



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 29. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2005 und 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (Euro):

Einkommensteuer für 2005:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel	11.895,70
Werbungskosten	-827,55
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.068,15
Sonderausgaben	-135,00
Einkommen	10.933,15
[Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz auf Grund der Hochrechnung	23.628,97
Steuer davon nach Abzug der Absetzbeträge	4.879,44
Durchschnittssteuersatz demnach 20,65%]	
20,65% von 10.933,15	2.257,70
Steuer sonstige Bezüge	88,92
Einkommensteuer	2.346,62

Anrechenbare Lohnsteuer	-332,82
Festgesetzte Einkommensteuer	2.013,80

Einkommensteuer für 2006:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel	8.204,43
Werbungskosten	-493,80
Gesamtbetrag der Einkünfte	7.710,63
Sonderausgaben	-135,00
Einkommen	7.575,63
[Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz auf Grund der Hochrechnung	25.995,01
Steuer davon nach Abzug der Absetzbeträge	5.838,79
Durchschnittssteuersatz demnach 22,46%]	
22,46% von 7.575,63	1.701,49
Einkommensteuer	1.701,49
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.518,97
Festgesetzte Einkommensteuer	182,52

Entscheidungsgründe

In der **Einkommensteuererklärung für 2005 vom 7. Oktober 2007** machte der Berufungswerber (Bw.) unter der KZ 718 (Pendlerpauschale) einen Betrag in Höhe von 404,00 Euro als Werbungskosten geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 22. Oktober 2007** wurde dieser Betrag jedoch nicht berücksichtigt. Der Bescheid ergab eine Abgabennachforderung in Höhe von 2.091,09 Euro. Laut Bescheidbegründung sei bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 11.269,90 Euro durch 170 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit 24.062,13 Euro ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 20,97 % ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann, wie im Bescheid dargestellt, auf die Einkünfte des Bw. angewendet worden. Das Pendlerpauschale

sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht möglich.

Laut den dem Einkommensteuerbescheid angeschlossenen Lohnzetteldaten und Meldungen wurden nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) (steuerfreie) Heeresgebühren in Höhe von 12.527,70 Euro berücksichtigt.

In der **Berufung vom 29. Oktober 2007** brachte der Bw. dagegen vor, dass das Pendlerpauschale für die Monate Juni und Juli 2005 bisher nicht berücksichtigt worden sei. Seine Verlegung nach Bosnien zur EUFOR sei am 27. Juli 2005 erfolgt (der Dienst in Bosnien habe am 31. Mai 2006 geendet). Das BMLV habe ihm im Jahr 2005 einen Übergenuss in Höhe von 14.806,71 Euro ausbezahlt, welchen er aber so schnell als möglich wieder retourniert habe.

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2006 vom 7. Oktober 2007** machte der Bw. unter der KZ 718 (Pendlerpauschale) einen Betrag in Höhe von 444,00 Euro als Werbungskosten geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 22. Oktober 2007** wurde dieser Betrag jedoch ebenfalls nicht berücksichtigt. Der Bescheid ergab eine Abgabennachforderung in Höhe von 230,51 Euro. Laut Bescheidbegründung habe der Bw. im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienst), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden (§ 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. Das Pendlerpauschale sei bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung sei daher nicht möglich.

Laut den dem Einkommensteuerbescheid angeschlossenen Lohnzetteldaten und Meldungen wurden nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) (steuerfreie) Heeresgebühren in Höhe von 17.042,33 Euro berücksichtigt.

In der (mit gesondertem Schriftsatz eingebrachten) **Berufung vom 29. Oktober 2007** brachte der Bw. dagegen vor, dass das Pendlerpauschale für die Monate August und September 2006 bisher nicht berücksichtigt worden sei. Seine Verlegung von Bosnien nach Österreich sei am 3. August 2006 erfolgt.

Mit **Vorhalt vom 16. Jänner 2008** ersuchte das Finanzamt den Bw., bekannt zu geben:

1. seine Dienstorte in den Jahren 2005 und 2006 (genaue Auflistung);
2. ob ihm während der Auslandseinsätze nur steuerfreie Bezüge bezahlt worden seien;
3. eine Stellungnahme zur Feststellung des Finanzamtes, dass laut Aktenlage in den Monaten Juni und Juli 2005 sowie August und September 2006 steuerfreie Bezüge gem. § 3 Abs. 2 und § 3 Abs. 1 EStG 1988 ausbezahlt worden seien;
4. die genaue Höhe der ausbezahlten steuerfreien Bezüge.

