



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Juli 2007 gegen den Bescheid des FA vom 12. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erhielt im Jahr 2006 Bezüge von folgenden Stellen:

| | € |
|---|-----------|
| 01.01. - 31.08. G-KEG (G-KEG) | 5.188,75 |
| 01.01. - 31.12. Pensionsversicherungsanstalt | 14.179,27 |
| 04.09. - 19.11. Arbeitsmarktservice: Arbeitslosengeld | 2.162,16 |
| 11.12. - 11.12. Gebietskrankenkasse: Krankengeld während Arbeitslosigkeit | 617,76 |
| 12.12. - 31.12. Arbeitsmarktservice: Arbeitslosengeld | 561,60 |

In der am 9. Jänner 2007 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung 2006 machte die Bw. Sonderausgaben (Personenversicherung € 6.890,60 und Kirchenbeitrag € 520,00) eine außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten € 660,00) geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Jänner 2007 (AS 2ff) setzte das Finanzamt (FA) folgende Beträge an:

| | € | € |
|---|----------|----------|
| übermittelte Lohnzettel: | | |
| G-KEG | 5.188,75 | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | -132,00 | |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | 5.056,75 |
| Sonderausgaben: | | |
| Personenversicherung | | -730,00 |

| | |
|---|----------|
| Kirchenbeitrag | -100,00 |
| außergewöhnliche Belastung: | |
| vor Selbstbehalt | -660,00 |
| Selbstbehalt | 304,76 |
| Einkommen | 3.871,51 |
| Einkommensteuer § 33 Abs. 1 EStG 1988 | 0,00 |
| erstattungsfähig § 33 Abs. 8 EStG 1988: | |
| 10% der Sozialversicherungsbeiträge, maximal € 110,00 | -110,00 |
| erstattungsfähige Negativsteuer | -110,00 |
| Einkommensteuer | -110,00 |
| Berechnung der Abgabengutschrift: | |
| festgesetzte Einkommensteuer | -110,00 |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | -478,11 |
| Abgabengutschrift | -588,11 |

Zur Bescheidbegründung führte das FA aus, dass gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften gezahlte Beiträge höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden könnten.

Am 23. Februar 2007 nahm das FA das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, da zwischenzeitig von einer pensionsauszahlenden Stelle ein Lohnzettel übermittelt wurde. Das FA erließ zugleich einen neuen Einkommensteuerbescheid 2006 (AS 6ff), in dem die weiteren Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt angesetzt wurden:

| | € | € |
|---|----------------|------------------|
| übermittelte Lohnzettel: | | |
| Pensionsversicherungsanstalt | 14.179,27 | |
| G-KEG | 5.188,75 | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | <u>-132,00</u> | |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | 19.236,02 |
| Sonderausgaben: | | |
| Personenversicherung | | -730,00 |
| Kirchenbeitrag | | -100,00 |
| außergewöhnliche Belastung: | | |
| vor Selbstbehalt | | -660,00 |
| Selbstbehalt | | <u>660,00</u> |
| Einkommen | | <u>18.406,02</u> |
| Einkommensteuer für Ermittlung Durchschnittssteuersatz § 33 Abs. 1 EStG 1988: | | |
| Bemessungsgrundlage für besonderen Progressionsvorbehalt: | | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 19.236,02 | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | <u>132,00</u> | |
| Umrechnungsbasis | 19.368,02 | |
| Umrechnungszuschlag $19.368,02 \times 365 / (365 - 98) - 19.368,02$ | | <u>7.108,86</u> |
| Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz | | 25.514,88 |
| $(25.514,88 - 25.000,00) \times 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00$ | | <u>5.974,47</u> |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | | 5.974,47 |
| Verkehrsabsetzbetrag | | -291,00 |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | | <u>-54,00</u> |
| Steuer für den Durchschnittssteuersatz | | 5.629,47 |
| Durchschnittssteuersatz $5.629,47 / 25.514,88 \times 100$ | | 22,06% |
| Durchschnittssteuersatz 22,06% von 18.406,02 | | 4.060,37 |
| Steuer sonstiger Bezüge nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und Freibetrag € 620,00 mit 6% | | <u>155,75</u> |
| Einkommensteuer | | <u>4.216,12</u> |
| anrechenbare Lohnsteuer | | <u>-1.283,60</u> |
| <u>festgesetzte Einkommensteuer</u> | | <u>2.932,52</u> |
| Berechnung der Abgabennachforderung: | | |
| festgesetzte Einkommensteuer | | 2.932,52 |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | | <u>110,00</u> |
| Abgabennachforderung | | 3.042,52 |

In der schriftlichen Bescheidbegründung führte das FA neben Angaben zum Selbstbehalt von € 2.162,18, der bei den außergewöhnlichen Belastungen nicht überstiegen worden sei, und den höchstens mit € 100,00 als Sonderausgabe zu berücksichtigenden Kirchenbeiträgen aus, dass die Bw. im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersätze erhalten habe (Arbeitslosengeld), die eine besondere Steuerberechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nach sich ziehen würden. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob diese auch während des Bezugs der Einkommensersätze 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.

