

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E.F., vertreten durch F.X. Priester GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhamerstr. 14 a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck betreffend **Einkommensteuer 2003** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	€ 24.660,02	Einkommensteuer	€ 5.590,92
			bisherige Einkommensteuer	€ 6.203,50
ergibt folgende Abgabengutschrift				612,58€

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog von 1. 1 bis 30.4.2003, von 8.10. 2003 bis 31.10.2003 sowie weiters von 1.11. bis 31.12.2003 (insgesamt 205 Tage) Notstandshilfe in Höhe von € 2.236,55.

Weiters bezog er Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ganzjährig) im Ausmaß von € 25.391,38.

Strittig ist einzig die Berechnungsmethode gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (**Umrechnungs- bzw. Hochrechnungsvariante oder Kontrollrechnung**).

In der Beilage zur **Einkommensteuerklärung 2003** findet sich folgende Berechnung des Einkommens:

	€
Hochgerechnete Einkünfte aus Gewerbebetrieb	11.130,47
Einkünfte während der Arbeitslosigkeit (Anmerkung :gemeint offenbar Notstandshilfe)	14.260,91
- SONDERAUSGABEN	- 731,36
Hochgerechnetes Einkommen	24.660,02
Steuer	6.439,21
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag	484,29
Alleinverdienerabsetzbetrag	364,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.590,92
Durchschnittssteuersatz bei Hochrechnung	22,67 %
5.590,92/24.660,02 x 100	
Kontrollrechnung	
Einkommen	24.660,02
-Werbungskostenpauschale	132
Arbeitslosenunterstützung	2.236,55
Einkommen lt. Kontrollrechnung	26.764,57
Steuer	7.302,07
allgemeiner Absetzbetrag	389,58

Alleinverdienerabsetzbetrag	364,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.548,49
Durchschnittssteuersatz bei Kontrollrechnung	26,56 %
6.548,49/24.660,02 x 100	

Der **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3.Februar 2005** enthielt folgende Begründung :

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - **siehe Hinweise zur Berechnung** - wurden zuerst ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag **umgerechnet**, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein **Durchschnittssteuersatz** ermittelt und auf ihr Einkommen angewendet (**Umrechnungsvariante**). Danach ist anhand einer **Kontrollrechnung** festzustellen, ob sich durch die Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. **Da dies in ihrem Falle zutreffe, wurde der Tarif auf ein Einkommen von € 26.764,57 angewendet**".

Folgende rechnerische Angaben waren Bescheidbestandteil:

Kontrollrechnung:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25.391,38
Einkünfte aus "nichtselbständiger Arbeit" -aufgrund Kontrollrechnung § 3 Abs. 2 EStG 1988	2.236,55 - 132
-Pauschbetrag für Werbungskosten	
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.495,93
-Sonderausgaben	-656,36 -75,00
- außergewöhnliche Belastung	-803,00

Selbstbehalt	803,00
Steuer	7.302,07
Allgemeiner Absetzbetrag	389,57
Alleinverdienerabsetzbetrag	364,00
Verkehrsabsetzbetrag	291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	54
Einkommensteuer	6.203,00

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid erhab die steuerliche Vertretung innerhalb offener Frist **Berufung** zusammengefasst mit der Begründung, dass im gegenständlichen Fall die Umrechnungsvariante steuerlich günstiger als die vom Finanzamt gewählte Kontrollrechnung sei (Steuerbelastung € 5.590,43 (Anm: gemeint wohl 5.590,92) lt.Umrechnungsvariante im Verhältnis zur Kontrollrechnung € 6.203,50).

Über die Berufung wurde erwogen:

Um- bzw. Hochrechnung:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) 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 nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen **Jahresbetrag** umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist weiters das Einkommen 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 der Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde** (sogenannte Kontrollrechnung-Besteuerung des

Einkommens unter Berücksichtigung der an sich steuerbefreiten Bezüge als Gegenprobe, und zwar für jenen Fall, dass die sich lt. Um- bzw. Hochrechnung ergebende Steuer höher ist).

Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Einkünften - im gegenständlichen Verfahren sind dies Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - 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 (siehe VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283). Da nämlich bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (vormals eines Jahresausgleiches) 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 (siehe VwGH 20.07.1997, 94/13/0024).

Durchschnittssteuersatzberechnung

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist.

Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Im **gegenständlichen Fall** hat der Bw. steuerfreie Bezüge (Notstandshilfe) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich für den Zeitraum vom 1. 1. 2003 bis 30.4.2003, vom 8.10. 2003 bis 31.10.2003 sowie weiters vom 1.11. bis 31.12.2003 (insgesamt 205 Tage) bezogen.

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die steuerliche Vertretung trennt in der Beilage zur Steuerklärung 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Überschneidungseinkünfte [($\€ 14.660,02$ - gewerbliche Einkünfte während des Notstandshilfebezuges) und Nichtüberschneidungseinkünfte ($\€ 11.130,47$ - gewerbliche Einkünfte des restlichen Kalenderjahres)], kommt aber im Ergebnis (da ganzjährige Einkünfte!) bei ihrer Berechnung zu ziffernmäßig gleichen Einkünften aus Gewerbebetrieb, nämlich in Höhe von **$\€ 25.391,38$**).

Die Steuerberechnung lt. Unabhängigem Finanzsenat ergibt sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€
$\€ 11.130,47 / 160 \times 365$	25.391,38
abzüglich Sonderausgaben	656,36
- " -	75,00
Außergewöhnliche Belastung	-803,00
Selbstbehalt (wie bisher)	+ 803,00
Einkommen	24.660,02
0% für die ersten 3.640,00	0,00
21% für die weiteren 3.630,00	762,30
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30
41 % für die restlichen 2.860,02	1.172,61
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	6.439,21
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag (Einschleifregelung)	-484,29
Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00
- Verkehrsabsetzbetrag (ÄNDERUNG im Verhältnis zum Einkommensteuerbescheid vom 3.2.2005 –da kein bestehendes Dienstverhältnis vorliegt – siehe auch	0,00

Beilage zur Steuererklärung 2003)	
-Arbeitnehmerabsetzbetrag (kein bestehendes Dienstverhältnis !)	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.590,92
Durchschnittssteuersatz lt. UFS (5.590,92 dividiert durch 24.660,02 x 100)	22,67%

Diese Umrechnungsvariante (**22,67%**) ist - wie die steuerliche Vertretung in ihrer Berufung richtig ausführt, "günstiger" als die im Bescheid vom 3.2.2005 ausgewiesene Kontrollrechnung (unter Berücksichtigung des Wegfalles von Verkehrsabsetzbetrag sowie Arbeitnehmerabsetzbetrag beträgt der Durchschnittssteuersatz **24,47 %** ($\text{€ } 6.548,49 / 26.764,57 \times 100$ -Differenz 1,8 %):

Der Berufung war daher –**bei dieser Fallkonstellation** – Folge zu geben.

Linz, am 22. November 2005