



Außenstelle Salzburg  
Senat 3

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/0832-S/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Der Bw. stellte im Februar 2002 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001. Die Veranlagung ergab unter Berücksichtigung der (elektronisch) übermittelten Lohnzettel eine Nachforderung von € 113.15 (Bescheid vom 19. März 2003). Gegen diesen Bescheid wurde berufen und auf das Wesentliche reduziert ausgeführt, dass es dem Bw unlogisch erscheine wie eine Nachforderung entstehen könne, da ihm bisher nicht abgesetzte Sonderausgaben anerkannt worden sind. Das Finanzamt hat das Berufungsbegehren als Antrag auf Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer

Arbeitnehmerveranlagung gewertet, da die dem Bw zugeflossenen Bezüge der Salzburger Gebietskrankenkasse nicht nach § 69 EStG 1988, sondern nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 zugeflossen seien, wodurch ein Tatbestandsmerkmal für die Durchführung einer Pflichtveranlagung nicht vorläge. Die Abgabenbehörde erster Instanz hob unter Hinweis auf die rechnerische Richtigkeit ihres Bescheides den ergangenen Bescheid durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO auf und erstattete den vom Bw in der Zwischenzeit einbezahlten Betrag zurück (29. April 2002).

Die gegen die Berufungsvorentscheidung eingebauchte Berufung (26. April 2002) wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz als Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung gewertet, da der mit 19. März 2002 ergangene Bescheid durch die Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2002 (Aufhebung) aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. In dieser "Berufung" führt der Bw ua. aus, dass er der Meinung sei, dass ein Steuerguthaben entstehen müsse, da er nur für zehn Monate Pensionsbezieher gewesen sei und außerdem Topfsonderausgaben sowie den Kirchenbeitrag geltend mache.

Im Zuge der Bearbeitung dieses Anbringens führte die im Finanzamt für die Bearbeitung des Anbringens zuständige Bearbeiterin ein Telefongespräch (15. Mai 2002) mit dem Bw und machte diesen darauf aufmerksam, dass eine Überprüfung sämtlicher (elektronisch) übermittelten Bezugszettel ergeben habe, dass über einen Zeitraum von zwei Monaten eine "Überschneidung" von (steuerpflichtigen) Pensionsbezügen und (steuerfreien) Bezügen (Krankengeld von der Salzburger Gebietskrankenkasse - Transferleistungen) vorläge, die sie prüfen werde. Mit Schriftsatz vom 21. Mai 2002 brachte der Bw unter Hinweis auf das mit der Bearbeiterin geführte Telefongespräch eine "Ergänzung" seines Anbringens ein. Darin führte er ua. aus, dass er die Progressionseinkünfte von AMS und GKK bis 30. 4. 2001 "mit 120 Tagen gerechnet habe sowie den Pensionsbeginn vom 1.4. auf 1.5. verlegt hätte und dies eine Verdichtung von 306 Tagen auf 245 Tage" ergäbe. Er stellte die Frage, ob der Pensionsbezug mit 1.3. belassen werden könne und dafür die AMS/GKK-Bezüge von 120 Tagen auf 59 Tage "verdichtet" werden könnten. Des weiteren ermittelte er eine fiktive Bemessungsgrundlage von S 339.143,10 (1.1. bis 31.12. – 365 Tage – 12 Monate) und zog davon "tatsächliche" Einkünfte von S 227.644,- ab, wodurch sich ein fiktives Einkommen (1.1. – 28.2. – 59 Tage – 2 Monate) von S 111.499,10 ergäbe. Im Anschluss an diese Berechnung stellte der Bw die Frage, wie bei einem monatlichen Pensionsbezug von S 22.764,40 ein fiktives Einkommen von S 111.499,10 erreicht werden könne.

In einem ca. einen Monat (23. Juni 2002) später eingereichten "Schreiben", urgierte der Bw die Erledigung seines Anbringens und bat um Bekanntgabe des Bearbeiters seiner Berufung bei der Finanzlandesdirektion für Salzburg. Das Finanzamt erledigte das Anbringen des Berufungswerbers und erließ mit 27. Juni 2001 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001, der ein Guthaben von € 71,- aufwies, welches auf das vom Bw bekannt gegebene Girokonto überwiesen wurde. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt)...wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 182.264,00 S durch 245 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 305.916,00 S ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 20,02% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend allquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet.....*