Dazu gab der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 25. Jänner 2005** im Wesentlichen Folgendes bekannt:

Zu 1.

Seine Dienstorte seien gewesen:

- vom 14. September 2006 - dato: Militärkommando in X,
- vom 1. Jänner 2005 - 19. Juni 2005: Militärkommando in X,
- vom 20. Juni 2005 - 26. Juli 2005: X, G und W (Auslandseinsatzvorbereitung),
- vom 27. Juli 2005 - 1. August 2006: T (Einsatz in Bosnien/Herzegowina),
- vom 2. Mai 2005 - 3. Mai 2005: Militärakademie in N,
- am 11. April 2005: Fliegerregiment in Z,
- vom 14. März 2005 - 16. März 2005: Militärakademie in N,
- vom 13. Jänner 2005 - 14. Jänner 2005: Militärakademie in N.

Zu 2.

Zu Beginn des Auslandseinsatzes am 20. Juni 2005 (Einberufung nach G) bzw. 27. Juli 2005 (Entsendung nach Bosnien) sei sein Beamtenbezug irrtümlich nicht eingestellt worden. Es sei daher zu einer Doppelbezahlung (Beamtenbezug und Besoldung als Präsenzdienler) und zu einem Übergenuss in Höhe von 14.806,71 Euro gekommen, welchen er aber zurückbezahlt habe.

Laut Lohnzettel habe er erzielt bzw. bezogen:

- vom 1. Jänner 2005 - 19. Juni 2005: Einkünfte als Beamter in Höhe von 18.382,80 Euro,
- im Laufe des Jahres 2005: bei vier Waffenübungen Einkünfte in Höhe von 247,53 Euro,
- vom 20. Juni 2005 - 31. Dezember 2005: steuerfreien Sold als Präsenzdienler (Einsatz in Bosnien/Herzegowina vom 27. Juli 2005 - 1. August 2006) in Höhe von 30.870,50 Euro,
- vom 1. Jänner 2006 - 13. September 2006: weiterhin steuerfreien Sold als Präsenzdienler in Höhe von 17.042,33 Euro,
- vom 14. September 2006 - 31. Dezember 2006: Einkünfte als Beamter in Höhe von 11.615,24 Euro,
- am 7. August 2006: nichtselbständige Einkünfte als Aushilfs-LKW-Fahrer (für eine Tour) in

Höhe von 600,00 Euro.

Er habe also während des Auslandseinsatzes Einkünfte als Soldat bezogen, welche steuerfrei zu behandeln seien. Vor und nach dem Auslandseinsatz habe er Einkünfte als Beamter erzielt.

Zu 3.

Im Zusammenhang mit den Bezügen als Soldat habe der Dienstgeber des Bw. kein Pendlerpauschale berücksichtigt. Das Pendlerpauschale für die Monate Juni und Juli 2005 sowie August und September 2006 werde daher im Wege der Arbeitnehmerveranlagung beantragt. Für diese Zeiträume seien ihm steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 und § 3 Abs. 1 EStG 1988 ausbezahlt worden. Er habe Österreich am 27. Juli 2005 verlassen, dh. die tatsächliche Einsatzverlegung nach T sei an diesem Tag erfolgt. Die Rückzahlung des Übergenusses betreffe auch das Pendlerpauschale für die Monate Juni und Juli 2005. Die Rückkehr aus Bosnien sei am 2. August 2006 erfolgt, danach habe der Bw. seinen Auslandseinsatzurlaub (Heimatururlaub) angetreten, während dessen er noch den Bezug als Soldat erhalten habe. Das Pendlerpauschale sei vom Dienstgeber erst verspätet, nämlich ab 1. Oktober 2006, bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Nach Ansicht des Bw. stehe ihm das Pendlerpauschale auch für Urlaubszeiten (in concreto während des Auslandseinsatzurlaubs) zu.

Zu 4.

