträumen über den Jahreswechsel hinweg in ihrer Leistungsübersicht regelmäßig zwei Zeiträume ausweisen – einen bis 31.12. und einen ab 1.1. des Folgejahres. Es ist somit auch bei gleichzeitig am 8.1.2008 erfolgter Anweisung des täglich gebührenden Wochengeldes für die Zeiträume 11.-31.12.2007 und 1.-7.1.2008 eine eindeutige Aufspaltung auf jene Perioden, in welche die Zahlungen wirtschaftlich gehören, möglich und tunlich.

2.5. Begriff der „kurzen Zeit“

Wochengeld ist somit eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme im Sinne des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988, die dem Vorjahr zuzurechnen ist, wenn sie wirtschaftlich dorthin gehört, und kurz nach Ende dieses Jahres zugeflossen ist. Die Frage, wieviele Tage noch eine „kurze Zeit“ im Sinne dieser Bestimmung sind, wird widersprüchlich beantwortet:

Der VwGH (10.5.1978, 634/78; 8.4.1986, 85/14/0160) und der BFH sehen darin einen Zeitraum von maximal zehn Tagen (vgl. etwa BFH 6.11.2002, X B 30/02). Die LStR 1992 waren auch noch dieser Ansicht (*Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, § 19 Tz 4), nach aktueller Verwaltungspraxis werden darunter bis zu 15 Tage verstanden (EStR 2000 Rz 4631). 17 Tage sind jedenfalls nicht mehr erfasst (UFS 25.4.2003, RV/0047-L/03). Vereinzelt wird auch eine elastische Handhabung nach dem Einzelfall vertreten (Fachgutachten Nr. 76 der KWT, RWZ 1992, 66, Pkt. 3.2; *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG und KStG²¹, § 22 EStG Anm 80).

Vor den getroffenen Erwägungen wird zumindest für die Gruppe der regelmäßig wiederkehrenden lohnsteuerpflichtigen Einkünfte ein Zeitraum von 15 Tagen noch als kurze Zeit zu gelten haben. Die Annahme eines kürzeren (etwa zehntägigen) Zeitraumes führte in diesem Bereich nämlich zu einem völlig unsachlichen Ergebnis, weil dann Zahlungen aus den ersten Tagen nach dem Jahreswechsel dem Vorjahr zuzurechnen wären, Zahlungen von 11.1. bis 15.1. hingegen dem Zuflussjahr und aufgrund des § 19 Abs 1 Satz 4 Zahlungen ab 16.1. bis 15.2. wiederum dem Vorjahr. Unter mehreren Auslegungsmöglichkeiten ist der verfassungskonformen der Vorzug zu geben. Es ist aufgrund des Verweises des Gesetzgebers auf § 79 Abs 2 EStG 1988 davon auszugehen, dass er den Zeitraum von 1. bis 15.1., der in § 79 Abs 2 EStG 1988 nicht enthalten ist, als von der „Kurze-Zeit“-Regel gedeckt erachtet hat.

3. Senatzuständigkeit

Aufgrund der dargestellten divergierenden Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates und der unterschiedlichen Literaturmeinungen weist die Entscheidung besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art auf, und es kommt ihr grundsätzliche Bedeutung zu. Gemäß § 282 Abs 1 Z 2 BAO hatte daher auf Verlangen des Referenten der gesamte Berufungssenat zu entscheiden.

4. Zusammenfassung

Wochengeld wird in der Regel für gleichmäßige Zeiträume von vier Wochen gewährt. Damit liegen regelmäßig wiederkehrende Einnahmen vor. In welchem Ausmaß ein Auszahlungszeitraum um den Jahreswechsel Tage des abgelaufenen und Tage des neuen Jahres betrifft, hängt von mehreren Zufälligkeiten, wie dem errechneten Geburtstermin und den tatsächlichen Auszahlungsmodalitäten der Krankenkasse ab. Zweck des § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 ist es, zufällige Verschiebungen von Zahlungen aus dem Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu vermeiden.

Gerade bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gibt der Gesetzgeber der Periodengerechtigkeit verstärkt den Vorrang vor dem Zuflussprinzip. Periodenübergreifende Zahlungen nahe des Jahreswechsels sind daher auf die beiden betroffenen Jahre aufzuteilen. Im Rahmen eines Zuflusses kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel ist die Periodenzuweisung nach § 19 Abs 1 Satz 2 EStG 1988 durchzuführen. Auf die Fälligkeit kommt es dabei nicht an, solange auch diese nahe des Jahreswechsels gelegen ist.

Als "kurze Zeit" gelten im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 15 Tage.

Es ist daher ohne Belang, dass der genaue Zuflusszeitpunkt im Zeitraum von 8. bis 20. Jänner 2008 nicht mehr ermittelt werden kann. Bei Zufluss von 8. bis 15. Jänner ist § 19 Abs 1 Satz 2 anzuwenden, von 16. bis 20. Jänner ist § 19 Abs 1 Satz 4 anzuwenden. In beiden Fällen gelten jene 622,86 Euro, die im Jänner 2008 für 11.-31.12.2007 ausbezahlt worden sind, als im Jahr 2007 zugeflossen. Damit beträgt das von der Ehegattin im Jahr 2008 erhaltene Wochengeld 5.635,40 Euro. Da somit die Einkommensgrenze von 6.000 Euro nicht überschritten wird, steht dem Bw für 2008 der Alleinverdienerabsetzbetrag zu.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Mai 2012