



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., A.StraßeX, vom 11. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20, vertreten durch ADir. Herbert Pablée, vom 15. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sowie die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erhielt im Kalenderjahr 2004 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit für den Zeitraum 1. Februar 2004 bis 30. Oktober 2004 Arbeitslosengeld im Ausmaß von 9.145,50 €.

Bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2004 ermittelte das Finanzamt ausgehend von den steuerpflichtigen Bezügen der "S.B.GmbH" in Höhe von 2.034,84 €, der "A.GmbH" (in der Folge AGmbH) in Höhe von 3.163,97 € sowie der W.G. (W.G.) im Ausmaß von 149,25 € und von 418,68 € den Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 5.766,74 € und dividierte diesen

durch 93 Tage und gelangte in weiterer Folge durch die Multiplikation mit 365 Tagen zu einem fiktiven Einkommen in Höhe von 22.440,90 €. Die ausgerechneten Einkünfte wurden sodann mit dem sich daraus ergebenden Durchschnittssteuersatz in Höhe von 20,48 % versteuert und mit Bescheid die Einkommensteuer in Höhe von 1.141,71 € festgesetzt.

In dem dagegen erhobenen Rechtsmittel wendet sich die Bw. gegen die Berechnungsmethode mit der Begründung, dass das Finanzamt die Bezüge des Arbeitsmarktservice in Höhe von 9.145,50 € als Arbeitslosengeld für die Tage 1. Februar 2004 bis 30. Oktober 2004 ("offenbar 272 Kalendertage) herangezogen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch 93 Tage dividiert und sodann mit 365 multipliziert habe.

Diese Berechnung entspreche nicht den logischen Denkgesetzen, sie wäre richtig, ginge man von der Voraussetzung aus, dass Transferleistungen und Aktivbezüge gleichzeitig nicht anfallen könnten. Die Bw. ist der Ansicht, dass in ihrem Fall jedoch die Hochrechnung nur mit der Anzahl jener Tage vorgenommen werden könne, an welchen die steuerbaren Arbeitseinkünfte verdient worden seien.

Dazu stellte die Bw. eine Tageermittlung wie folgt dar:

S.B.GmbH	1.1. bis 31.1.04	31 Tage
AGmbH	1.10. bis 31.12.04	92 Tage
W.G	1.1 bis 6.1.04	6 Tage
W.G	8.1. bis 8.1.04	1 Tag
Insgesamt		123 Tage

Wenn demnach die Berechnung in der Weise erfolgt wäre, dass das Finanzamt die von der Bw. im Streitjahr bezogenen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit durch 123 Tage dividiert und mit 365 multipliziert hätte, würde sich ein fiktives Jahreseinkommen in Höhe von 17.112,68 € und bei Anwendung des progressiven Steuersatzes eine Gutschrift von 52,12 € ergeben. Dadurch dass im Oktober des Streitjahres Transferleistungen und Arbeitseinkünfte gleichzeitig angefallen wären, sei die durchgeführte Division durch 93 Tage nicht gerechtfertigt gewesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in der sie den Anteil der Einkünfte der AGmbH in der Zeit von 1. Oktober 2004 bis 31. Oktober 2004 in Höhe von 310,00 € bei der Ermittlung des Steuersatzes unberücksichtigt ließ, somit Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von 5.456,74 durch 93 Tage dividiert, mit 365 Tagen multipliziert und dabei einen Belastungsprozentsatz

von 19,56 % auf das Einkommen errechnet hat. Die festgesetzte Einkommensteuer würde demnach 170,48 € betragen.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, dass die Berechnung in der Berufungsvorentscheidung auch nicht richtig sei, zumal eine Begründung, warum Bezugsteile ausgeschieden werden anstatt die Anzahl der Tage der Berechnung anzupassen, fehle. Die Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit seien unter Zugrundelegung der Tage an denen sie verdient wurden hochzurechnen, weshalb die einzige richtige Berechnung eine Division durch 123 Tage und eine Multiplikation mit 365 sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge nach den in dieser Bestimmung genannten Gesetzesstellen 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 nicht selbständiger 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. Demnach ist die sich durch den Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Ist im Rahmen der Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit a) zu ermitteln.

Nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 ist unter anderem das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs 2 EStG 1988 hat den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 18.12.1990,

89/14/0283). Da nämlich bei Durchführung eines Jahresausgleiches gemäß § 73 Abs 2 EStG 1988 eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres vorgesehen und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes der zugeflossenen Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene – geringfügige – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 3 Anm. 97 und 98)).

Im Berufungsfall erhielt die Bw. nur für einen Teil des Kalenderjahres, nämlich für den Zeitraum 1. Februar 2004 bis 30. Oktober 2004, das sind 273 Tage, Arbeitslosengeld, wodurch die vom Gesetz geforderte Voraussetzung, dass sie nur für einen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Bezüge bezogen hat, erfüllt ist. Damit tritt die in der genannten Gesetzesstelle vorgesehene Rechtsfolge, wonach die von der Bw. zu versteuernden Aktivbezüge des restlichen Kalenderjahres für der Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind, ein. Der Umstand, dass für denselben Zeitraum neben dem Arbeitslosengeld auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit angefallen sind, steht dabei einer solchen Hochrechnung nicht entgegen (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/0118).

Vor diesem Hintergrund geht das Berufungsvorbringen, die Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit seien unter Zugrundelegung der Tage an denen sie verdient worden sind hochzurechnen, ins Leere, vielmehr waren die Geldbezüge der "AGmbH" in Höhe von 310,00 € im Zeitraum des Arbeitslosengeldbezuges vom 1. Februar bis 30. Oktober 2004 in die Umrechnung nicht einzubeziehen. Hochzurechnen sind daher nur die außerhalb des Arbeitslosengeldbezuges zugeflossenen, für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, das sind im konkreten Fall insgesamt 5.456,74 €. Dieser Gesamtbetrag ergab sich aus den Bezügen der S.B.GmbH in Höhe von 2.034,84 € sowie der AGmbH von 2.853,97 € (abzüglich der erwähnten 310,00 €) und den Krankengeldern der W.G. im Ausmaß von 149,25 € und 418,68 €. Da sich die Hochrechnung nur auf Einkünfte außerhalb des Zeitraumes zugeflossener Transferleistungen bezieht und die neben den Transferleistungen bezogenen Einkünfte in die Hochrechnung nicht einzubeziehen sind, ergibt sich bei der Ermittlung des Steuersatzes

(Progressionsvorbehalt) eine Division durch die Anzahl der Tage, an denen kein Arbeitslosengeld bezogen worden ist.

Die Bw. hat für 273 Tage Arbeitslosengeld erhalten, weshalb die Berechnung des Steuersatzes in der Weise zu erfolgen hat, dass die für das restliche Kalenderjahr (das sind 92 Tage) bezogenen Einkünfte durch 92 Tage dividiert, sodann mit 365 Tagen multipliziert und der gegenständliche Belastungsprozentsatz unter Einbeziehung der zunächst ausgeschiedenen Bezüge in Höhe von 310,00 € im Ausmaß von 19,72 % ermittelt wird.

In der Beilage zu dieser Entscheidung wird diese Bezugshochrechnung dargestellt und die Einkommensteuer im Berechnungsblatt für das Streitjahr durch die Anwendung des Durchschnittssteuersatzes in Höhe von 19,72 % auf 5.574,74 € im Ausmaß von 1.099,34 € festgestellt.

Gleichermaßen ist der beiliegenden Kontrollrechnung die Lohnsteuer, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde, in Höhe von 1.816,89 € zu entnehmen und jener Steuer auf Grund der Hochrechnung im Ausmaß von 1.099,34 € gegenüberzustellen. Dabei ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung maßgebend.

Aus diesem Vergleich ergibt sich für den konkreten Fall, dass die Einkommensteuer entsprechend der Hochrechnung niedriger und somit maßgebend ist. Demzufolge war sie nach Anrechnung der Lohnsteuer in Höhe von 919,94 €, wie im Berechnungsblatt dargestellt, im Ausmaß von 179,40 € festzusetzen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt sowie eine Bezugshoch- und Kontrollrechnung

Wien, am 31. Jänner 2006