



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 18. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe (€ 248,07) sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

- A)** Die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ist beim Finanzamt am 10. Februar 2009 elektronisch eingelangt. Darin gab der Berufungswerber (= Bw.) vier bezugsauszahlende Stellen bekannt. Als Sonderausgaben machte er € 397,74 als Prämien für freiwillige Personenversicherungen geltend.
- B)** Das Finanzamt erstellte am 18. Mai 2009 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (OZ 1 ff./2008). Darin wurden zunächst die drei steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) von der Pensionsversicherungsanstalt (€ 6.897,50), und der BUAK (€ 296,33 und € 1.453,81) angeführt. In weiterer Folge wurden die aufgrund der Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzenden Einkünfte mit € 7.729,75 angeführt. Davon wurde der Werbungskostenpauschbetrag von € 132,00 abgezogen, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte € 16.245,39 betrug. Unter Abzug der Sonderausgaben für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 99,44 errechnete sich ein zu versteuerndes Einkommen von € 16.145,95. Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von € 2.355,95 wurde mithilfe folgender Formel berechnet: $(16.145,95 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$. Die Einkommensteuer nach Abzug des Verkehrs- und

Arbeitnehmerabsetzbetrages (€ 291,00 und € 54,00) sowie nach Abzug der Steuer für sonstige Bezüge (€ 84,26) beträgt € 2.095,21. Von diesem Steuerbetrag wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 1.087,68 (731,27 + 65,19 + 291,22) subtrahiert, sodass die festgesetzte Einkommensteuer = Abgabennachforderung € 1.007,53 ergab.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes – siehe Hinweise zur Berechnung – seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte des Bw. auf den Jahresbetrag umgerechnet worden, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittsteuersatz ermittelt und auf das zu besteuernde Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei der Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im Fall des Bw. zuträfe, sei der Tarif auf ein Einkommen von € 16.145,95 angewendet worden.

C) Mit Schreiben vom 4. Juni 2009 (OZ 7 ff./2008) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 **Berufung** und führte Folgendes aus:

Er habe im Jahr 2008 folgende steuerfreie Transferleistungen bezogen:

bezugsauszahlende Stelle	Bezugszeitraum
AMS – Arbeitslosengeld	01.01. bis 29.02.2008
NÖGKK – Krankengeld während der Arbeitslosigkeit	01.03. bis 08.08.2008
NÖGKK – Krankengeld	01.09. bis 24.09.2008

Bei der Ermittlung seiner Einkommensteuer für das Jahr 2008 seien folgende Einkünfte, die er gleichzeitig während des Bezuges der oben aufgelisteten Transferleistungen bezogen habe, hochgerechnet worden:

bezugsauszahlende Stelle	Bezugszeitraum
BUAK	18.03. bis 18.03.2008
BUAK	28.07. bis 28.07.2008
Pensionsversicherungsanstalt	01.07. bis 31.12.2008

Gemäß den LStR 114 seien gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (z. B. ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (VwGH vom 20. Juli 1999, 94/13/0024).

Er ersuche das Finanzamt um Erstellung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008, in dem seine Einkünfte während des Krankengeldbezuges und während der Arbeitslosigkeit nicht mit hochgerechnet würden.

Diesem Berufungsschreiben legte der Bw. folgende Unterlagen bei:

a) Auszahlungsbestätigung der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse (NÖGKK):

Krankengeldbezug von	tägl. Satz brutto (in €)	gesamt brutto (in €)	abzüglich Lohnsteuer	gesamt netto (in €)	Dauer (in Tagen)
01.03. bis 27.03.2008	31,55	851,85	0,00	851,85	27
28.03. bis 30.04.2008	31,55	1.072,70	0,00	1.072,70	34
01.05. bis 02.06.2008	31,55	1.041,15	0,00	1.041,15	33
03.06. bis 30.06.2008	31,55	883,40	0,00	883,40	28
01.07. bis 07.08.2008	31,55	1.198,90	0,00	1.198,90	38
08.08. bis 08.08.2008	31,55	31,55	0,00	31,55	1
01.09. bis 24.09.2008	31,55	757,20	0,00	747,20	24
Summe		5.836,75	0,00	5.836,75	185

b) Krankenstandsbescheinigung vom 27. Mai 2009, worin die Arbeitsunfähigkeit des Bw. vom 27. Februar bis 24. September 2008 bestätigt wird. Der Krankengeldanspruch habe wegen Pensionszuerkennung geendet.