Mit FAX vom 23. Mai 2007 (AS 11) erhab die Bw. Berufung und führte aus, sie möchte gerne erfahren, wie sie zu der Summe von € 3.042,52 an Steuerschulden komme. Die Bw. habe im Jahre 2005 im Herbst bei der G-KEG angefangen, habe ihre Vorschreibung für die Steuer bekommen und jedes Mal eingezahlt. Am 1. September 2006 sei die Dienstzeit beendet worden und die Bw. habe im FA angerufen und eine Mitarbeiterin habe ihr gesagt, die Bw. solle im Jänner 2007 ihren Steuerausgleich machen. Dies habe die Bw. auch gemacht und eine beigelegte Buchungsmitteilung Nr. 1 vom 15. Jänner 2007 (AS 12) erhalten. Die Bw. frage sich, was passiert sei. Sie habe beide Einkommen angegeben, das wisse sie genau. Die Bw. habe bei der G-KEG sogar hingeschrieben, wann das Arbeitsverhältnis zu Ende gewesen sei. Die Bw. möchte wissen, warum sie so eine Summe zahlen müsse und sie werde die ganze Geschichte ihrem Rechtsschutz weitergeben. Sollte das FA im Recht sein, könne die Bw. die Summe sicher nicht gleich und vor allem die ganze Summe zahlen. Die Bw. habe zwei Kredite und die normalen Zahlungen, die jeder habe. Außerdem habe die Mitarbeiterin des FAes der Bw. im Jänner gesagt, dass das ein Irrtum sei und nichts die Bw. angehe, das wäre von einer Firma. Also was stimme und wo komme der Betrag her? Die Bw. sei keine Firma sondern nur arbeitslos und bei der Bw. könne man kein Geld holen.

Einem von einem Mitarbeiter des FAes am 29. Mai 2007 auf der Berufung angefertigten Aktenvermerk ist zu entnehmen (AS 11): "Zurückweisung, da nicht fristgerecht, Erstbescheid v. 23.2.07! Jedoch § 303 (4) da Einkommen ohne Umrechnung nicht berücksichtigt wurde."

Das FA wies mit Bescheid vom 30. Mai 2007 (AS 13) die Berufung vom 23. Mai 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23. Februar 2007 gemäß § 273 BAO mit der Begründung zurück, die Berufung sei nicht fristgerecht eingegangen. Die Berufung müsse innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim FA eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. Dem Berufungsbegehren werde jedoch insoweit Rechnung getragen, als in einem wieder aufzunehmenden Verfahren ein berichtigter Einkommensteuerbescheid 2006 ohne Einbeziehung der Pensionsbezüge in dem besonderen Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 erlassen werde. Eine Einkommensteuernachforderung werde jedoch nach wie vor zu erwarten sein, da die Bw. während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe, nämlich von der G-KEG vom 1. Jänner bis 31. August 2006 und Pensionsversicherungsanstalt über das ganze Kalenderjahr 2006. Die Lohnsteuer sei von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden. Bei der Veranlagung würden die Bezüge der Bw. zusammengerechnet und so versteuert, als wären diese von einer Stelle ausgezahlt worden. Die Bw. zahle somit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Am 12. Juli 2007 erließ das FA nach (nunmehr zweiter) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO "auf Grund Anregung der Bw." einen neuen Einkommenstebescheid 2006 (AS 16ff), in dem folgende Beträge angesetzt wurden:

| | € | € |
|---|-------------------|------------------|
| übermittelte Lohnzettel: | | |
| Pensionsversicherungsanstalt | 14.179,27 | |
| G-KEG | 5.188,75 | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | <u>-132,00</u> | |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | 19.236,02 |
| Sonderausgaben: | | |
| Personenversicherung | | -730,00 |
| Kirchenbeitrag | | -100,00 |
| außergewöhnliche Belastung: | | |
| vor Selbstbehalt | | -660,00 |
| Selbstbehalt | | <u>660,00</u> |
| Einkommen | | 18.406,02 |
| Einkommensteuer für Ermittlung Durchschnittssteuersatz § 33 Abs. 1 EStG 1988: | | |
| Bemessungsgrundlage für besonderen Progressionsvorbehalt: | | |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 19.236,02 | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | 132,00 | |
| Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind | <u>-14.179,27</u> | |
| Umrechnungsbasis | 5.188,75 | |
| Umrechnungszuschlag $5.188,75 \times 365 / (365 - 98) - 5.188,75$ | | 1.904,48 |
| Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz | | 20.310,50 |
| $(20.310,50 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$ | | <u>3.952,36</u> |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | | 3.952,36 |
| Verkehrsabsetzbetrag | | <u>-291,00</u> |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | | <u>-54,00</u> |
| Steuer für den Durchschnittssteuersatz | | 3.607,36 |
| Durchschnittssteuersatz $3.607,36 / 20.310,5 \times 100$ | | 17,76% |
| Durchschnittssteuersatz 17,76% von 18.406,02 | | 3.268,91 |
| Steuer sonstiger Bezüge nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und Freibetrag € 620,00 mit 6% | | <u>155,75</u> |
| Einkommensteuer | | 3.424,66 |
| anrechenbare Lohnsteuer | | <u>-1.283,60</u> |
| festgesetzte Einkommensteuer | | 2.141,06 |
| Berechnung der Abgabennachforderung: | | |
| festgesetzte Einkommensteuer | | 2.141,06 |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | | <u>-2.932,52</u> |
| Abgabengutschrift | | <u>-791,46</u> |

Dieser Bescheid enthält dieselbe Begründung wie der Bescheid vom 23. Februar 2007 (siehe oben) mit dem Zusatz, dass die Bezüge der Pensionsversicherung von der Hochrechnung steuerfreier Bezugsanteile gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 ausgenommen worden seien.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. die Berufung vom [richtig] 30. Juli 2007, Eingangsstempel 31. Juli 2007 (AS 21), und brachte vor, sie möchte gegen diesen Bescheid erneut Einspruch erheben. Da sich die Bw. nicht vorstellen könne, Steuerschulden von € 2.000,00 zu haben. Wo seien die Zahlungen, die die Bw. an das FA geleistet und sie dadurch ein Guthaben

ausgezahlt bekommen habe, da eine Kollegin der Bw. gesagt habe, sie solle gleich am Anfang des Jahres ihren Jahresausgleich machen. Die Bw. habe im Monat Kreditrückzahlungen von € 600,00 und noch weitere Erlagscheine von € 500,00. Und dann könne sich die Bw. die Höhe der angeblichen Steuerschulden nicht vorstellen. Als die Bw. noch gearbeitet habe, habe sie mit der Pension weit weniger an das FA bezahlen müssen, nämlich € 350,00. Oder sei Niederösterreich anders als Wien? Die Bw. habe sich auch an das Finanzministerium gewendet und habe alle Bescheide hinschicken müssen, es werde das angeschaut. Auch alle Bescheide von Wien habe die Bw. mitgeschickt, damit man sehe, was die Bw. bei mehr Einkommen an das FA bezahlt habe.

Das FA wies mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2007 (AS 23) die "Berufung vom 31. Juli 2007 gegen den Bescheid vom 12. Juli 2007" mit der Begründung ab, wie bereits im Bescheid vom 30. Mai 2007 ausführlich begründet, sei nach Zurückweisung der verspäteten Berufung eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und ein neuer Sachbescheid erlassen worden, der die Pensionsbezüge für den besonderen Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 außer Ansatz gelassen habe. Wie bereits im genannten Bescheid ausgeführt, resultiere die Nachforderung gegenüber dem unrichtigen Erstbescheid, in welchem die Pensionsbezüge nicht berücksichtigt worden seien, aus der Zusammenrechnung der beiden Bezüge (unter Hinweis auf die Begründung zum Bescheid vom 12. Juli 2007). Die für das Jahr 2006 geleisteten Vorauszahlungen seien bereits im Erstbescheid vom 15. Jänner 2007 gutgeschrieben, gemeinsam mit der Gutschrift mit dem fälligen Vorauszahlungsviertel 10-12/2006 verrechnet, und der Rest am 17. Jänner [2007] rückgezahlt worden. Die Neuberechnung auf Grund der Übermittlung des Pensionsbezuges habe eine entsprechende Nachforderung ergeben, welche nun durch die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens und dem neuen Sachbescheid auf den bereits fälligen Betrag von € 2.251,06 reduziert worden sei. Die Bescheidgrundlagen seien überprüft worden und würden den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung erhob die Bw. den Vorlageantrag vom 27. August 2007 (AS 24) und brachte vor, sie könne den Betrag unmöglich bezahlen, weil sie noch nie solch einen Betrag in ihrem ganzen Leben gehabt habe. Die Bw. sei schon sehr lange Witwe und habe noch nie so viel an das FA zurückbezahlen müssen. Also wie komme so etwas zu Stande. Die Bw. habe dabei auch gearbeitet und mehr verdient. Die Bw. kenne sich nicht mehr aus. Die Bw. habe das ganze auch dem Finanzministerium geschickt und warte auf eine Antwort. Die Bw. sei arbeitslos und müsse ca. € 1.000,00 an andere bezahlen (Versicherungen, Kredite "usw."). Das seien umgerechnet S 30.000,00. Also irgend etwas stimme hier nicht. Erst bekomme die Bw. Geld zurück und dann müsse sie sehr viel zurückzahlen. Die Bw. habe es nicht und wisse nicht, wie sie das zahlen soll. Die Bw. habe den ersten Bescheid