*Bestimmte steuerfreie Bezüge lösen bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs. 1 oder 2 EStG 1988 eine BESONDERE Berechnung aus. Für das Kalenderjahr 2001 haben Sie derartige steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit. a EStG 1988, nämlich AMS Notstandshilfe (1.1. – 15.1. und 24.1. bis 30.1.) sowie Krankengeld während der Arbeitslosigkeit (16. 1. – 23. 1. und 31. 1. – 30. 4.) bezogen. Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die HOCHRECHNUNG nur jene Einkünfte, die AUSSERHALB des Zeitraumes des Bezuges der o. a. Transferleistungen (AMS-NH, SGKK-KG) bezogen wurden. GLEICHZEITIG während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher NICHT auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. In Ihrem Falle betrifft dies die Pensionseinkünfte von 1.3. – 30.4., d. s. S 45.380,-, welche nunmehr von der Umrechnung ausgenommen worden sind.*

*Ihr Schreiben vom 26. 4. 2002 wurde als Antrag auf Durchführung einer (weiteren) Arbeitnehmerveranlagung gewertet, sodass Sie (wieder) einen Erstbescheid erhalten.*

Gegen den mit 1. Juli 2002 zugestellten Bescheid brachte der Bw am 2. Juli 2002 eine Berufung ein und führte aus, dass für die Berechnung der Einkommensteuer nicht von S 305.916,- sondern nur von S 260.536,- ausgehen sei und verwies auf die Lohnsteuerrichtlinien (L 114) sowie auf seine Berechnung. Die nach Meinung des Bw richtige Höhe des steuerpflichtigen Einkommens wurde von ihm wie folgt berechnet:

Pension lt. PV Ang-Meldung 1.3. – 31.12. / 306 Tage	227.644,00
---	------------

Transferleistungen SGKK-KG 1.3. – 30.4. / 61 Tage	
227.644,- : 306 Tage x 61 Tage	- 45.380,00

---

Einkünfte zur Hochrechnung 245 Tage (ohne Transferleistung)	182.264,00
---	------------

<i>Hochrechnung auf Jahreseinkommen:</i>	
182.264,- : 245 Tage x 365 Tage	271.536,00
<i>Topf-Sonderausgaben / Kirchenbeitrag</i>	-11.000,00
	-----
<i>meiner Meinung nach das steuerpflichtige Einkommen</i>	260.536,00
? sonstige allfällige Einkünfte (Zuschlag ?)	? + 45.380,00
	-----
<i>Einkommen laut Einkommensteuerbescheid</i>	305.916,00

Außerdem ersuchte er um Aufklärung ("für Laien auch verständlich"), wie der Betrag von ATS 305.916,- zu verstehen sei und ob mit einer weiteren Steuergutschrift gerechnet werden könne. Der Bw sprach darüber hinaus am 2. Juli 2002 bei der zuständigen Bearbeiterin im Finanzamt vor, die ihm den ergangenen Bescheid und auch die Abweichungen gegenüber den nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid vom 19. März 2003 erläuterte, wie dem vorgelegten Akt zu entnehmen ist.

Das Finanzamt wies die eingebrachte Berufung durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (22. Juli 2002), die am 26. Juli 2002 zugestellt wurde, ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

*Die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes von 20,02% wurde noch einmal überprüft, wobei sich die Berechnung lt. Einkommensteuerbescheid vom 27.6.2002 als korrekt erwies. Folglich war die Berufung als unbegründet abzuweisen. ERGÄNZEND ZUR AUSFÜHLICHEN BEGRÜNDUNG DES O.A. BESCHEIDES werden die einzelnen BERECHNUNGSSCHRITTE iVm dem EStG 1988 angeführt (alles in Schilling):*

1. Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 (3) : 227.664 abzüglich 45.380,- = 182.264,-
2. Effektive Arbeitstage : 365 – 120 = 245 (22 Tg. Notstandshilfe, 98 Krankeng.)
3. Ermittlung "Jahresbetrag": 182.264,- x 365 / 245 = 271.536,-
4. Ermittlung "rechnerisches Einkommen" : 271.536,- + 45.380,- - 11.000,- = 305.916,-
5. Anwendung Tarif § 33 (1) auf 305.900,- (gerundet) = 74.919,-
6. Absetzbeträge nach § 33 (3 – 6) : 74.919,- minus (8.168,- + 5.000) = 61.251,-
7. Ermittlung Durchschnittssteuersatz: 61.251,- x 100 / 305.916,- (Pkt. 4) = 20,02%.
8. Anwendung auf das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988:  
216.644,- x 20,02% = 43.372,13.

