



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Steuerberater, Adr2, vom 30. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 3. September 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 16. November 2010 teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleibt gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2010 unverändert und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) bezog einerseits von 1. Jänner bis 31. Dezember 2009 nichtselbständige Einkünfte von einer Bank € 24.225,93 und andererseits von 1. bis 31. Dezember 2009 von der Pensionsversicherungsanstalt € 2.226,70. Außerdem erhielt er im Jahr 2009 (1. Jänner bis 30. November) Arbeitslosengeld iHv. € 16.750,10.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 3. September 2010 wurde die Einkommensteuer mit € 6.917,30 festgesetzt. Begründend wird darin ausgeführt, dass die im Jahr 2009 steuerfreien Einkommensersatzesätze (insbesondere Arbeitslosengeld) der besonderen Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen. Dabei werden 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 Einkommensersatzes 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.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der Bw. gegen die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, wobei wie in den Jahren 2007 und 2008 die Bezüge von der Bank nicht in die Jahresumrechnung einzubeziehen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2010 wurde der strittige Bescheid insoweit abgeändert, als nunmehr beim Gesamtbetrag der Einkünfte jene der Bank iHv € 24.225,93 abgezogen wurden, was eine Umrechnungsbasis von € 2.226,70 ergab. Mit dem umgerechneten Jahresbetrag von € 23.990,89 wurde ein Gesamteinkommen rechnerisch mit € 49.954,83 ermittelt. Darauf wurde die tarifmäßige Steuer errechnet und ein Durchschnittssteuersatz von 31,82 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt auf die Einkünfte angewendet. Die durch die Neuberechnung des Finanzamtes festgesetzte Einkommensteuer beträgt nunmehr € 3.012,33.

Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2010 beehrte der Bw. entsprechend einer Anfrage beim BMF das Übergangsgeld vom Arbeitsmarktservice steuerfrei zu belassen. In einer E-Mail des Bundesministeriums für Finanzen vom 3. November 2010 wurde unterschieden, ob das Übergangsgeld aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausbezahlt werde (§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG) oder ob es sich dabei um eine Ersatzleistung handle, die anstelle des Arbeitslosengeldes ausbezahlt werde (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG). In beiden Fällen sei das Übergangsgeld steuerfrei, nur im Falle der Ersatzleistung werden die im gleichen Jahr erzielten steuerpflichtigen Einkünfte hochgerechnet.

Mit Vorhalt vom 17. Februar 2011 ersuchte das Finanzamt um belegmäßige Nachweise der auszahlenden Stellen, aus welchen klar erkennbar sei, ob das Übergangsgeld aus der gesetzlichen Sozialversicherung ausgezahlt werde oder ob es sich um eine Ersatzleistung gehandelt habe, die anstelle des Arbeitslosengeldes ausbezahlt worden sei.

Mit Schreiben vom 12. April 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter ein Kontoauszug vorgelegt, wonach eine Überweisung der AVL-Leistung 09/09 vom Arbeitsmarktservice Ö. erfolgte.

Ein weiterer Vorhalt des Finanzamtes vom 2. Mai 2011 (mit identem Inhalt wie Schreiben vom 17. Februar 2011) blieb (nach der Aktenlage) unbeantwortet.

Der Leiter des Arbeitsmarktservices in B. teilte dem Finanzamt am 11. Mai 2011 telefonisch mit, dass die strittigen Bezüge nach § 39 AIVG 1977 ausbezahlt worden seien. Der Inhalt des Telefonates wurde nach einem Aktenvermerk auch dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Diese steuerfreien Transferleistungen lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung aus (Hochrechnung).

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 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.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist, 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 gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Mit Erkenntnis vom 20. Juli 1999, GZ. 94/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) ausgeführt, dass § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften 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. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt 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. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll daher gerade Ungerechtigkeiten vermeiden. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten. Für die Beantwortung der Frage, ob es sich beim Übergangsgeld nach Altersteilzeit um an Stelle des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeld tretende Ersatzleistungen handelt, ist entscheidungswesentlich, auf welche rechtliche Basis der Anspruch auf Übergangsgeld des Bw. für den Zeitraum Jänner bis November 2009 gegründet ist. Nach Auskunft des Arbeitsmarktservices bezog der Bw. ein Übergangsgeld nach Altersteilzeit nach § 39 AIVG 1977. Nach Abs. 4 dieser Bestimmung gelten für das Übergangsgeld nach Altersteilzeit die für das Arbeitslosengeld festgelegten Bestimmungen.

Nach Jakom/Laudacher EStG 2011, § 3 Rz 16, ist die lit. a des § 3 Abs. 1 Z 5 („*versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen*“) i.S. § 6 AIVG 1977, BGBl 609, zu interpretieren. Unter Ersatzleistungen fallen das Weiterbildungsgeld, Altersteilzeitgeld, Übergangsgeld oder Übergangsgeld nach Altersteilzeit (Z 4 bis 7 leg. cit.). Die bezeichneten Bezüge führen zur Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ergeben sich keine Anhaltspunkte, wonach steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vorlägen, also Wochengeld und vergleichbare Beträge oder Übergangsgelder aus der Unfall- oder Pensionsversicherung zwecks Rehabilitation von Versicherten.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. im Kalenderjahr 2009 steuerfreie Bezüge (Übergangsgeld nach Altersteilzeit) 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 2005 bis zum 30. November 2009) bezogen.

Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (also die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (die im Dezember 2009 bezogenen Einkünfte) für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind.

Das Finanzamt ist daher in der Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2010 bei der vorgenommenen Hochrechnung gesetzeskonform vorgegangen.

Die Einkommensteuer wurde mit dem angefochtenen Bescheid für den Veranlagungszeitraum 2009 festgesetzt, wobei ausschließlich die konkreten Verhältnisse des Jahres 2009 zu berücksichtigen waren.

Wien, am 31. Jänner 2012