



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 2

GZ. RV/0308-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MS, vertreten durch Franz Krenn, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8960 Niederöblarn 56, vom 22. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. März 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war im Jahr 2002 bei verschiedenen Arbeitgebern nicht selbstständig tätig.

Im Zeitraum von 01.01. bis 31.08 war die Berufungswerberin bei der DI Handels- und Gastronomie beschäftigt und erhielt von diesem Arbeitgeber Bruttobezüge im Sinne der Kz 210 des Lohnzettels in Höhe von € 19.671,64.

Im Zeitraum von 01.09. bis 30.09. war die Berufungswerberin bei der ME GmbH beschäftigt und erhielt von diesem Arbeitgeber Bruttobezüge im Sinne der Kz 210 des Lohnzettels in Höhe von € 2.376,17.

Im Zeitraum von 08.10. bis 31.12. war die Berufungswerberin bei der WFP GmbH beschäftigt und erhielt von diesem Arbeitgeber Bruttobezüge im Sinne der Kz 210 des Lohnzettels in

Höhe von € 912,00, die sonstigen Bezüge vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge im Sinne der Kz 220 wurden mit € 90,36 ausgewiesen.

Letztlich war die Berufungswerberin im Zeitraum von 02.12. bis 31.12. noch bei der SE GmbH beschäftigt und erhielt von diesem Arbeitgeber Bruttobezüge im Sinne der Kz 210 des Lohnzettels in Höhe von € 2.251,68.

Im Zeitraum von 03.10. bis 30.11. erhielt die Berufungswerberin vom AMS Österreich Arbeitslosengeld in Höhe von € 1.614,83.

Mit der am 15. Jänner 2004 beim Finanzamt Salzburg Land eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2002 erklärte die Berufungswerberin ihre Bezüge von vier Arbeitgebern und führte darüber hinaus an, dass sie im Jahr 2002 Arbeitslosenbezüge erhalten habe. Darüber hinaus machte die Berufungswerberin Sonderausgaben für Personenversicherungen geltend.

Das Finanzamt Salzburg Land veranlagte die Berufungswerberin mit Bescheid vom 22. März 2004 zur Einkommensteuer des Jahres 2002 und wendete auf das Einkommen, das die Einkünfte der vier oben genannten Arbeitgeber (somit auch auf die in den Monaten Oktober und November angefallenen geringfügigen Einkünfte der WFP GmbH) enthielt, einen Durchschnittsteuersatz an. Dieser ergab sich daraus, dass die Einkünfte der Berufungswerberin für den Zeitraum Jänner bis September und Dezember in Höhe von € 17.494,79 (laut vorliegenden Lohnzetteln) unter Berücksichtigung des Zeitraumes des Bezuges an Arbeitslosengeldern für Oktober und November (laut Mitteilung des AMS Österreich) durch 306 Tage dividiert wurden. Der sich daraus ergebende Tagesbetrag wurde auf 365 Tage hochgerechnet und von diesem Betrag in Höhe von € 20.867,97 unter Abzug des Werbungskostenpauschales und der geltend gemachten Sonderausgaben das Einkommen und die Steuerbelastung von 19,02% berechnet. Diese Steuerbelastung wurde in der Folge auf das Einkommen der Berufungswerberin von € 17.255,35 angewendet.

Gegen diesen Bescheid erhob die Berufungswerberin durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass Sie in der Zeit des Bezuges des Arbeitslosengeldes auch geringfügig bei der WFP GmbH beschäftigt gewesen sei. Bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes seien zwar die Tage des Bezuges des Arbeitslosengeldes herausgenommen worden, die in diesem Zeitraum bezogenen geringfügigen Einkünfte seien aber dem restlichen Zeitraum zugeschlagen worden. Sie ersuche um Berichtigung im Sinne der Vorschriften und um Durchführung der für sie günstigsten Veranlagung.

Das Finanzamt Salzburg Land ersuchte daraufhin im Vorhalteweg um Mitteilung, welche Einkünfte aus der WFP GmbH auf den Zeitraum des Bezuges des Arbeitslosengeldes entfielen und welche auf den Zeitraum ab Dezember 2002.

Darauf übermittelte die Berufungswerberin durch ihren steuerlichen Vertreter monatliche Lohn/Gehaltsabrechnungen der WFP GmbH aus denen ersichtlich war, dass die Berufungswerberin im Oktober 2002 Einkünfte von € 212,00 sowie im November und Dezember 2002 Einkünfte von € 285,00 bezogen habe. Weiters sei im November 2002 eine Sonderzahlung in Höhe von € 130,00 geleistet worden.