Mit Schriftsatz vom 31. Juli 2002 ersuchte der Bw die Abgabenbehörde erster Instanz folgende für ihn auf Grund des Bescheides bestehende Unklarheiten zu beseitigen:

*...Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 22. 07. 2002 wurde in der Begründung unter Punkt 3. der Jahresbetrag mit 271.536,- (für 365 Tage) ermittelt. Im Punkt 4. kommen zu diesem Jahresbetrag noch weitere 45.380,- (für 61 Tage ?, das wären dann 426 Tage für das Jahr 2001) dazu. Ich ersuche höflich um Mitteilung, warum der ermittelte Jahresbetrag von 271.536,- um diese 45.380,- ergänzt wurde...*

In Beantwortung dieses Ersuchens (6. August 2001) wurde dem Bw von der Bearbeiterin des Finanzamtes mitgeteilt, dass

*...unter **Punkt 3** ein **fiktiver "Jahresbetrag"** – basierend auf **Punkt 1**, bei welchem die "Einkünfte ohne Umrechnung" (=45.380,-) in Abzug (!) gebracht worden sind – ermittelt worden ist: dividiert durch die effektiven Arbeitstage (!) lt. Punkt 2, ds **245 Tage**.*

**Punkt 4** beinhaltet das "**rechnerische Einkommen**", welches für die **Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** (vg. Punkt 5, 6 und 7) maßgebend ist. Der so ermittelte Durchschnittssteuersatz von 20,02% wurde auf das Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 angewandt.. Die weiteren Berechnungsschritte sind dem vorhin angeführten Einkommensteuerbescheid zu entnehmen. Abschließend wird angemerkt, dass – entgegen Ihrer Annahme – bei keinem der o. a. Punkte eine Umrechnung mit 426 Tagen erfolgte.

In einer weiteren Eingabe (9. 8.2002), die aus der Kopie der vorhin angeführten Beantwortung der Anfrage des Bw durch das Finanzamt bestand, vermerkte der Bw, dass seine mit 31.7.2002 zu Punkt 4 gestellte Frage nicht beantwortet worden sei, denn er wolle wissen ..warum der ermittelte Jahresbetrag von 271.536,- um diese 45.380,- ergänzt.. werde. Eine Beantwortung dieser Anfrage wurde fernmündlich vorgenommen, wie einem Vermerk der Sachbearbeiterin im vorgelegten Akt zu entnehmen ist.

Innerhalb der Frist brachte der Bw eine "Berufung" gegen die Berufungsverentscheidung ein, die vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertet wurde. In der Begründung führte er ua. aus:

*..Da meine Frage in der Berufung vom 02.07.2002 "? sonstige allfällige Einkünfte (Zuschlag ? + 45.380,- ?)" im Bescheid vom 22.07.2002 nicht beantwortet wurde, daher nun wieder meine Anfragen vom 31. 07. und 09. 08. weshalb der ermittelte Jahresbetrag von ATS 271.536,- im Bescheid vom 22. 07. 2002 noch um weitere steuerpflichtige ATS 45.380,- ergänzt wurde. Ich ersuche daher nochmals um eine entsprechende Stellungnahme...*

Dem Vermerk der zuständigen Bearbeiterin des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass sich der Bw inzwischen an das Steuerlandesinspektorat der Finanzlandesdirektion für Salzburg (GA 2) gewandt hat. Mit 22. August 2002 wurde die Anfrage des Berufungswerber vom 18. August 2002 von der zuständigen Bearbeiterin der GA 2 wie folgt beantwortet:

....Bezugnehmend auf Ihr oben angeführtes Schreiben wird seitens des Steuerlandesinspektorates versucht die Berechnung der Einkommensteuer Ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2001 ausführlich zu erläutern:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG lösen bestimmte steuerfrei Bezüge wie z. B. Bezüge gem. § 3 Abs 1 Z 5 lit. a EStG (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) eine besondere Berechnung der Einkommensteuer aus, wobei wie in Ihrem Fall, die laufenden nichtselbständigen Bezüge hochzurechnen sind. Bezeckt wird mit dieser besonderen Berechnung, dass die unterschiedliche Steuerbelastung zwischen Steuerpflichtigen mit steuerfreien Transferzahlungen und Steuerpflichtigen, die Einkünfte in derselben Höhe, jedoch ohne steuerfreie Bezugsteile beziehen, wenigstens teilweise ausgeglichen wird.

Die Hochrechnung hat nur für den Zeitraum zu erfolgen, in dem keine Transferleistungen (z.B. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) bezogen wurden. In Ihrem Fall ist dies der Zeitraum vom 1.5.2001 bis 31.12.2001; das sind 245 Tage. Der steuerpflichtige Pensionsbezug in Höhe von S 227.644,-- (siehe KZ 245 lt. Lohnzettel) ist daher vorläufig für diesen Zeitraum umzurechnen, da dieser Betrag für den Zeitraum vom 1.3.2002 bis 31.12.2001 (306 Tage) bezogen wurde.