Die Abgabennachforderung für 2005 in Höhe von 2.091,09 Euro könne offensichtlich nicht stimmen. Vom 1. Jänner 2005 - 19. Juni 2005 habe er seinen Bezug als Beamter in Höhe von 18.382,80 Euro bekommen (die Lohnsteuer sei durch den Dienstgeber abgeführt worden). Er habe vier Waffenübungen absolviert und daraus 247,35 Euro erzielt (auch diesbezüglich sei die Lohnsteuer durch den Dienstgeber abgeführt worden). Der Übergenuss im Jahr 2005 habe 14.806,71 Euro betragen. Der Bw. frage sich, wie aus diesen Beträgen eine Nachforderung in derartiger Höhe entstehen könne. Der Sold als Auslandseinsatzpräsenzdienster in Höhe von 18.342,80 Euro sei ja nach Völkerrecht (UNO, EU, NATO) steuerfrei.

Sein Nettobezug als Aushilfsfahrer der Firma G-GmbH habe im Jahr 2006 richtigerweise 490,80 Euro betragen. Andere Bezüge habe er von dieser Firma nicht erhalten.

Laut den vom Bw. in diesem Zusammenhang vorgelegten Lohnzetteln betrugen die steuerfreien Bezüge des Bw. im Jahr 2005 insgesamt 30.870,50 Euro (davon für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen: 12.527,70 Euro) und im Jahr 2006 39.922,11 Euro (davon für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen: 17.042,33 Euro).

Im **Vorlagebericht an den Unabhängigen Finanzsenat vom 19. Februar 2008** vertrat das Finanzamt dazu im Wesentlichen folgende Auffassung:

Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2005 sei die Pflichtveranlagung nach § 41 EStG 1988 unter Einbeziehung der § 3 Abs. 2 - Bezüge bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes strittig. Außerdem werde vom Bw. das Pendlerpauschale für die Monate Juni und Juli in Höhe von 404,00 Euro begehrt. Der Bw. sei bis 19. Juni 2005 in Graz tätig gewesen. Anschließend sei die Auslandsvorbereitung in X, W und G erfolgt. Laut telefonischer Auskunft sei vom Dienort eine tägliche Rückkehr nach Zeltweg erfolgt. Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale (Berücksichtigung beim Bezug als Beamter) könnten somit für den Monat Juni als gegeben erachtet werden. Im Monat Juli habe der Bw. aber steuerfreie Bezüge erhalten. Das Pendlerpauschale sei daher bei diesen Bezügen zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen dafür würden als gegeben erachtet, weil der Bw. laut den telefonischen Aussagen der Gattin im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Heimfahrt zum Familienwohnsitz angetreten habe.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2006 sei ebenfalls ein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben. Strittig sei die Einbeziehung der § 3 Abs. 2 - Bezüge bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes. Hinsichtlich des Pendlerpauschales sei zu bemerken, dass der Bw. ab 14. September 2006 wieder beim Militärkommando in X beschäftigt gewesen sei und durch die tägliche Heimfahrt die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale für den Monat September erfüllt habe. Für den Monat August, in welchem der Bw. nach der Rückkehr vom Auslandseinsatz seinen Urlaub verbracht und für welchen er nur steuerfreie Bezüge erhalten habe, könnte nach Ansicht des Finanzamtes das Pendlerpauschale allenfalls nur in Verbindung mit den steuerfreien Bezügen in Ansatz gebracht werden. .

Da in beiden Jahren Pflichtveranlagungsgründe (§ 69 Abs. 3 - Bezüge bzw. Bezüge aus einem weiteren Dienstverhältnis) vorliegen, seien zwingend Veranlagungen vorzunehmen, und zwar unter Berücksichtigung des Durchschnittssteuersatzes auf Grund der vom Bundesheer gemeldeten Auslandsbezüge. Diesbezüglich werde also die Abweisung des Berufungsbegehrens beantragt.

Dagegen brachte der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 1. Mai 2008** im Wesentlichen Folgendes vor:

Hinsichtlich des Jahres 2005 sei die Pflichtveranlagung strittig, weil die Einkünfte aus den vier Waffenübungen die Freigrenze von 730,00 Euro nicht überstiegen hätten (52,78 Euro, 79,17 Euro, 27,27 Euro, 52,78 Euro, insgesamt daher: 212,00 Euro). Der Grundbetrag und die Auslandseinsatzzulage seien steuerfrei, somit verbleibe nur ein Einkommen als Beamter.

