

GZ. RV/1158-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert; die Nachforderung an Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird mit 140,43 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2003 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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. ist Arbeiter. Im streitgegenständlichen Jahr 2003 erhielt er

a) *vom 1. Jänner bis zum 10. Jänner Arbeitslosengeld in Höhe von 231,90 €,*

b) *vom 11. Jänner bis zum 23. März Notstandshilfe in Höhe von 1.593,36 €,*

c) *am 21. März Urlaubsentgelt und Abfertigung von der Y-Kasse in Höhe von 1.117,91 €*

(Kennzahl 245 des Lohnzettels; der von der Y-Kasse dem Finanzamt ursprünglich übermittelte Lohnzettel hatte als "Bezugszeitraum" "18. März bis 18. März 2003" ausgewiesen (S 21f. Akt des Unabhängigen Finanzsenates, im Folgenden kurz: UFS-Akt), was vom Finanzamt auf Grund einer am 21. Mai 2004 getätigten Abfrage der Versicherungsdaten der Österreichischen Sozialversicherung betreffend den Bw. (S 12-14 Arbeitnehmerveranlagungsakt) auf den Zeitraum "30. März bis 21. April 2003" geändert wurde (zum "korrigierten" Lohnzettel der Y-Kasse siehe auch S 16 f. UFS-Akt); wie sich jedoch aus einer dem Unabhängigen Finanzsenat am 18. November 2004 per Telefax übermittelten Kopie eines Kontoauszuges des Bw. (S 37 UFS-Akt) ergab, waren dem Bw. die Bezüge der Y-Kasse tatsächlich am 21. März 2003 zugeflossen),

d) *vom 24. März bis zum 4. Juli steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis bei der X-GmbH von 3.797,21 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels),*

e) *vom 5. Juli bis zum 7. September Arbeitslosengeld in Höhe von 1.758,25 € und*

f) *vom 8. September bis zum 31. Dezember steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis bei der X-GmbH von 4.536,79 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels).*

Am 5. Februar 2004 brachte der Bw. eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 (Formular L 1) beim Finanzamt ein. Der am 26. März 2004 ergangene Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) für dieses Jahr, der eine Abgabennachforderung von 225,68 € ergab, enthält 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 bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zu trifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 12.731,58 € angewendet."

Anzumerken ist, dass der Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des Urlaubsentgeltes und der Abfertigung von der Y-Kasse noch den "Bezugszeitraum 18. März bis 18. März 2003" (siehe oben) enthielt (S 8 Arbeitnehmerveranlagungsakt).

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhab der Bw. am 21. April 2004 Berufung mit der Begründung, die von der Y-Kasse erhaltenen, steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 1.117,91 € seien "in der Zeit der Notstandshilfe zugeflossen und daher von der Umrechnungsvariante auszuscheiden".

Am 2. Juni 2004 wies das Finanzamt - nachdem es am 21. Mai 2004 die oben angeführte Abfrage der Versicherungsdaten der Österreichischen Sozialversicherung betreffend den Bw. hinsichtlich des "Bezugszeitraumes" der von der Y-Kasse ausbezahnten Bezüge getätigt hatte - das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die Begründung weist folgenden Wortlaut auf:

"Das Urlaubsentgelt und die Abfertigung gemäß §§ 8 bis 10 Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungsgesetz sind zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln. Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu erfolgen, es ist ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen. Von der Y-Kasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist. Die Daten der Y-Kasse wurden laut den Daten des Hauptverbandes der Sozialversicherung berichtigt. Es sind nur solche Bezüge von der Hochrechnung bzw. Umrechnung auszuscheiden, die während des Arbeitslosenbezuges ganzjährig zugeflossen sind, wie zB eine Pension. Dies ist bei Ihnen nicht der Fall, eine Ausscheidung der Y-Kasse-Bezüge ist daher nicht möglich."

Am 17. Juni 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend führte er aus, die Bezüge von der Y-Kasse in Höhe von 1.117,91 €, die während des Arbeitslosen- bzw. Notstandsgeldbezuges ausbezahlt worden seien, seien von der Umrechnung auf ein fiktives Jahreseinkommen auszuscheiden. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auch anföhre, handle es sich um sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988. Hochzurechnen seien gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei Arbeitslosigkeit die laufenden Einkünfte, die für das restliche Kalenderjahr bezogen worden seien. Sollte wider Erwarten seinem Begehr nicht stattgegeben werden, ziehe er seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 zurück, da es sich nicht um eine Pflichtveranlagung handle.

Am 16. Juli 2004 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. 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 § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Nach § 67 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 ist von dem Urlaubsentgelt oder der Abfertigung gemäß den §§ 8 bis 10 Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungsgesetz, BGBl. Nr. 414/1972, die Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 sind sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall bestreitet der Bw. das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des "besonderen Progressionsvorbehaltes" (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben) nicht. Er vertritt jedoch die Auffassung, die von der Y-Kasse ausbezahlten Bezüge seien nicht in die Umrechnung auf einen Jahresbetrag miteinzubeziehen, da sie während des Zeitraumes des Notstandshilfebezuges zugeflossen seien; hochzurechnen seien bei Arbeitslosigkeit nur jene laufenden Einkünfte, die für das restliche Kalenderjahr bezogen worden seien.

Mit dieser Argumentation ist der Bw. im Recht: Die Bezüge der Y-Kasse sind dem Bw. am 21. März 2003 zugeflossen (siehe die bereits oben angeführte, dem Unabhängigen Finanzsenat per Telefax übermittelte Kopie eines Kontoauszuges des Bw.), sohin also während des

Zeitraumes des Notstandshilfebezuges (vom 11. Jänner bis 23. März 2003). Eine - die Hochrechnung der von der Y-Kasse erhaltenen Bezüge ausschließende - Überschneidung der beiden Zeiträume liegt sohin vor. Die Bezüge der Y-Kasse sind daher lediglich *in der tatsächlichen Höhe* anzusetzen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 3 Anm 99) und *nicht* – wie das Finanzamt vermeint – auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Hochzurechnen sind daher *nur* die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (das sind die oben unter d) und f) angeführten steuerpflichtigen Bezüge des Bw. aus seinem Dienstverhältnis bei der X-GmbH). Bei dieser Berechnung (siehe beiliegendes Berechnungsblatt) ergibt sich eine Nachforderung an Einkommensteuer von 140,43 €; die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ("Kontrollrechnung") ergebende Nachforderung an Einkommensteuer betrüge hingegen 225,68 € (siehe angefochtener Einkommensteuerbescheid vom 26. März 2004), sodass die für den Bw. günstigere Variante (140,43 €) zum Tragen kommt.

Was die Argumentation des Bw., es liege im gegenständlichen Fall kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, betrifft, ist festzuhalten, dass sich zwar als richtig erweist (die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 201/1996 sind nicht gegeben, da der Bw. im Kalenderjahr 2003 nicht zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen hat), jedoch der "besondere Progressionsvorbehalt" des § 3 Abs. 2 EStG 1988 - mit den oben erwähnten Einschränkungen - auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist (was der Bw. auch nicht bestreitet, siehe oben). Aus diesem Grund gehen die Ausführungen des Bw., er ziehe seinen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2003 zurück, falls seinem Begehrn wider Erwarten nicht stattgegeben werde, ins Leere.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 29. November 2004