



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.W., vertreten durch Mondsee-Treuhand Wiedlroither GmbH, Steuerberatungs- u. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 5310 Mondsee, A. Jäger-Weg 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war im Berufungszeitraum, nämlich von 1. Jänner bis 1. Mai 2003 (insgesamt 121 Tage) arbeitslos. Aus diesem Titel bezog sie Arbeitslosengeld in Höhe von € 2.197,36.

Weiters bezog sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zeitraum 2. Mai bis 31. Dezember 2003 in Höhe von 5.986,93 (KZ 245 lt. Lohnzettel), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ganzjährig) im Ausmaß von € 20.843,11 sowie Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung (€ 3.095,01).

Strittig ist einzig die Berechnungsmethode gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988

(Umrechnungs- bzw. Hochrechnungsvariante oder Kontrollrechnung).

In der **Steuerklärung 2003** findet sich folgende Berechnung des Einkommens:

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	20.843,11

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.986,93
Werbungskosten	1.040,08
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.095,01
GESAMTBETRAG DER EINKÜNFTE	28.884,97
SONDERAUSGABEN	357,13
EINKOMMEN	28.527,84
Durchschnittssteuersatz	27,31
Arbeitslosenunterstützung, usw.	2.197,36
Hochgerechnetes Einkommen	
Hochgerechnetes Einkommen*	30.848,99*
- Allgemeiner Absetzbetrag	205,76
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	54
- Verkehrsabsetzbetrag	291
EINKOMMENSTEUERSCHULD in Euro	7.790,95
- anrechenbare Lohnsteuer	167,30
Festgesetzte Einkommensteuer Nachzahlung	7.623,65

***Hochrechnung:**

Arbeitslosengeld	
Bezugszeitraum: 01.01. - 01.05. arbeitslos	121 Tage
hochgerechn. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	13.933,48
13.933,48/(365-121)x 365-121	
M. E. (Arbeitgeber)	
Bezugszeitraum: 02.05.-31.12. (244 Tage)	5.986,93

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.986,93
<u>Weitere Werbungskosten</u>	<u>-1.040,08</u>
Summe	4.946,85
Arbeitslosengeld	
Bezugszeitraum: 01.01. — 01.05. (121 Tage)	
hochgerechn. Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	
4.946,85 / (365 -121) * 365 =	7.400,00
Hochgerechnetes Einkommen	21.333,48
Einkünfte während Arbeitslosigkeit	6.909,63
Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung	3.095,01
- Werbungskostenpauschale	- 132,00
- Sonderausgaben	-357,13
Hochgerechnetes Einkommen	30.848,99
Darauf entfallende Steuer	8.976,69
- Allgemeiner Absetzbetrag	205,76
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
- Verkehrsabsetzbetrag	291,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.425,93
Durchschnittsteuersatz bei Hochrechnung	
8.425,93 / 30.848,99 * 100 =	27,31
Kontrollrechnung:	
Zu versteuerndes Einkommen	28.527,84
Arbeitslosenunterstützung etc.	2.197,36

Einkommen lt. Kontrollrechnung	30.725,20
Darauf entfallende Steuer	8.925,93
- Allgemeiner Absetzbetrag	211,33
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
- Verkehrsabsetzbetrag	291,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.369,60
Durchschnittsteuersatz bei Kontrollrechnung	
8.369,60/28.527,84 x 100	29,34%

Der am 10.11.2004 ergangene **Einkommensteuerbescheid 2003** 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 € 30.725,20 angewendet**".*

Folgende rechnerische Angaben waren Bescheidbestandteil:

Kontrollrechnung:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Berücksichtigung des Arbeitslosengeldes	7.144,21
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	20.843,11
Vermietung u. Verpachtung	3.095,01
Gesamtbetrag der Einkünfte	31.082,33
-Sonderausgaben	357,13
Einkommen lt. Kontrollrechnung	30.725,20

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid erhab die Berufungswerberin, vertreten durch ihren Steuerberater, innerhalb offener Frist **Berufung** zusammengefasst mit der Begründung, dass im gegenständlichen Fall die Umrechnungsvariante steuerlich günstiger als die vom Finanzamt gewählte Kontrollrechnung sei.

„Namens und Auftrags der Mandantin erheben wir gegen den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2003, datiert mit 10.11.2004, innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

BERUFUNG.