termingerecht abgeschickt. Das stimme nicht, das es nicht so gewesen sei. Auch die Pensionsversicherung habe die Bw. angegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Einkommensteuer unterliegen alle im Kalenderjahr zugeflossenen Bezüge, somit neben den € 5.188,75 von der G-KEG auch die € 14.179,27 von der Pensionsversicherungsanstalt.

Auf Seite 2 des angefochtenen Bescheides (AS 17) wurde die Bw. vom FA ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sie im Jahr 2006 gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten hat und die Lohnsteuer – die auf die im Bescheid festzustellende Einkommensteuerschuld anzurechnen ist – vom jeweiligen Arbeitgeber ermittelt wurde. Weiters wurde die Bw. vom FA darauf hingewiesen, dass bei der Veranlagung laut angefochtenem Bescheid die Bezüge der Bw. zusammengerechnet und so besteuert wurden, als wären sie von einer Stelle ausbezahlt worden und die Bw. damit genau so viel Steuer zahle wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Als Ersatzleistung gilt – wie im vorliegenden Fall - auch das Krankengeld während der Arbeitslosigkeit (Doralt, EStG-Kommentar, 11. Lieferung, § 3 Tz 18/1).

Die Bw. erhielt im Jahr 2006 für 98 Tage folgende gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerfreie Transferleistungen:

| | € |
|---|---------------|
| 04.09. - 19.11. Arbeitsmarktservice: Arbeitslosengeld | 2.162,16 |
| 11.12. - 11.12. Gebietskrankenkasse: Krankengeld während Arbeitslosigkeit | 617,76 |
| 12.12. - 31.12. Arbeitsmarktservice: Arbeitslosengeld | <u>561,60</u> |
| | 3.341,52 |

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt: Erhält der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld und Krankengeld während der Arbeitslosigkeit nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind ua. die für das restliche Kalenderjahr bezogenen 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, wobei das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen ist. Das (steuerpflichtige) Einkommen ist mit jenem (Durchschnitts)Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt (Hochrechnung mit Progressionsvorbehalt).

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 nach Berücksichtigung von – im

vorliegenden Fall – Verkehrsabsetzbetrag € 291,00 (§ 33 Abs. 5 Z 1) und Arbeitnehmerabsetzbetrag € 54,00 (§ 33 Abs. 5 Z 2) zu ermitteln, wobei diese Absetzbeträge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen sind. Dies ist im Bescheid vom 12. Juli 2007 geschehen.

Bei Ermittlung des Progressionsvorbehaltens zog das FA im Bescheid vom 12. Juli 2007 zutreffenderweise nur die zum laufenden Tarif zu besteuernden, für den Zeitraum des restlichen Kalenderjahres 1. Jänner bis 31. August 2006 ($365 - 98 = 267$ Tage) bezogenen Einkünfte von der G-KEG € 5.188,75 heran, nicht jedoch auch die während des gesamten Kalenderjahres bezogenen und ebenfalls zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt € 14.179,27, wie noch im durch Wiederaufnahme beseitigten Bescheid vom 23. Februar 2007 geschehen. Diese Vorgangsweise wirkte sich zum Vorteil der Bw. aus und führte zu einer Verringerung der Nachforderung an Einkommensteuer.

Durch den Bescheid vom 12. Juli 2007 reduziert sich – unter Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer € 1.283,60 - der Betrag an nachzuzahlender Einkommensteuer von € 2.932,52 laut dem durch Wiederaufnahme beseitigten Bescheid vom 23. Februar 2007 auf € 2.141,06. Ein im "ersten" Einkommensteuerbescheid 2007 vom 15. Jänner 2007 ausgewiesenes Gut haben kam dadurch zu Stande, dass unrichtigerweise die (ebenfalls steuerpflichtigen) Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt nicht angesetzt wurden.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12. Juli 2007 erweist sich somit inhaltlich als rechtskonform.

Über das Vorbringen, die Bw. könne den Betrag der Nachforderung nicht bezahlen, ist nicht im Zuge einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid abzusprechen.

Wien, am 28. Oktober 2008