Es ist daher zuerst folgende Rechnung durchzuführen:

$$S 227.644 / 306 * 245 = 182.264 \text{ (steuerpflichtiger Pensionsbezug für 1.5.2001 - 31.12.2001).}$$

Dieser Betrag ist dann auf einen Jahresbetrag umzurechnen :

$$S 182.264 / 245 * 365 = S 271.536,--$$

Diesem vorläufig errechneten Jahresbetrag ist der steuerpflichtige Bezug für den Zeitraum hinzuzurechnen, für den sowohl steuerfreie Transferleistungen als auch steuerpflichtige Pensionsbezüge bezogen wurden. Dies traf in Ihrem Fall für den Zeitraum vom 1.3.2001 bis 30.4.2001 = 61 Tage zu.

$$S 227.644 / 306 * 61 = 45.380,--$$

bzw.

$$S 227.644 - 182.264 \text{ (Zeitraum 1.5.01 - 31.12.01 siehe oben)} = 45.380,--$$

Vorläufig errechneter Jahresbetrag in Höhe von S 271.536,-- und

nun hinzuzurechnender neutraler Bezugsteil S 45.380,--

ergibt S 316.916,--

von diesem Betrag ist das Viertel der absetzbaren Sonderausgaben u. der Kirchenbeitrag

abzuziehen: S 11.000,--

ergibt S 305.916,--

abgerundet S 305.900,--

Für dieses, auf einen Jahresbetrag umgerechnete Einkommen ist der Tarif gem § 33 Abs. 1 EStG anzuwenden und der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln:

0 % für die ersten 50.000,--

21 % für die weiteren 50.000,-- .....S 10.500,--

31 % für die weiteren 200.000,--.....S 62.000,--

41 % für die restlichen 5.900,-- ..... S 2.419,--

ergibt S 74.919,--

abzüglich allgem. Steuerabsetzbetrag S 8.168,--

abzüglich Pensionistenabsetzbetrag S 5.500,--

ergibt Steuer in Höhe von S 61.251,--

*Der Durchschnittsteuersatz in % errechnet sich aus dieser Steuer dividiert durch das umgerechnete Jahreseinkommen: 61.251 / 305.916 = 20,02%*

*Dieser Durchschnittssteuersatz ist nun auf Ihr tatsächlich bezogenes steuerpflichtiges Einkommen anzuwenden:*

steuerpflichtige Pensionsbezüge lt. LZ S 227.644,--

abzüglich Sonderausgaben u. Kirchenbeitrag S 11.000,--

ergibt S 216.644,--

davon 20,02 % S 43.372,13

zuzüglich Steuer für sonstige Bezüge.....

lt. LZ KZ 220 S 32.860,--

abzüglich SV-Beiträge lt. LZ KZ 225 S 1.232,--

abzüglich steuerfreier Betrag S 8.500,--

ergibt S 23.128,--

davon fester Steuersatz von 6 %

ergibt S 1.387,68

Steuer von den laufenden Bezügen in Höhe von S 43.372,13

und Steuer von sonstigen Bezügen in Höhe von S 1.387,68

abzüglich bereits bezahlter LST lt. LZ KZ 260 S 45.737,31

ergibt **Abgabengutschrift in Höhe von S 977,50**

gerundet S 977,--

**in Euro € 71,--**

entspricht Ihrem Einkommensteuerbescheid vom 27. Juni 2002

Dieser Abgabenbetrag ist festzusetzen, sofern die Besteuerung sämtlicher Bezüge nicht eine niedrigere Steuer ergeben würde. Es ist daher folgende Kontrollrechnung durchzuführen:

Pensionsbezüge lt. LZ KZ 245 S 227.644,--

zuzüglich Bezüge gem. § 3 Abs 1 Z. 5 EStG S 44.472,--

abzüglich Sonderausgaben u. Kirchenbeitrag S 11.000,--

ergibt S 261.116,--

gerundet S 261.100

davon Steuer lt. Tarif:

0 % für die ersten 50.000,--

21 % für die weiteren 50.000,-- ..... S 10.500,--

31 % für die weiteren 161.100,--.....S 49.941,--  
ergibt S 60.441  
abzüglich allgem. Steuerabsetzbetrag S 9.185-- \*  
abzüglich Pensionistenabsetzbetrag S 5.500,--  
ergibt Steuer in Höhe von S 45.756,--  
zuzügl. Steuer für sonstige Bezüge  
(Berechnung siehe oben) S 1.387,68  
abzüglich bereits bez. LSt S 45.737,31  
ergäbe Nachforderung in Höhe von S 1.406,--

....Das Steuerlandesinspektorat hofft mit obigen Ausführungen die Unklarheiten beseitigen zu können;.....