"Wir beantragen, als Bezugszeitraum für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Zwecke der Kontrollrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG den Zeitraum 01. 01 - 31. 12.2003 heranzuziehen, und demgemäß die sich im Zeitraum 01.01.-01.05.2003 aliquot ergebenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Hochrechnung auszuscheiden und die Einkommensteuer somit gemäß beiliegender Berechnung festzusetzen.

Als Begründung fuhren wir aus, dass sich Fr. R.W. mit Zusammenschluss - zugleich Gesellschaftsvertrag vom 26.09.2003 - mit Hr. H.W. zu einer Kommanditerwerbsgesellschaft unter der Firma xxxKEG " zusammengeschlossen hat. Dieser Zusammenschluss erfolgte unter Anwendung des Art. IV Umgründungssteuergesetz und erfolgte gem. § 23 Abs. 1 iVm § 13 Abs. 1 UmgrStG rückwirkend mit Stichtag 01.01..2003 Somit ergibt sich unserer Ansicht nach als Bezugszeitraum hinsichtlich der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Zeitraum 01.01. 2003 bis 31.12.2003.

*Gemäß § 3 Abs. 2 EStG sind im Falle des Bezuges von steuerfreien Bezügen gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a lediglich die für das **restliche** Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-3 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Daher ist für die Zwecke der Kontrollrechnung der Betrag der Einkünfte, der auf den Zeitraum **01.01 bis 01.05.2003** (Zeitraum des Bezuges von Arbeitslosengeld lt. Meldung des AMS) entfällt, aus der Hochrechnung auszuscheiden".*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2005 wurde die Berufung abgewiesen. Die rechnerische Darstellung bzw. die Begründung war im Verhältnis zum Erstbescheid gleichlautend.

Am 9.Februar 2005 wurde von der steuerlichen Vertretung der Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat erhoben. Darin wurde ausgeführt:

„Leider sei es nicht möglich gewesen, die durch die Finanzverwaltung erstellten Berechnungen mangels Vorlage detaillierter Unterlagen zum Zwecke der Feststellung der Abweichungen mit unserem Softwarelieferanten, Firma xxxinSt. zu klären".

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).

Durchnittssteuersatzberechnung

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. 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 die Bwin. steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich für den Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 1.Mai2003) bezogen.

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (das ist der vom 2.Mai 2003 bis zum 31. Dezember 2003 bezogene Aktivbezug (**€ 5.986,93**) für die Ermittlung des Steuersatzes **auf das ganze Jahr hochzurechnen** sind (vgl. VwGH vom 26.3.2003, 97/13/0118).

Die **Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit** durch die steuerliche Vertretung ist - dem Grunde und der Höhe nach richtig erfolgt.

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (KZ 245 lt. LZ)	5.986,93
- Werbungskosten	1.040,08
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Basis für Umrechnung)	4.946,85
UMRECHNUNG:	
4.946,85 dividiert durch 244 (restliches Kalenderjahr) x 365	7.400,00

Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** sind **nicht um- bzw. hochzurechnen**, da diese **ganzjährig** bezogen wurden . Die nach dem Umgründungssteuergesetz gegebene Rückwirkung mit Wirksamkeit 1.1.2003 führt – in Entsprechung der Ansicht der steuerlichen Vertretung- zu **ganzjährigen gewerblichen Einkünften**, dies obwohl der gesellschaftsrechtliche Vorgang erst am 26.9.2003 erfolgt ist.

Die steuerliche Vertretung trennt in der Steuerklärung 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Überschneidungseinkünfte [(6.909,63 - gewerbliche Einkünfte während der Arbeitslosigkeit) und Nichtüberschneidungseinkünfte (€ 13.933,48 - gewerbliche Einkünfte des restlichen Kalenderjahres)], kommt aber im Ergebnis (ganzjährige Einkünfte!) bei ihrer Berechnung zu ziffernmäßig gleichen Einkünften aus Gewerbebetrieb, nämlich **€ 20.843,11**.

Folgende geringfügige Abweichungen bei der Berechnung (EDV-Programm der steuerlichen Vertretung) liegen dennoch vor.

