

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., 1160 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 09. Mai 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 9. Mai 2014 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2011 iHv Euro 3.095,00 (Nachforderung) festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 wurde durch die Bf. am 28. April 2014 bei der Abgabenbehörde eingebracht.

Der **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2011 wurde mit Datum 9. Mai 2014 erlassen. Die Nachforderung betrug Euro 5.484,00.

Unter Berücksichtigung der steuerpflichtigen Einkünfte iHv Euro 17.582,30 laut Lohnzettel und Meldungen für das Jahr 2011 sowie der Sonderausgaben wurde das Einkommen iHv Euro 16.652,30 ermittelt. Da die Bf. im Jahr 2011 auch steuerfreie Einkommensersatz, insbesondere Arbeitslosengeld und Krankengeld während Arbeitslosigkeit, erhalten hatte, kam die besondere Steuerberechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung. Arbeitslosengeld wurde von 1.1. - 9.9.2011 und von 6.10. - 30.11. 2011 bezogen. Krankengeld während Arbeitslosigkeit wurde von 10.9. - 5.10.2011 bezogen. Die Bf. bezog ihr Gehalt für den Zeitraum 1.1. - 31.12.2011; ab 1.12.2011 bezog die Bf. Pensionseinkünfte.

Die Einkommensteuer wurde aufgrund der Hochrechnung der gesamten laufenden Bezüge mit Euro 7.569,81 errechnet. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer iHv Euro 2.085,81 ergab sich eine Nachforderung für das Jahr 2011 iHv Euro 5.484,00.

In der Bescheidbegründung wurde darauf verwiesen, dass die Bf. während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe. Die Lohnsteuer sei von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden. Bei der Veranlagung sind die Bezüge zusammenzurechnen und so zu besteuern, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Dadurch wird genau so viel Steuer bezahlt, wie andere Steuerpflichtige zu zahlen haben, die dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle beziehen.

Ebenso wurde in der Begründung auf die Anwendung der besonderen Steuerberechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 infolge des Bezuges von steuerfreien Einkommensersatzungen hingewiesen.

Mit Schreiben vom 21. Mai 2014 wurde gegen den o.a. Bescheid **Beschwerde** erhoben.

Der Bescheid vom 9. Mai 2014 werde angefochten, da die Bf. neben dem Arbeitslosengeld bis November 2011 Gehalt bezogen hatte. Bei Durchführung der Hochrechnung sei dies nicht berücksichtigt worden. Es wurde um Richtigstellung ersucht.

Die **Beschwerdevorentscheidung** wurde durch die Abgabenbehörde mit Datum 30. Mai 2014 erlassen.

Die Einkommensteuer wurde in Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unter nunmehriger Berücksichtigung der zeitgleich mit dem Arbeitslosengeld bezogenen und daher nicht umzurechnenden Einkünfte iHv Euro 14.599,72 neu ermittelt.

Die so berechnete Einkommensteuer betrug Euro 5.180,21. Nach Anrechnung der bisherigen Lohnsteuer iHv Euro 2.085,21 resultierte daraus eine Nachforderung für das Jahr 2011 iHv Euro 3.095,00.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2014 wurde die Beschwerdevorentscheidung angefochten. Nach Meinung der Bf. sei die Berechnung nicht richtig erfolgt und die Nachforderung daher zu hoch.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 21. Mai 2015 vorgelegt.

## **Begründung**

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988** sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen, wie der Bezug von Krankengeld während Arbeitslosigkeit, von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge 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 ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Mit Erkenntnis VwGH 94/13/0024, 20.7.1999 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. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten.

Im Fall der Bf. wurden im Kalenderjahr 2011 steuerfreie Bezüge, nämlich Arbeitslosengeld und Krankengeld während Arbeitslosigkeit, im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 für einen Teil des Kalenderjahres bezogen. Es handelte sich um den Zeitraum von 1.1. bis 30.11.2011. Gleichzeitig wurde in diesem Zeitraum das aus der Altersteilzeit resultierende Gehalt bezogen. Ab 1.12.2011 wurden Pensionseinkünfte bezogen.

Die Bf. hatte somit iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Bezüge erhalten. Die Voraussetzungen für die Durchführung der besonderen Berechnung der Einkommensteuer waren daher erfüllt.

Die Abgabenbehörde hatte mit dem angefochtenen Bescheid grundsätzlich die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu Recht vorgenommen.

Die Berechnung war jedoch insoweit nicht korrekt, als nicht berücksichtigt worden war, dass die Bf. nur im Monat Dezember zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte bezogen hatte. Die weiteren im Jahr 2011 angefallenen steuerpflichtigen Bezüge wurden zeitgleich mit den steuerfreien Bezügen aus dem Arbeitslosengeld bezogen und waren daher bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nicht umzurechnen.

Nach der in § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge waren die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden, Einkünfte nur in Höhe der im Dezember bezogenen Pensionseinkünfte von Euro 2.982,58 für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen.

Der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes war daher (wie in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2014) die korrekte Umrechnungsbasis iHv Euro 2.982,58, zugrunde zu legen.

Daraus ergab sich ein Umrechnungszuschlag von Euro 32.134,89.

Als Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz war ein Betrag von 48.787,19 (Einkommen 16.652,30 zzgl. Umrechnungszuschlag 32.134,89) heranzuziehen.

Die folgende Ermittlung der Einkommensteuer auf Basis des Durchschnittssteuersatzes von 30,72% ergab einen Betrag von Euro 5.180,21.

Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer iHv Euro 2.085,21 folgt daraus die für das Jahr 2011 festzusetzende Einkommensteuer iHv Euro 3.095,00.

Die Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) nach dem Tarif hätte eine insgesamt höhere Steuerbelastung ergeben, sodaß nach dem oben angeführten besonderen Verfahren zur Steuerberechnung vorzugehen war (Günstigkeitsvergleich).

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die gegenständliche Entscheidung weicht weder von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung.

Wien, am 3. Juni 2015