Mit Berufungvorentscheidung vom 2. August 2004 wurde der Berufung teilweise stattgegeben, wobei das Finanzamt Salzburg Land für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes Einkünfte von € 16.958,15 anstelle von € 17.494,79 ansetzte. Diese Differenz zur Berechnung im Erstbescheid ergab sich aus dem Ausscheiden der Einkünfte der WFP GmbH von € 212,00 für Oktober, der Einkünfte von € 285,00 für November sowie der Sonderzahlung lt. Lohnzettel in Höhe von € 130,00, wodurch nur die Einkünfte für Dezember in Höhe von € 285,00 aus dieser Tätigkeit für die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 angesetzt wurden. Das Finanzamt rechnete daraus das Einkommen auf einen Jahresbetrag von € 20.505,05 hoch und ermittelte die daraus resultierende durchschnittliche Steuerbelastung mit 18,95%, die in weiteren Folge auf das zu versteuernde Einkommen von € 17.255,35 umgelegt wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt an, dass die Bezüge für Oktober und November 2002 aus der Berechnung des Progressionsvorbehaltens herausgenommen worden seien, da sie gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld bezogen worden seien.

Daraufhin beantragte die Berufungswerberin durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dabei aus, dass bei der in Frage stehenden geringfügigen Beschäftigung die Sonderzahlungen unrichtig angesetzt worden seien. Die Berechnung der Einkommensteuer sei nicht im Sinne der Vorschriften des § 3 Abs. 2 EStG sowie der dazu ergangenen Lohnsteuerrichtlinien erfolgt. Es habe sich beim Dienstverhältnis zur WFP GmbH um eine geringfügige Beschäftigung gehandelt, ein Sozialversicherungsabzug sei nicht vorgenommen worden. Die Sonderzahlung habe genau 1/6 der Bezüge, das seien € 130,00 betragen. Laut Bescheid seien aber von den Bruttobezügen nur € 90,36 an Sonderzahlungen abgezogen worden.

Die Berechnung der Einkommensteuer sei nicht im Sinne der Vorschriften des § 3 Abs. 2 EStG sowie der dazu ergangenen Lohnsteuerrichtlinien erfolgt. Der in § 3 Abs. 2, 2. Halbabsatz angeführte Günstigkeitsvergleich ergebe, dass die Steuerberechnung aller

Bezüge inklusive der Transferleistungen für seine Mandantin günstiger sei. Der Vertreter der Berufungswerberin ermittelte die durchschnittliche Steuerbelastung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 1. Halbabsatz mit 18,58% (Einkünfte außerhalb der Zeit des Bezuges von Transferleistungen 16.958,15, daraus hochgerechnetes Einkommen € 20.227,85)

Weiters stellte der Vertreter der Berufungswerberin in einer (Kontroll)Rechnung dar, dass die Einkünfte außerhalb des Zeitraumes der Transferleistungen mit dem Durchschnittsteuersatz von 18,58% (berechnet von den Einkünften aus Zeiträumen, in denen keine Transferleistungen bezogen wurden) und im Zeitraum der Transferleistungen mit dem Durchschnittsteuersatz von 17,69% (berechnet aus den steuerpflichtigen Einkünften und den steuerfreien Einkünften aus den Transferleistungen) berechnet werden,

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf die Akten des Verwaltungsverfahrens mit den darin enthaltenen von der Berufungswerberin ergänzend vorgelegten Unterlagen. Der Sachverhalt ist von den Parteien unbestritten. Im Rahmen dieser Unterlagen kommt zunächst den im Rechtsmittelverfahren vorgelegten monatlichen Lohnbestätigungen der WFP GmbH auf Grund des Vorbringens der Berufungswerberin Bedeutung zu, aus denen im November eine Sonderzahlung für die Berechnung der Sozialversicherung in Höhe von € 130,00 ersichtlich ist. Für die Berechnung der Lohnsteuer wird auf dieser Lohn/Gehaltsabrechnung dargestellt, dass nur eine Sonderzahlung von € 90,36 aus der Lohnsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden wurde, der laufenden Lohnsteuer unterliegend wurde ein Betrag von € 324,64 behandelt. Dies umfasst den monatlichen Bezug von € 285,00 sowie die anteilige Sonderzahlung von € 39,64.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Sachverhalt auszuführen, dass gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige, der für einen Teil des Kalenderjahres zB das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG steuerfrei bezieht, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen hat und das Einkommen mit jenem Steuersatz zu versteuern hat, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt.

Diese Verpflichtung ist dem Grunde nach unbestritten, strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch wie die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berechnen sind bzw. welche Einkünfte der Berufungswerberin in der Zeit angefallen sind, in der sie das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld bezogen hat.

Dabei ist zunächst festzuhalten, dass das Finanzamt Einkünfte, die außerhalb der Zeit der Arbeitslosigkeit angefallen sind, sehr wohl von jenen im Zeitraum des Bezuges des Arbeitslosengeldes getrennt hat. Diese Trennung ist nach Sicht des UFS im ersten Schritt auch richtig erfolgt, sodass nur ein Betrag von € 16.958,15 für die Hochrechnung auf 365 Tage herangezogen wurde. Darin enthalten ist ein Einkunftsanteil aus der WFP in Höhe von € 285,00, dem Bezug des Monats Dezember. Die Berufungswerberin ist also durch diese Form der Berechnung des Finanzamtes nicht beschwert, vielmehr deckt sich diese Berechnung mit dem Ansatz des Vertreters der Berufungswerberin im Vorlageantrag.