Die innerhalb der Frist eingebrachte "Berufung" wurde vom Bw zusammen mit einer Kopie der Begründung der Berufungsverentscheidung des Finanzamtes nochmals am 21.8.2002 an die Abgabenbehörde erster Instanz gesandt. Dieser Kopie ist zu entnehmen, dass für den Bw die Zurechnung von S 45.380,- ("WOHER? WARUM ? WIESO? WESHALB?") bei der Ermittlung des rechnerischen Einkommens (Punkt 4. der Begründung) offenbar völlig unklar ist. Die Abgabenbehörde erster Instanz leitete die Anfrage des Bw an das Steuerlandesinspektorat weiter. Diese Anfrage wurde von der zuständigen Bearbeiterin der GA 2 wie folgt beantwortet (9. September 2002):

....Zu Ihrer neuerlichen Anfrage wird mitgeteilt, dass es bei Ihrer Arbeitnehmerveranlagung keinesfalls zu einer Doppelbesteuerung kommt. Es wird lediglich Ihr tatsächlicher Pensionsbezug laut Kennzahl 245 (Lohnzettel) mit dem Durchschnittsteuersatz versteuert.

Bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes ist der Zeitraum vom 1. März 2001 bis 30.4.2001 allerdings sowohl bei der Hochrechnung (Hochrechnung erfolgt ausgehend vom Bezug lt. KZ 245, jedoch reduziert um den Anteil für den Zeitraum vom 1.3. - 30.4. = S 182.264,--) als auch mit der Hinzurechnung der tatsächlichen Bezüge vom 1.3. - 30.4. = S 45.380,-- zu berücksichtigen. Tatsächlich wurden für diesen Zeitraum auch Arbeitslosengeld bzw. an dessen Stelle tretende Ersatzleistungen und Pension bezogen.

Da nun am 21. August 2001 erneut eine Berufung eingelangt ist, ist diese als Vorlageantrag zu werten und wird der Rechtsmittelabteilung II. Instanz zur Bearbeitung vorgelegt, eine weitere Erledigung seitens des Finanzamtes erfolgt nicht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung (3. Oktober 2002) und den bisher mit dem Bw geführten Schriftverkehr der Rechtsmittelbehörde (Finanzlandesdirektion für Salzburg) vor.

In einer weiteren Anfrage an die zuständige Sachbearbeiterin der GA 2 (23.12.2002) ersuchte der Bw um eine schriftliche Beantwortung nachstehender Fragen:

*...a) Laut Ihrem Schreiben vom 09.09.2002 wurde meine Berufung vom 21.08.2002 der Rechtsmittelabteilung zweiter Instanz vorgelegt – ich habe bis heute keine Entscheidung erhalten.*

*Frage: innerhalb welchem Zeitraum sollte eine Berufung erledigt werden?*

*b) fiktive Bemessungsgrundlage laut Bescheid vom 27.06.2002:*

01.01. – 31.12.2001 / 365 Tage / 12 Monate	316.916,00
--	------------

*tatsächliche Einkünfte lt. LZ / KZ 245:*

01.03. – 31.12.2001 / 306 Tage / 10 Monate	- 227.644,00
--	--------------

-----

*Fiktives Einkommen:*

01.01. – 28.02.2001 / 59 Tage / 2 Monate	89.272,00
--	-----------

*Frage:*

*wie kann man mit einer monatlichen ASVG-Pension von 22.764,40 in zwei (!) Monaten ein steuerpflichtiges Einkommen von 89.272,-- erreichen?*

*c) steuerpflichtiges Einkommen pro Tag:*

laut LZ / KZ 245	227.644,- : 306 Tage	= 743,93
------------------	----------------------	----------

laut Bescheid vom 27.6.02	319.916,- : 365 Tage	= 868,26
---------------------------	----------------------	----------

*Frage:*

*Warum wird die Einkommensteuer von 868,26 pro Tag berechnet, obwohl laut Lohnzettel das Einkommen nur 743,93 pro Tag beträgt?*

*d) Begründung im Bescheid vom 27.06.2002 / Blatt 2*

*Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt)...wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag **von 182.264,00 S durch 245 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert**. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch **mit 305.916,00 S ermittelt**.*

*Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 20,02% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert – auf Ihre Einkünfte angewendet.....*

*meine Berechnung:*

$182.264,- : 245 \text{ Tage} = 743,93$

743,93 x 365 Tage	271.536,00
-------------------	------------

*allfällige Einkünfte; keine (laut LZ)*

+-----

Sonderausgaben und Kirchenbeitrag - 11.000,00

-----  
mein Ergebnis 260.536,00

Frage:

wie rechnete da die Finanzveraltung, damit ein Einkommen auf 305.916,-- ermittelt wurde?

e) Erklärung im Bescheid vom 27.6.2002 / Blatt 2

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die HOCHRECHNUNG nur jene Einkünfte, die AUSSERHALB des Zeitraumes des Bezuges der o. a. Transferleistungen (AMS-NH, SGKK-KG) bezogen wurden. GLEICHZEITIG während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher NICHT auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. In Ihrem Falle betrifft dies die Pensionseinkünfte von 1.3. – 30.4., d. s. S 45.380,-, welche nunmehr von der Umrechnung ausgenommen worden sind.