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 seien Bezüge der Soldaten nach dem HGG 2001 (Z 22) und die Auslandszulage gemäß AZHG (Z 24) von der Einkommensteuer befreit. Der Bw. habe seinen Auslandseinsatz als Auslandseinsatzpräsenzdienner versehen, daher gäbe es diesbezüglich auch keine Eintragung durch das Heerespersonalamt am Lohnzettel unter den Bezügen gemäß § 76 EStG 1988 (226) bzw. steuerpflichtigen Bezügen (245). Er sei unlängst von einem hochrangigen Beamten des Heerespersonalamtes informiert worden, dass das Grundgehalt und die Auslandseinsatzzulage von der Einkommensteuer befreit und nur meldepflichtig seien, aber keine Berücksichtigung durch die Finanzämter finden würden. Der Durchschnittssteuersatz sei nur für Arbeitnehmer geschaffen worden, welche zwei steuerpflichtige Einkommen über das ganze Jahr erhalten.

Auch hinsichtlich des Jahres 2006 werde die Pflichtveranlagung bestritten, weil der Bw. auch in diesem Jahr nur ein steuerpflichtiges Einkommen erzielt habe, denn die Einkünfte betreffend die Firma G-GmbH würden ja nur 600,00 Euro (brutto) betragen (bis 730,00 Euro seien diese steuerfrei). Der Bw. versichere, von dieser Firma nur 490,80 Euro erhalten zu haben (= 600,00 Euro brutto), was auch aus den übermittelten Unterlagen zu erkennen sei. Gespräche mit Auslandseinsatzpräsenzdiennern aus anderen Bundesländern hätten ergeben, dass keiner bestätigt habe, dass das steuerfreie Auslandseinkommen eine verpflichtende Arbeitnehmerveranlagung auslösen würde.

Die Anträge des Bw. würden daher lauten wie folgt:

Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2005 dürften der Grundbetrag und die Auslandseinsatzzulage bei der Arbeitnehmerveranlagung nicht berücksichtigt werden. Demnach müsste sich anstatt der Nachforderung von 2.091,09 Euro für den Bw. sogar ein Plus ergeben.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2006 wäre der Bruttobezug von der Firma G-GmbH auf 600,00 Euro (brutto) richtig zu stellen. Daher sei auch hier kein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, und es müsste sich statt einer Nachforderung von 230,51 Euro ein Plus ergeben.

Werde dem Berufungsbegehren nicht entsprochen, so sähe er sich gezwungen, wegen ungleicher Behandlung seiner Person gegenüber Personen anderer Bundesländer zum VfGH zu gehen.

Anlässlich von Erhebungen bei der Firma G-GmbH wurden die o.a. Angaben des Bw. überprüft. Laut **Mitteilung des Erhebungsorgans des Finanzamtes vom 23. Juni 2008** seien aber seines Erachtens Lohnkonto und Lohnzettel richtig. Im vorliegenden Fall sei ein Teil

des Lohnes als Vorschuss bar ausbezahlt worden (inklusive Auslagenersätze). Die Endabrechnung sei über das Konto des Dienstnehmers gegangen.

Mit **Schreiben vom 8. Juli 2008** stellte das Finanzamt bei der für den Bw. zuständigen Personalabrechnungsstelle eine Anfrage betreffend die Abrechnung der Bezüge 2005. Insbesondere wurde in diesem Zusammenhang auch um Mitteilung ersucht, ob die gemeldeten Lohnsteuereinbehalte in Höhe von 313,60 Euro richtig seien.

Mit **Antwortschreiben vom 15. Juli 2008** wurden dem Finanzamt die Gehaltsabrechnungen des Bw. für das Jahr 2005 im Detail übermittelt. Laut diesem Schreiben sei die Aufrollung der zunächst (irrtümlich) zuviel ausbezahlten Bezüge am 23. November 2005 erfolgt.