Werbungskostenpauschale (€ 132):

In diesem Zusammenhang wird aus dem „Einkommensteuergesetz 1988, § 3 EStG 1988, Seite 34, Gesetzestext mit Erläuterungen und Anmerkungen, Schriftenreihe SWK 64, Stand 1.1.2003, Lindeverlag“ zitiert:

„Bei der Berechnung des sogenannten besonderen Progressionsvorbehaltes, der bei Bezug von Arbeitslosengeld und ähnlichen Einkommensersätzen zur Anwendung kommt, ist zu beachten:

*Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt. **Soweit Werbungskosten tatsächlich angefallen sind, werden diese bei Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte in Entsprechung des Nettoprinzips selbstverständlich berücksichtigt.** ...*

Das Werbungskostenpauschale wurde abgezogen, obwohl dieses bei Vorliegen der konkreten Werbungskosten “[Aus- und Fortbildungskosten - die grundsätzliche Abzugsfähigkeit dieser Werbungskosten ist unstrittig] **nicht** zur Anwendung kommen darf (arg. § 16 Abs. 3 EStG 1988 - taxativ aufgezählte Fälle von Werbungskosten ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale –die Gruppe der „§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Werbungskosten“ ist dort nicht angeführt).

Dadurch ergibt sich eine geringfügige Änderung des Einkommens (siehe nachfolgende Tabelle).

Diese Berechnungsgrundlage wird als ergänzende Begründung (vgl. zur Begründung der Berufungsentscheidung Ritz in BAO-Handbuch, Kommentar zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, § 288 BAO, Seite 225, Lindeverlag), angeführt, um einerseits die Richtigkeit der Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz („günstigere Kontrollrechnung“) zu verdeutlichen und um andererseits dem Begehr der steuerlichen Vertretung betreffend Klärung über die Berechnungsmethodik Rechnung zu tragen bzw. diesbezüglich aufgetretene Zweifel zu beseitigen.

Ziffernmäßige Darstellung der Um- bzw. Hochrechnung

Durchschnittssteuersatzermittlung	€
Nichtselbständige Einkünfte (um- bzw. hochgerechnet)	7.400,00
zuzüglich andere Einkünfte	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (ganzjährig)	20.843,11
Vermietung und Verpachtung	3.095,01
Kein Abzug des Werbungskostenpauschales da tatsächliche Werbungskosten vorliegen	0,00
abzüglich Sonderausgaben	357,13
Fiktives Einkommen	30.980,99
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 9.180,99	3.764,20
Steuer Tarif vor Abzug der Absetzbeträge	9.030,80
- allgemeiner Steuerabsetzbetrag (Einschleifregelung)	199,82
-Verkehrsabsetzbetrag	291,00
-Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.485,98
Durchschnittssteuersatz lt. UFS (8.485,98 dividiert durch 30.980,99 x 100)	27,39 %

nach Ansicht der steuerlichen Vertretung (Differenz wegen Werbungskostenpauschalabzug)	27,31%
--	--------

Diese Umrechnungsvariante (**27,39 %**) ist „ungünstiger“ (gemeint höherer Durchschnittssteuersatz) als die Kontrollrechnung, wie nachstehende Tabelle zeigt:

Kontrollrechnung:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ohne Um- bzw. Hochrechnung)	4.946,85
Arbeitslosengeld (für Zwecke der Kontrollrechnung steuerpflichtig!)	2.197,36
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	20.843,11
Vermietung u. Verpachtung	3.095,01
Gesamtbetrag der Einkünfte	31.082,33
-Sonderausgaben	357,13
Einkommen lt. Kontrollrechnung	30.725,20
Darauf entfallende Steuer	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.925,93
- Allgemeiner Absetzbetrag	211,33
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00
- Verkehrsabsetzbetrag	291,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.369,60
Durchschnittsteuersatz bei Kontrollrechnung	
8.369,60/ 30.725,20 x 100	27,24%

Diese Kontrollrechnung wurde schließlich dem angefochtenen Bescheid der Abgabenbehörde I. Instanz zugrundegelegt. Grundsätzlich wird festgestellt, dass diese Berechnung auf einem EDV-Programm der Bundesrechenzentrums GmbH beruht. Dieses ist als technisches Hilfsmittel der bescheiderlassenden Abgabenbehörde I. Instanz anzusehen.

Die von der steuerlichen Vertretung aufgezeigte Kontrollrechnung wies einen Steuersatz von 29,34% auf. Bemerkt wird, dass die Berechnungsformel der steuerlichen Vertretung für den Durchschnittssteuersatz richtig „8.369,60/**30.725,20** x 100“ anstatt „€ 8.369,60/**28.527,84** (falscher Nenner) x 100“ lauten müsste. Dadurch ergibt sich ein adaptierter Steuersatz von **27,24 %** (und nicht von 29,34 %).

Da der Unabhängige Finanzsenat die Berechnungsmethode der Abgabenbehörde I. Instanz als gesetzeskonform erachtet, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 15. März 2005