Aus Sicht des UFS kann es für diesen ersten Berechnungsschritt dahingestellt bleiben, ob der von der WFP GmbH ausgestellte Lohnzettel nun richtig ist oder – wie dies der Vertreter der Berufungswerberin andeutet – in Bezug auf die Behandlung der Sonderzahlungen falsch ist. Diese Frage ist im gegenständlichen Fall nicht entscheidungswesentlich. Da die Sonderzahlung vom Finanzamt unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 19 EStG als im November 2002 und somit im Zeitraum der Arbeitslosigkeit zugeflossen behandelt wurde, wurden hier keine Einkünfte angesetzt, die nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG "für das restliche Kalenderjahr" zugeflossen sind, da auch allfällige, das Jahressechstel übersteigenden Bezüge in dem Kalendermonat anzusetzen sind, in dem sie ausbezahlt werden.

Aus Sicht des UFS ist dem Finanzamt jedoch bei der Hochrechnung der Einkünfte auf den Jahresbetrag ein Fehler unterlaufen. Dividiert man den oben angeführten Betrag von € 16.958,15 durch 306 Tage und multipliziert ihn darauf mit 365 Tagen, so ergeben sich Einkünfte von € 20.227,86, von denen zur Ermittlung des Einkommens noch pauschale Werbungskosten in Höhe von € 132,00 sowie geltend gemachte Sonderausgaben von € 107,44 abzuziehen sind.

Das Finanzamt hat dagegen zu den hochgerechneten Einkünften von € 20.227,86, in einem weiteren Schritt noch die Einkünfte der WFP für Oktober und November in Höhe von € 212,00 bzw. € 285,00 sowie den als laufenden Bezug behandelten Anteil der Sonderzahlung von € 39,64 angerechnet und erst von diesen Einkünften zur Ermittlung des Einkommens die pauschalen Werbungskosten in Höhe von € 132,00 sowie geltend gemachte Sonderausgaben von € 107,44 abgezogen und die Steuerbelastung errechnet. Für eine derartige Berechnung bieten jedoch die Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG aus Sicht des UFS keinen Anhaltspunkt.

Damit ist für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes nicht – wie das das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angesetzt hat - ein hochgerechnetes Einkommen in der Höhe von € 20.505,05, sondern ein hochgerechnetes Einkommen von € 19.988,41 heranzuziehen. Die

daraus ermittelte durchschnittliche Steuerbelastung von 18,58% ist auf das Einkommen von 17.255,35 umzulegen, woraus eine Steuer von €3.206,04 resultiert.

Der Berufungswerberin ist sohin darin zuzustimmen, dass die vom Finanzamt berechnete Steuerbelastung nicht nur im Erstbescheid, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung zu hoch ausfällt.

Der unter Anwendung des Progressionsvorbehalt ermittelte Steuerbetrag ist aus Sicht des UFS nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei der Veranlagung der Berufungswerberin für 2002 anzuwenden. Der Berufungswerberin kann darin nicht gefolgt werden, dass die Steuern nach dem im § 3 Abs. 2, 2. Halbabsatz angesprochenen Günstigkeitsvergleich mit der Summe aller steuerpflichtigen und steuerfreien Einkünfte der Berufungswerberin im gegenständlichen Jahr zu berechnen wäre, da diese höher wären, als der oben errechnete Steuerbetrag.

Das nach dieser Methode berechnete Einkommen betrüge 18.870,18. Die daraus errechnete Tarifsteuer ergäbe €3.331,90. Dies ergibt zwar – wie der Vertreter der Berufungswerberin richtig darstellt – nur eine durchschnittliche Steuerbelastung von nur 17,69%. Die daraus resultierende Steuer – und nur auf diese Steuer bezieht sich der Günstigkeitsvergleich des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – ist jedoch höher als bei der zuvor dargestellten Hochrechnung der Einkünfte auf einen Jahresbetrag, aus der eine Steuerbelastung von €3.206,04 resultiert.

Der oben dargestellte Vergleich der Steuerbeträge ist die einzige Berechnungsmethode, die sich aus den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ableiten lässt. Für die vom Berufungswerber dargestellte (Kontroll)Rechnung, bei der die Einkünfte außerhalb des Zeitraumes der Transferleistungen mit dem Durchschnittsteuersatz von 18,58% und im Zeitraum der Transferleistungen mit dem Durchschnittsteuersatz von 17,69% berechnet werden, bietet das Gesetz keinen Raum. In der oben zitierten Bestimmung des EStG ist für den Günstigkeitsvergleich von einer "Besteuerung sämtlicher Bezüge" die Rede, die aus Sicht des UFS nur bedeuten kann, dass für die Kontrollrechnung auch die steuerfreien Transferleistungen in eine fiktive Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 27. April 2005