

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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. ist Pensionistin. Im streitgegenständlichen Jahr 2002 erhielt sie vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember lohnsteuerpflichtige Bezüge von der X-AG in Höhe von 10.055,70 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels); weiters erhielt sie vom 1. bis zum 8. Jänner und am 14. Jänner lohnsteuerpflichtiges Krankengeld von der Y-Krankenkasse in Höhe von 516,27 € bzw. 64,53 € (jeweils Kennzahl 245 der Lohnzettel). Vom 9. Jänner bis zum 31. Dezember bezog sie außerdem Arbeitslosengeld von 13.009,08 €.

Bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 rechnete das Finanzamt unter Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (besonderer Progressionsvorbehalt) das oa. Krankengeld auf einen Jahresbetrag um und setzte die Einkommensteuer mit 2.654,86 € fest (Abgabennachforderung). Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid vom 4. August 2003 enthält folgende Begründung:

“... Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 578,93 € [das ist die Summe des Krankengeldes abzüglich eines Gewerkschaftsbeitrages von 1,80 €] durch acht Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 36.202,45 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 29,91% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert – auf Ihre Einkünfte angewendet.”

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid er hob die Bw. am 8. August 2003 Berufung mit der Begründung, sie habe nach Auflösung ihres Dienstverhältnisses von ihrem ehemaligen Dienstgeber, der X-AG, eine monatliche Überbrückungszahlung erhalten. Diese laufenden Zahlungen hätten nach geltender Rechtslage keinen Einfluss auf den gleichzeitigen Bezug einer Arbeitslosenunterstützung gehabt. Der besondere Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei Bezug von Arbeitslosengeld gelte nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die für das restliche Kalenderjahr bezogen worden seien. Sie beantragte daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Erlassung eines neuerlichen Bescheides ohne Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf jene Bezüge, die gleichzeitig mit der Arbeitslosenunterstützung zugeflossen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2003 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel teilweise statt und nahm das für den 14. Jänner 2002 bezogene Krankengeld von 64,53 € aus der Umrechnung auf den Jahresbetrag heraus. Die Einkommensteuer (Abgabennachforderung) wurde mit 2.526,30 € neu festgesetzt.

In ihrem Vorlageantrag vom 1. Oktober 2003 führte die Bw. aus, sie vermute, dass jene Bezüge, die sie für insgesamt acht Tage von der Y-Krankenkasse erhalten habe, auf das gesamte Kalenderjahr hoch gerechnet worden seien, weswegen sie “um nochmalige Überprüfung” ersuche.

Am 6. Oktober 2003 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 144/2001, 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.

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.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 sind Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz EStG 1988 idF BGBI. Nr. 660/1989 sind ua. Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen.

§ 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 besteht Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben), dh. die Hochrechnung des vom 1. bis zum 8. Jänner 2002 erhaltenen, lohnsteuerpflichtigen Krankengeldes von 514,47 € (516,27 € abzüglich eines Gewerkschaftsbeitrages von 1,80 €) für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen (hier: Arbeitslosengeld) auf fiktive Jahreseinkünfte, die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes und dessen Anwendung auf das steuerpflichtige Einkommen von 10.367,70 €, zu Recht erfolgt ist.

Dazu ist fest zu halten, dass diese Vorgangsweise des Finanzamtes zur Gänze der geltenden Rechtslage entspricht, da der hier vorliegende Sachverhalt in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (siehe oben) fällt:

Nach dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung sind bei Bezug von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld *nur für einen Teil des Kalenderjahres* (hier: vom 9. Jänner bis zum 31. Dezember 2002) 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* (hier: das von der Bw. vom 1. bis zum 8. Jänner 2002 erhaltene Krankengeld von 516,27 €) *für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen* (hier: Betrag von 514,47 € wurde durch acht dividiert und das Ergebnis mit 365 multipliziert). Anschließend wurde auf das Einkommen von 10.367,70 € – wiederum in Entsprechung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 28,67% angewendet, also *jener Steuersatz, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt* (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben). Daraus resultierte ein Einkommensteuerbetrag von 2.999,65 €, auf den rechtskonform die einbehaltene Lohnsteuer (473,35 €) angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich sohin, wie bereits angeführt, als richtig.

Der Bw. ist zuzustimmen, wenn sie argumentiert, der besondere Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei Bezug von Arbeitslosengeld gelte nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die *für das restliche Kalenderjahr* bezogen worden seien; § 3 Abs. 2 EStG 1988 sei somit auf jene Bezüge, die sie *gleichzeitig* mit dem Arbeitslosengeld erhalten habe, *nicht* anwendbar. Die Bw. übersieht jedoch, dass das Finanzamt genau dieser Auffassung gefolgt ist, indem es *nur* die *für das restliche Kalenderjahr* bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nämlich das für den Zeitraum 1. bis 8. Jänner 2002 erhaltene Krankengeld; die ganzjährig bezogenen Einkünfte von der X-AG wurden nicht hoch gerechnet) zur Hochrechnung heran gezogen hat; das für den 14. Jänner 2002 erhaltene Krankengeld wurde bei der Berechnung des besonderen Progressionsvorbehalt *nicht* einbezogen, da es gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld ausbezahlt worden war (das Finanzamt hatte die im Erstbescheid erfolgte irrtümliche Einbeziehung des für den 14. Jänner 2002 bezogenen Krankengeldes in der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2003 korrigiert).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Oktober 2003