Frage:

wo wurde wann welcher Betrag "von der Umrechnung" ausgenommen ?

In Beantwortung dieser Anfrage, teilte die Bearbeiterin der GA 2 dem Bw mit, dass ab 1. Jänner 2003 die Entscheidung über die eingebrachte Vorlage dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Salzburg obliege und sein Anfrage daher weitergeleitet worden sei.

Zur Klärung seiner "Steuerangelegenheit" wandte sich der Bw im April 2003 offenbar an den "Steuerombudsmann" einer österreichischen Tageszeitung, wie dem Antwortschreiben des Ministerbüros vom 25. Juni 2003 an diesen zu entnehmen ist. In Beantwortung dieser Eingabe wird ua. ausgeführt, dass eine Überprüfung "der Steuerangelegenheit" des Bw vorgenommen worden sei. Leider habe das zuständige Finanzamt die Hochrechnung jener Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes der steuerfreien Transferleistungen bezogen wurden zweimal falsch beurteilt. Der Bescheid sei mittlerweile richtig gestellt worden. Außerdem käme es bei der Bearbeitung der Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat zu einer nochmaligen Überprüfung des betroffenen Steuerbescheides.

Dieses Antwortschreiben übersandte der Bw im Juni 2003 offenbar an das Büro des Bundesministers, dem Bundesministerium für Finanzen, an die Bearbeiterin in der GA 2, an die Bearbeiterin des zuständigen Finanzamtes sowie an den "Steuerombudsmann" einer österreichischen Tageszeitung und bat um eine prompte Erledigung des nachfolgenden Anliegens:

*...hoffentlich ist es in der Finanzverwaltung endlich jemanden möglich, mir meine folgenden Fragen zu beantworten.*

*Das Büro des Bundesministers hat mir mit Schreiben vom 25.06.2003 (vor zwei Monaten) unter anderem mitgeteilt "mittlerweile wurde der Bescheid richtig gestellt." (siehe nachfolgende Kopie dieses Schreibens).*

*Frage a:*

*von wem werde ich diesen und wann werde ich diesen "mittlerweile richtiggestellten Bescheid" erhalten?*

*Frage b:*

*Wann werde ich mein Steuerguthaben bekommen?*

In Beantwortung seines Anliegens (26. August 2002) wurde dem Bw von der zuständigen Bearbeiterin der GA 2 ua. mitgeteilt:

....

*zu Frage a:*

*Nach nunmehriger Kenntnis des Schreibens von Herrn Dr. S., Büro des Bundesministers, handelt es sich bezüglich des "mittlerweile richtiggestellten Bescheides" um den Bescheid vom 27.6.2002 des Finanzamtes Zell am See. Diese Ansicht wurde von Herrn Dr. S. in einem Telefonat am 25.8.2003 bestätigt und diesen Bescheid haben Sie bereits per Ende Juni 2002 erhalten. Ein weiterer Bescheid durch das Finanzamt wird nicht ergehen, außer der Unabhängige Finanzsenat kommt zu einem anderen Ergebnis. Darauf haben aber weder das Finanzamt noch die Finanzlandesdirektion einen Einfluss.*

*zu Frage b:*

*Ob es zu einem weiteren Steuerguthaben kommt und wann Sie dieses gegebenenfalls erhalten, ist abhängig von der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates.*

*Weitere Eingaben Ihrerseits können weder durch das Finanzamt noch durch die Finanzlandesdirektion behandelt werden, da die ausschließliche Zuständigkeit beim Unabhängigen Finanzsenat liegt. Sie werden daher ersucht Anfragen ausschließlich an den Unabhängigen Finanzsenat zu richten. Zukünftige Eingaben in dieser Angelegenheit werden daher ohne Beantwortung an den Unabhängigen Finanzsenat weitergeleitet.*

Der Bw ergänzte daraufhin den Adressatenkreis seiner Anfrage um einen weiteren Empfänger (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) und sandte sein Anliegen am 29. August 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Salzburg). In einem weiteren Schriftsatz (23. September 2003) übermittelte der Bw ein mit 17. April 2003 datiertes Schreiben ("Der Amtsschimmel wiehert!") sowie den bereits an die Bearbeiterin der GA 2 gesandten Schriftsatz vom 23. Dezember 2002 an den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Salzburg). In diesem Schreiben wird vom Bw ua die Behauptung aufgestellt, dass ein Antrag fünf Berechnungen erfordert habe, die zu fünf unterschiedlichen Ergebnissen geführt hätten.