Mit **Vorhalt vom 8. Juli 2008 bzw. 22. September 2008** teilte das Finanzamt dem Bw. das Ergebnis der o.a. Erhebungen bei der Firma G-GmbH mit und ersuchte ihn um Aufklärung der sich daraus ergebenden Widersprüche mit den von ihm vorgelegten Unterlagen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2008** erklärte der Bw., dass die ganze Sache schon zwei Jahre zurückliege und er diesbezüglich keine Unterlagen mehr besitze. Um das Verfahren endlich abzuschließen, teile er mit, dass alle Unterlagen, welche die Firma G-GmbH dem Finanzamt übermittelt habe, richtig seien.

Mit **Bericht an den Unabhängigen Finanzsenat vom 12. November 2008** gab das Finanzamt folgende ergänzende Stellungnahme ab:

Hinsichtlich des Jahres 2005 bleibe das Finanzamt bei seiner ursprünglichen Auffassung, dass eine Pflichtveranlagung auf Basis der nach § 84 EStG 1988 gemeldeten Bezüge durchzuführen sei. Diese Veranlagung habe einen relativ hohen Nachforderungsbetrag ergeben, welcher auf Grund der die Pflichtveranlagung auslösenden geringen Bezüge auf den ersten Blick nicht plausibel erscheine. Als Grund für die Höhe des Nachforderungsbetrages habe das Finanzamt die bescheidenen Lohnsteuereinbehalte in Höhe von 313,60 Euro (bei Bezügen von 11.683,00 Euro laut KZ 245) für einen sechsmonatigen Besoldungszeitraum vermutet. Auf Grund der dem Finanzamt mittlerweile vorliegenden Detailabrechnungen habe sich diese Vermutung bestätigt. Dem Bw. sei durch die eine Dienststelle das Gehalt offensichtlich irrtümlich monatelang weiterbezahlt worden, obwohl eine andere Dienststelle für die Besoldung zuständig gewesen sei, und die zuviel ausbezahlten Beträge seien dann aufgerollt und nachgefordert worden. Bei den ursprünglichen monatlichen Gehaltsabrechnungen seien in den meisten Monaten Lohnsteuereinbehalte von 430,50 Euro ausgewiesen. Bei der Rückrechnung der offensichtlich irrtümlich weiterbezahlten Beträge seien neben den Sozialversicherungsbeträgen auch die Lohnsteuerbeträge als „Plusbeträge“ berücksichtigt

worden. Dies sei aus den Abrechnungen vom 23. November 2005 und 3. Februar 2006 ersichtlich. Die Jahreslohnsteuerbescheinigung sei für das gesamte Kalenderjahr 2005 ausgestellt worden. Die monatlichen Bezugszettel (Auszahlungs- bzw. Übergenussabrechnungen) seien EDV-mäßig ausgedruckt und dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt worden.

Hinsichtlich des Jahres 2006 habe das Finanzamt bezüglich der Höhe der erhaltenen Aushilfslöhne von der Firma G-GmbH eine Erhebung vornehmen lassen. Das Ergebnis (strittig sei der Lohnzahlungszeitraum September und somit auch die Höhe der Bezüge 2006 gewesen) sei dem Bw. mit Schreiben vom 22. September 2008 vorgehalten worden, und er sei in diesem Zusammenhang ersucht worden, zu den Widersprüchen zwischen den Berufungsangaben und dem Ergebnis der Erhebungen des Finanzamtes Stellung zu nehmen. Der Bw. habe im Antwortschreiben vom 2. Oktober 2008 mitgeteilt, dass alle Unterlagen, welche die Firma G-GmbH dem Finanzamt übermittelt habe, ihre Richtigkeit besitzen.

Es werde daher beantragt, die Berufung im Sinne des Vorlageberichtes vom 19. Februar 2008 zu erledigen.

Aus Gründen des Parteiengehörs wurde dem Bw. mit **Vorhalt vom 17. November 2008** das Finanzamtsschreiben vom 12. November 2008 zur Kenntnis gebracht.

Der Bw. gab dazu keine Stellungnahme mehr ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann gebührt ihm gemäß lit. c bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km ein (großes) Pendlerpauschale in Höhe von 2.421,00 Euro (2005) bzw. 2.664,00 Euro (2006) jährlich.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind (Pflichtveranlagung). Dies gilt auch dann,

wenn das zweite, lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnis zu keiner Lohnsteuerschuld führt (zB geringfügige Beschäftigung) (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 41 Tz 4).