D) Am 27. Juli 2009 erstellte das Finanzamt die **Berufungsvorentscheidung** (OZ 11 ff./2008) und änderte damit den Einkommensteuerbescheid zugunsten des Bw.. Die Einkommensteuerberechnung stellt sich wie folgt dar:

Zunächst wurden die drei steuerpflichtigen Bezüge des Bw. abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten addiert (€ 8.515,64). Dieser Betrag war gleichzeitig der Gesamtbetrag der Einkünfte von dem die Sonderausgaben (€ 99,44) subtrahiert wurden, sodass das Einkommen € 8.416,20 ausmachte.

Die Umrechnungsbasis in Höhe von € 6.897,50 ergab sich aus der Summe des Gesamtbetrages der Einkünfte (€ 8.515,64) und des Pauschbetrages für Werbungskosten (€ 132,00) abzüglich der im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Beträge, die nicht umzurechnen sind (BUAK € 296,33 + BUAK € 1.453,81 = € 1.750,14).

Der Umrechnungszuschlag ergab sich aus folgender Formelberechnung: $(6.897,50 \times 365 / (365 - 267) - 6.897,50 = 18.792,16$: Die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz beträgt unter Hinzurechnung des Einkommens in Höhe von € 8.416,20 € 27.208,36. Die Steuer vor Abzug der Absetzbeträge wurde nach folgender Formel berechnet: $(27.208,36 - 25.000,00) \times 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750 = 6.712,76$. Von diesem Betrag wurden der Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag (€ 291,00 und € 54,00) abgezogen, sodass der Steuerbetrag für den Durchschnittssteuersatz € 6.367,76 lautet. Aus der Formel $6.367,76 / 27.208,36 \times 100$ errechnete sich der Durchschnittssteuersatz von 23,40%, der – angewendet auf das Einkommen von € 8.416,20 – einen Steuerbetrag von € 1.969,39 ergab. Aus der Hinzurechnung der Steuer auf die sonstigen Bezüge in Höhe von

€ 84,26 resultierte eine Einkommensteuer von € 2.053,85 von der die anrechenbare Lohnsteuer (€ 1.087,68) zu subtrahieren war. Die festgesetzte Einkommensteuer machte somit den Betrag von € 965,97 aus. Aus der Berufungsvorentscheidung ergab sich für den Bw. eine Abgabengutschrift von € 41,56.

Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde Folgendes ausgeführt:

Der Bw. habe im Jahr 2008 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich zögen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert. Der Berufung sei stattgegeben worden.

E) Mit Schreiben vom 31. Juli 2009 (OZ 14/2008) stellte der Bw. den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** (Vorlageantrag). Begründend wird ausgeführt, dass im Einkommensteuerbescheid vom 27. Juli 2009 (= Berufungsvorentscheidung) die nicht hochzurechnenden Pensionseinkünfte des Bw. hochgerechnet worden seien, während seine hochzurechnenden BUAK-Einkünfte nicht hochgerechnet worden seien. Darauf folgend wiederholte der Bw. die tabellarischen Aufstellungen des Berufungsschreibens. Er ersuche um Erstellung eines neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008, in dem seine während der Zeit der Transferleistungen bezogenen Pensionseinkünfte nicht hochgerechnet würden, seine BUAK-Einkünfte dafür aber schon.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Besteuerung der im Jahr 2008 bezogenen Einkünfte des Bw..