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

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a... nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für 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 (§ 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 und BGBl. I Nr. 144/2001).

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 (Pensionsbezüge) - zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte – im gegenständlichen Verfahren Pensionsbezüge - 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).

Die Überprüfung des angefochtenen Bescheides durch den Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) hat ergeben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz **gesetzeskonform vorgegangen** ist und die von ihr vorgenommene (besondere) **Berechnung** der Einkommensteuer für das Jahr 2001 **richtig** ist.

Das Finanzamt hat, da der Bw im Jahr 2001 sowohl steuerfreie Bezüge (Transferleistungen), nämlich AMS-Notstandshilfe (vom 1.1. – 15.1. und 24.1. – 30.1.) sowie Krankengeld während der Arbeitslosigkeit (vom 16.1. – 23.1. und 31.1. – 30.4.) als auch steuerpflichtige Bezüge (Pensionseinkünfte vom 1.3. – 31.12.) bezogen hat, die in diesen Fällen gesetzlich vorgesehene Berechnung eines "besonderen Progressionsvorbehaltes" dieses Jahres vorgenommen. Dabei hat es, den Pensionsbezug, der gleichzeitig neben den im gleichen Zeitraum erhaltenen Transferleistungen – dies betrifft den Zeitraum vom 1.3. – 30.4. – errechnet und vorerst aus der Berechnung (Umrechnung) eines fiktiven Jahresbezuges innerhalb dessen weder Transferleistungen noch Transferleistungen und Pensionseinkünfte bezogen wurden (1.5. – 31.12.) ausgeschieden. Der errechnete fiktive Pensionsbezug für den Zeitraum Mai bis Dezember 2001 wurde sodann durch die Anzahl der Tage dieses Zeitraumes (245) dividiert, der (errechnete) "Tagesbezug" mit 365 multipliziert und ein fiktiver Jahresbezug (S 271.536, -) errechnet. Diesem errechneten fiktiven Jahresbezug (S 271.536, -) wurde dann **jener (steuerpflichtige) Betrag (S 45.380,-)** der vorher für Zwecke der Hochrechnung nicht berücksichtigt wurde, da er gleichzeitig mit Transferleistungen (Zeitraum 1.3. – 30.4.) bezogen wurde, zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes – **und nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** - wieder hinzugerechnet. Dies ergab für das Jahr 2001 einen fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 316.916, -. Von diesem errechneten fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte wurde nach Abzug der Sonderausgaben ("Topfsonderausgaben" in Höhe von S 11.000,-) das fiktive Einkommen (S 305.916,-) errechnet und der auf dieses fiktive Einkommen anzuwendende Steuertarif (ohne Berücksichtigung der Steuerabsetzbeträge) angewandt sowie der Gesamtbelastungsprozentsatz (= Durchschnittssteuersatz) mit 20.02% ermittelt. Mit diesem

Durchschnittssteuersatz wurde dann das nach Abzug der Sonderausgaben vom Bw tatsächlich erzielte steuerpflichtige Einkommen (S 216.644,-) unter Berücksichtung der Steuerabsetzbeträge (Allgemeiner Absetzbetrag und Pensionistenabsetzbetrag) der Besteuerung unterzogen.

Mit Rücksicht auf die Vorbringen des Bw, dem offensichtlich die vom Finanzamt **für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** vorgenommene **Ab- und Zurechnung** des Betrages von **S 45.380,-** nach wie vor unklar ist, obwohl im bisherigen Verfahren die Organe der Finanzbehörde (Finanzamt und Steuerlandesinspektorat) bemüht waren dem Bw im Wege

- von fermündlichen Erläuterungen durch die Bearbeiterin des Finanzamtes,
- einer ausführlichen und nachvollziehbaren Begründung im Bescheid vom 27. Juni 2002,
- einer Vorsprache des Bw bei der Bearbeiterin des Finanzamtes am 2. Juli 2002,
- einer verständlichen und nachvollziehbaren Darstellung der Berechnung sowie einer ausführlichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2002,
- einer ergänzenden Stellungnahme der Bearbeiterin des Finanzamtes nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2002 in der dem Bw die für ihn unklaren Punkte der Berufungsvorentscheidung (3 und 4) erläutert wurden,
- einer weiteren fermündlichen Erläuterung durch die Bearbeiterin des Finanzamtes nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung,
- einer eingehenden und anschaulichen Darlegung der einzelnen Berechnungsschritte, der konkreten Berechnungsvorgänge unter Einbeziehung der gesetzlich vorgesehenen Kontrollrechnung (die im Übrigen zu einer Nachforderung geführt hätte) durch die zuständige Beabeiterin der GA 2 vom 22. August 2002, sowie
- einer nochmaligen Erläuterung der zuständigen Bearbeiterin in der GA 2 vom 9. September 2002

die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 nahe zubringen, der Bw aber offenbar nach wie vor missversteht warum **zuerst eine Abrechnung** und dann **eine Zurechnung des Betrages von S 45.380,-** erfolgt, wie dies seinen Schriftsätze zu entnehmen ist, wird auf Folgendes hingewiesen:

Der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges regelmäßig keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen. Gerade in Fällen, in denen neben dem Arbeitslosengeldbezug Arbeitseinkünfte erzielt würden, wäre es mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen (siehe VwGH 20. 07. 1997, 94/13/0024). Dieser gesetzlichen Zielsetzung ist das Finanzamt nachgekommen, indem es bei der Berechnung (Hochrechnung) jene "Pensionsbezüge" ausgenommen (neutralisiert) hat, die gleichzeitig mit Transferleistungen (Zeitraum 1.3. – 30.4.) bezogen wurden und den vorerst neutralisierten Betrag bei der Errechnung der Basis für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes – und nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - folgerichtig wieder zurechnete. Die Annahme des Bw, dass Arbeitseinkünfte – im gegenständlichen Verfahren sind dies Pensionseinkünfte – die gleichzeitig mit Transferleistungen bezogen werden und die auf Grund der gesetzlichen Anordnung (vorerst) zu neutralisieren (abzurechnen) sind, bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes völlig außer Ansatz zu bleiben haben und so zu einer vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen weiteren Progressionsminderung führt, als dies durch steuerbefreite Transferleistungen ohnehin geschieht, ist nicht zutreffend (siehe VwGH 20. 07. 1997, 94/13/0024 "...Im Wege des Jahresausgleiches wurde die Steuer vom Finanzamt unter Anwendung des Progessionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBI 660/1989 in der Weise ermittelt, dass die **Aktiveinkünfte auf einen Jahresbetrag umgerechnet und danach um die Folgeprovisionen erhöht** wurden...").

Es waren daher bei **Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes – und nur bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** - die errechneten steuerpflichtigen Pensionseinkünfte in Höhe von **S 45.380,-** die der Bw gleichzeitig mit einer Transferleistung (Krankengeld vom 1.3. bis 30.4.) bezogen hat, vorerst von der Berechnung des fiktiven Jahresbezuges auszunehmen (zu neutralisieren) und nach Vornahme der Hochrechnung dem fiktiven Jahresbezug für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - **und nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** - wieder zuzurechnen um den fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Würde man der Auffassung des Bw folgen, blieben steuerpflichtige Einkünfte – Pensionsbezug vom 1.3. bis 30.4.2001 - bei der **Ermittlung des**

**Durchschnittsteuersatzes außer Ansatz** und würden dadurch zu einer vom Gesetzgeber **nicht vorgesehenen weiteren Progressionsminderung** führen. Der Betrag von S 45.380,- war daher für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes – und nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - dem errechneten fiktiven Jahresbezug von S 271.536,- wieder zuzurechnen um den fiktiven Gesamtbetrag der Einkünfte (S 316.916,-) zu ermitteln.

Da das Finanzamt gesetzeskonform vorgegangen ist und die vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 richtig ist, war die **Berufung abzuweisen**.

Hinzugeführt wird noch, dass die Behauptung des Bw, ein Antrag habe fünf Berechnungen erfordert, die zu fünf unterschiedlichen Ergebnissen geführt hätten, unter Hinweis auf den zu beurteilenden **einen Bescheid** und der **einen Berechnung** nicht nachvollziehbar ist. Nachvollziehbar ist hingegen, dass der Bw trotz der Bemühungen der Organe der Finanzbehörde (Finanzamt und Steuerlandesinspektorat), die seine Anfragen – insbesondere jene um Aufklärung der vorgenommenen Zu- und Abrechnung des Betrages von S 45.380,- - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Salzburg) mehrmals klar und verständlich beantwortet haben, der Bw aber offensichtlich nach wie vor nicht versteht, wie in seiner "Steuerangelegenheit" die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zu erfolgen hat. Der ständige Verweis auf eigene Berechnungen, die **ausschließlich** darauf aufgebaut sind, den Betrag von **S 45.380,-** bei der **Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes außer Ansatz zu lassen** und daher mit **der Zielsetzung** des § 3 Abs. 2 EStG 1988 **unvereinbar** ist, ist nicht geeignet einen anderen Bescheid zu erwirken, als dies gesetzlich vorgesehen ist.

Salzburg, 10. Oktober 2003