



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erhielt vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2003 lohnsteuerpflichtiges Krankengeld von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt in Höhe von € 2.335,44 und vom 8. Oktober

bis zum 31. Dezember 2003 lohnsteuerpflichtige Bezüge von der N GmbH in Höhe von € 3.787,69 (Kennzahl 245 des Lohnzettels). Vom 1. Jänner bis zum 29. Juni 2003 bezog die Bw. Arbeitslosengeld in Höhe von € 4.676,70 und vom 30. Juni bis zum 7. Oktober 2003 Notstandshilfe in Höhe von € 2.213,00. Während der Arbeitslosigkeit bezog die Bw. außerdem Krankengeld in Höhe von € 275,10.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 rechnete das Finanzamt unter Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (besonderer Progressionsvorbehalt) das Arbeitslosengeld, die Notstandshilfe und das während der Arbeitslosigkeit bezogene Krankengeld (Summe € 7.164,80) auf einen Jahresbetrag um und setzte die Einkommensteuer mit € 462,70 fest (Abgabennachforderung). Der Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2004 enthält 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 bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von € 13.095,93 angewendet."

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. fristgerecht Berufung mit der Begründung, dass der ermittelte Steuersatz (Progressionsvorbehalt) auch auf die steuerbefreiten Einkünfte (Krankengelder, Arbeitslosengeld und Notstandshilfe) angewendet worden sei. Würde man die Einkommensteile laut Bescheid zusammenrechnen, würden sich sogar Einkünfte in Höhe von € 14.113,37 ergeben. Sie ersuche daher um eine entsprechende Berichtigung.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 26. Juli 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit € 356,28 fest und begründete dies wie folgt:

„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweis zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 3.787,69 durch 85 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit € 18.408,22 ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 15,36 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

In ihrem Vorlageantrag vom 10. August 2004 führte die Bw. aus, dass bei einem Jahreseinkommen von € 5.931,13 keine Steuerschuld von € 911,02 herauskommen könne, da die ersten € 3.640,00 steuerfrei und erst der Rest zu versteuern sei. Das zu versteuernde Einkommen würde € 2.291,13 betragen. Unter Anwendung des Steuersatzes von 15,36 % ergebe sich eine Gesamtsteuer von € 351,91, weswegen sie um nochmalige Überprüfung des Steuerbescheides ersuche.

Am 28. Oktober 2004 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge 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 nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

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.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 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 besteht Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988), somit die Hochrechnung der lohnsteuerpflichtigen Bezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte, die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes und dessen Anwendung auf das steuerpflichtige Einkommen zu Recht erfolgt ist.

Die Überprüfung des angefochtenen Bescheides durch den Unabhängigen Finanzsenat hat ergeben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Neuberechnung der Einkommensteuer für 2003 im Rahmen der Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 26. Juli

2004 gesetzeskonform vorgegangen ist und die von ihr vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 richtig ist.

Die Bw. hat im Jahr 2003 steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe und Krankengeld während der Arbeitslosigkeit) bezogen. Diese steuerfreien Bezüge lösen den besonderen Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) aus. Dies bedeutet, dass die von der Bw. während des restlichen Kalenderjahres bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Steuersatzermittlung auf einen Jahresbetrag hochgerechnet werden. Dieser Steuersatz wird sodann auf das zu versteuernde Einkommen des Jahres angewendet.

Die von der Bw. im Zeitraum 8. Oktober bis 31. Dezember 2003 erzielten lohnsteuerpflichtigen Bezüge von der N GmbH in Höhe von € 3.787,69 sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen. Das ganzjährig bezogene lohnsteuerpflichtige Krankengeld in Höhe von € 2.335,44 darf jedoch nicht mit hochgerechnet werden. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 26. Juli 2004 das lohnsteuerpflichtige Krankengeld aus der Berechnung (Hochrechnung) eines fiktiven Jahresbezug ausgeschieden. Die von der N GmbH bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für den Zeitraum 8. Oktober bis 31. Dezember 2003 wurden durch die Anzahl der Tage, in denen keine Transferleistungen bezogen wurden (im gegenständlichen Fall 85 Tage), dividiert und mit 365 Tagen multipliziert, um jenen Betrag an Einkünften zu erhalten, der zur Ermittlung des fiktiven Jahreseinkommens herangezogen wurde. Auf diesen errechneten Betrag zuzüglich der erhaltenen lohnsteuerpflichtigen Krankengelder, die nicht umgerechnet wurden, und nach Abzug des Sonderausgabenpauschbetrages wurde sodann der Einkommensteuertarif angewendet.

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Einkommensteuer jährlich

für die ersten 3.640 Euro	0 %
für die nächsten 3.630 Euro	21 %
für die nächsten 14.530 Euro	31 %
für die nächsten 29.070 Euro	41 %
für alle weiteren Beträge des Einkommens	50 %

Aus der auf diese Weise errechneten Steuer ergab sich sodann der Durchschnittssteuersatz von 15,36 %, der auf die tatsächlich erzielten, steuerpflichtigen Einkünfte (nicht auf die hochgerechneten Einkünfte) in Höhe von € 5.931,13 anzuwenden war. Auf diese Weise wurde jener Steuerbetrag errechnet, der bei dem vorliegenden Sachverhalt der Gesetzeslage entspricht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 5. Jänner 2005