



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fr. H, 9999A, vom 22. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Steuer wie folgt abgeändert:

Einkommensteuer 2001 (EUR)	<i>ATS zur Info</i>	EUR
E.a.Gw.	12.500,00	908,41
E.a.n.s.A.	10.740,00	780,51
Veranlagungs-FB	-7.500,00	-545,05
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.740,00	1.143,87
Sonderausgaben	-10.696,00	-777,31
Einkommen	5.044,00	366,56
Berechnung Einkommensteuergutschrift		0,00
AEAB	-5.000,00	-363,36
ANAB (maximal 10% Pflichtversicherung etc.)	-441,80	-32,11
LSt anrechenbar	-4,50	-0,33
Einkommensteuergutschrift somit (gerundet)	-5.445,80	-395,76

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt entsprach dem ursprünglich umfangreichen Berufungsbegehren bereits mittels zweier Berufungsvorentscheidungen in weiten Bereichen. Strittig blieb nur mehr der Modus der Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltens im Zusammenhang mit

steuerfreien Bezügen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe sowie die oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) und die daraus resultierende Höhe der Gutschrift des Alleinerzieher- und Arbeitnehmerabsetzbetrages ("Negativsteuer").

Die ursprünglichen Eventualanträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, auf mündliche Verhandlung und auf einen Erörterungstermin wurden wieder zurückgezogen.

Aufgrund des Akteninhaltes, der Ausführungen von Fr. H (in der Folge kurz Bw.) und der Stellungnahmen des Finanzamtes ist von folgendem unstrittigen Sachverhalt auszugehen.

Die Bw. bezog im Jahr 2001 in der Zeit von 1. Jänner bis 21. Februar 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die im Rahmen dieser Einkünfte einbehaltenen Beträge für die Pflichtversicherung und Wohnbauförderung betragen EUR 272,52 bzw. ATS 3.750,00 (für laufende Bezüge) zuzüglich EUR 48,54 bzw. ATS 668,00 (für die sonstigen Bezüge) somit in Summe EUR 321,06 oder ATS 4.418,00.

Von 22. Februar bis 31.12.2001 bezog die Bw. in der Folge durchgehend Arbeitslosengeld, an dessen Stelle tretendes Krankengeld und Notstandshilfe. Daneben war sie im Rahmen gewerblicher Einkünfte tätig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen wie Krankengeld während Arbeitslosigkeit (*Doralt*, EStG⁷, Tz. 18/1 zu § 3 EStG 1988) von der Einkommensteuer befreit. Erhält ein Steuerpflichtiger derartige Transferleistungen der öffentlichen Hand nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 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. Der bei einer Veranlagung anzuwendende Durchschnittssteuersatz ist gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Mit dem in § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordneten Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten. Umzurechnen auf einen Jahresbetrag sind deshalb nur die Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes der Arbeitslosigkeit bezogen wurden. Ganzjährig bezogene Pensionen sind ebenso wenig auf einen Jahresbetrag umzurechnen wie zusätzlich zum Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte (*Doralt*, EStG⁷, Tz 19/1 zu § 3 EStG 1988). Der Berufungswerberin war daher hinsichtlich der Nichteinbeziehung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in die Hochrechnung beizupflichten.

Gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988 ist im Falle einer nach diesen Vorgaben errechneten negativen Einkommensteuer

- der Alleinerzieherabsetzbetrag in Höhe von höchstens EUR 363,36 bzw. ATS 5.000 sowie
- bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988, höchstens aber EUR 109,00 bzw. ATS 1.500 jährlich,

gutzuschreiben ("Negativsteuer"). Die Gutschrift ist mit der vorher berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt, wobei Kinderabsetzbeträge außer Ansatz bleiben.

Für die Berechnung der oben erwähnten 10%-Grenze sind alle *Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988* heranzuziehen. Anders wie im Regelungsbereich des § 62 EStG 1988 kennt die hier maßgebliche Bestimmung keine weitere Einschränkung dieser Werbungskosten. Damit gilt der Gesamtbetrag dieser vom Arbeitgeber abgezogenen "Pflichtbeiträge" in Höhe von EUR 321,06 (ATS 4.418,00) als Basis für die Berechnung der Negativsteuer aus dem Titel des Arbeitnehmerabsetzbetrages. Der 10%-ige Höchstbetrag der damit zusammenhängenden Einkommensteuergutschrift beträgt somit EUR 32,11 (ATS 441,80).

In Berücksichtigung dieser Vorgaben und unter Heranziehung der übermittelten Transferleistungsdaten errechnen sich die gegenüberzustellenden Varianten wie folgt:

Kontrollrechnung in ATS		Tage	Variante A	Variante B
			mit Hochrechnung	mit steuerfreien Bezügen
E.a.Gw.	1.1.-31.12.2001	365	12.500,00	12.500,00
E.a.n.s.A.	1.1.-21.2.2001	52	75.386,54	10.740,00
Arbeitslosengeld	22.02.2001-10.5.2001	78		30.413,00
Krankengeld während Arbeitslosigkeit	11.5.2001-10.7.2001	61		23.783,85
Arbeitslosengeld	11.7.2001-19.11.2001	132		51.467,00
Notstandshilfe	20.11.2001-31.12.2001	42		15.112,00
Veranlagungs-FB			-7.500,00	-7.500,00
Gesamtbetrag der Einkünfte			80.386,54	136.515,85
Sonderausgaben			-10.696,00	-10.696,00
Einkommen			69.690,54	125.819,85
Einkommensteuer laut Tarif				
0-50.000 0%			0,00	0,00
50.001-100.000 21%			4.137,00	10.500,00
über 100.000 31%			0,00	7.998,00
Zwischensumme			4.137,00	18.498,00
AAB			-12.200,00	-12.040,00
AEAB			-5.000,00	-5.000,00
VAB			0,00	-4.000,00
ANAB			-750,00	-750,00
Steuer nach Absetzbeträgen			-13.813,00	-3.292,00
"Negativsteuer" somit				
AEAB			-5.000,00	-3.292,00
ANAB (maximal 10% Pflichtversicherung etc.)			-441,80	
LSt anrechenbar			-4,50	-4,50
Einkommensteuergutschrift somit (gerundet)			-5.445,80	-3.296,00

Die für die Bw. günstigere Berechnung ergibt sich somit nach Variante A, weshalb diese relevant ist. Die Einkommensteuer war deshalb mit den im Bescheidspruch genannten Bemessungsgrundlagen festzusetzen bzw. gutzuschreiben.

Daraus ergibt sich, dass der Berufung vollinhaltlich stattzugeben und der Bescheid abzuändern war.

Salzburg, am 22. Februar 2006