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 hat eine Pflichtveranlagung (ua.) auch dann zu erfolgen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 3 zugeflossen sind. Darunter fallen einkommensteuerpflichtige Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 2001 (insbesondere Entschädigungen für Truppenübungen, Kaderübungen, freiwillige Waffenübungen, Härteausgleich), von denen 22% Lohnsteuer einzubehalten sind, soweit die Bezüge 20,00 Euro täglich übersteigen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 69 Tz 22). Zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren hat die auszahlende Stelle bis zum 31. Jänner des Folgejahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel der einkommensteuerpflichtigen Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 2001 gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 lit. a EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit Bezüge der Soldaten nach dem 2., 3., 5. und 7. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück bezieht. Dies gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 22 lit. b EStG 1988 auch für Geldleistungen gemäß § 4 Abs. 2 des Auslandseinsatzgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 55.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge (ua.) im Sinne des Abs. 1 Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001) oder lit. b nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das 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 nichtselbständiger 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.

Das Hochrechnungsverfahren gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht verfassungswidrig (vgl. VfGH 28.6.1990, G 71/90; Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 19/1).

Vor diesem Hintergrund ist der Unabhängige Finanzsenat zu folgendem Ergebnis gelangt:

1. Einkommensteuer für 2005

Es hat eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfolgen, weil dem Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – unbestrittenermaßen – (ua.) Bezüge gemäß § 69 Abs. 3 in Höhe von 52,78 Euro (für die Zeit vom 13.-14. Jänner 2005), 79,17 Euro (für die Zeit vom 14.-16. März 2005), 27,27 Euro (für den 11. April 2005) und 52,78 Euro (für die Zeit vom 2.-3. Mai 2005) zugeflossen sind (vgl. angefochtener Bescheid Seite 4f).

Die Steuerberechnung hat nach dem Hochrechnungsverfahren gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen, weil der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – ebenfalls unbestrittenermaßen – (ua.) steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 2 1. Satz in Höhe von 12.527,70 Euro erhalten hat (vgl. angefochtener Bescheid Seite 2 und 5).

Der relativ hohe Nachforderungsbetrag laut angefochtenem Bescheid erklärt sich aus dem relativ geringfügigen Betrag an einbehaltener Lohnsteuer in Höhe von 313,60 Euro (vgl. angefochtener Bescheid Seite 4), welcher wiederum aus der o.a. Rückabwicklung resultiert (vgl. Bericht des Finanzamts an den Unabhängigen Finanzsenat vom 12. November 2008). Wie im Spruch ersichtlich, verringert sich dieser Nachforderungsbetrag allerdings auf Grund der nunmehrigen Berücksichtigung des Pendlerpauschales für die Monate Juni und Juli, wobei jedoch nur ein Monatsbetrag (201,75 Euro) auf die steuerpflichtigen Einkünfte (Juni), der andere aber auf die steuerfreien Einkünfte (Juli) entfällt (vgl. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 19. Februar 2008).

2. Einkommensteuer für 2006

Es hat eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen, weil der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – unbestrittenermaßen – zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte im o.a. Sinne bezogen hat (Einkünfte als Bundesbeamter und als Aushilfs-LKW-Fahrer der Firma G-GmbH; vgl. angefochtener Bescheid Seite 4; weiters: Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 2. Oktober 2008, wonach die seitens der Firma G-GmbH bekannt gegebenen Daten ausdrücklich außer Streit gestellt werden).

Die Steuerberechnung hat nach dem Hochrechnungsverfahren gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen, weil der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum – ebenfalls unbestrittenermaßen – (ua.) steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 2 1. Satz in Höhe von 17.042,33 Euro erhalten hat (vgl. angefochtener Bescheid Seite 2 und 4).

Es bestehen allerdings keine Bedenken, das Pendlerpauschale nunmehr auch für die Monate August und September zu berücksichtigen, wobei jedoch 333,00 Euro (= 222,00 Euro für August und (aliquot) 111,00 Euro für September) auf die steuerfreien Einkünfte für August/September und nur (aliquot) 111,00 Euro auf die steuerpflichtigen Einkünfte für

September entfallen (vgl. Vorlagebericht vom 19. Februar 2008). Dem entsprechend verringert sich auch die Einkommensteuer gegenüber dem angefochtenen Bescheid.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Jänner 2009