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. bezog im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der Pensionsversicherungsanstalt (1. Juli bis 31. Dezember 2008 = 184 Tage) sowie von der BUAK (für den 18. März 2008 und für den 28. Juli 2008). Die beiden BUAK-Bezüge sind laut dem Abgabeneinformationssystem mit dem festen Steuersatz gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 besteuert.

b) Des Weiteren bezog der Bw. für den Zeitraum 1. Jänner bis 29. Februar 2008 Arbeitslosengeld und laut der obigen Aufstellung [siehe Abschnitt C), a)] für 185 Tage

Krankengeld in der Höhe von € 5.836,75. Das Krankengeld wurde dem Bw. auf der Basis des Arbeitslosengeldes angewiesen. Die Gesamtanzahl der Tage, für die der Bw. Arbeitslosen- oder Krankengeld bezog beläuft sich demnach auf 245 Tage.

c) Der Versicherungsdatenauszug für den Bw. weist für das Streitjahr folgende Geldbezugsarten aus:

von	bis	Art der Monate/meldende Stelle
01.12.2007	29.02.2008	Arbeitslosengeld, (60 Tage)
01.03.2008	08.08.2008	Krankengeldbezug, Sonderfall, NÖGKK, (161 Tage)
29.03.2008	02.04.2008	Winterfeiertagsentschädigung, Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse
01.07.2008	laufend	Pensionsbezug, geminderte Arbeitsfähigkeit, Pensionsversicherungsanstalt, (184Tage)
09.08.2008	31.08.2008	Urlaubsabfindung, Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse
01.09.2008	24.09.2008	Krankengeldbezug, Sonderfall, NÖGKK (24 Tage)

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 wird normiert: Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a ... nur für einen Teil des Kalenderjahres, 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 nichtselbstständiger 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.

§ 69 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt: Bei Auszahlung der Winterfeiertagsvergütung gemäß § 13 j Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, durch die Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse sind 22% Lohnsteuer einzubehalten.

Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen (siehe 277 BlgNR XVII: GP). Dies könne, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter

Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Lohnsteuer höher sei als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. Doralt, EStG, 7. Aufl., Kommentar, Bd. I, Tz 19/1 zu § 3).

Daraus folgt einmal, dass eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 leg.cit. nur für Bezüge, erforderlich ist, die nicht ganzjährig bezogen worden sind. Dies trifft im vorliegenden Fall grundsätzlich für die Tage des Pensionsbezuges (184 Tage) zu, jedoch ist zu beachten, dass in die Hochrechnung neben den Tagen des Arbeitslosengeldes (60 Tage) auch die Tage des Krankengeldbezuges ($161 + 24 \text{ Tage} = 185 \text{ Tage}$) miteinzubeziehen sind. Demnach sind in der gegenständlichen Hochrechnung 245 Tage anzusetzen, während derer der Bw. keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die zum laufenden Tarif zu versteuern sind, bezogen hat. Zweitens sind – entgegen dem Berufungsbegehren – auch die Bezüge nicht hochzurechnen, die nicht zum laufenden Einkommensteuertarif versteuert wurden. Im Fall des Bw. trifft diese Voraussetzung bei den beiden von der BUAK am 18.03.2008 und 28.07.2008 bezogenen Einkünfte zu, die mit dem festen Steuersatz gemäß § 69 Abs. 4 EStG 1988 besteuert worden sind.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 schreibt überdies die Vornahme einer Kontrollrechnung vor. Diese Kontrollrechnung, d. h. die Besteuerung sämtlicher Bezüge laut Einkommensteuertarif, wurde im Erstbescheid vom 18. Mai 2009 durchgeführt, weshalb auf diesen verwiesen wird. In dieser Steuerberechnung wurde dem Bw. eine Abgabennachforderung von € 1.007,53 vorgeschrieben, weshalb die Hochrechnungsmethode mit der im Berechnungsblatt ausgewiesenen Einkommensteuer von € 248,07 die für den Bw. günstigere Steuerberechnungsmethode darstellt.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. März 2010