

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden OR Mag. B.R. und die weiteren Mitglieder Mag. K.P., Dr. W.L. und L.P. im Beisein der Schriftführerin Frau V.S. am 24. Mai 2005 über die Berufung des G.Ch., xyW.B.15, vom 18. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes xy vom 16. Mai 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 in nicht mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im streitgegenständlichen Jahr erhielt der Berufungswerber (Bw.)

- a) vom 01. Jänner 2002 bis 18. Jänner 2002 steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis bei der A.GmbH in Höhe von 1.134,88 € (Kz 245 des Lohnzettels);
- b) vom 19. Jänner 2002 bis 27. Jänner 2002 Arbeitslosengeld in Höhe von 247,14 €;
- c) vom 28. Jänner bis 03. Mai 2002 steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis bei der A.GmbH in Höhe von 5.082,47 € (Kz 245 des Lohnzettels);
- d) vom 06. Mai bis 31. Dezember 2002 steuerpflichtige Bezüge aus einem Dienstverhältnis beim R.K. in Höhe von 10.163,18 € (Kz 245 des Lohnzettels), und
- e) am 29. Oktober 2002 Urlaubsentgelt und Abfindung von der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse in Höhe von 2.710,44 € (Kz 245 des Lohnzettels).

Am 11. März 2003 brachte der Bw. eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 (Formular L 1) beim Finanzamt ein. Der am 16. Mai 2003 ergangene

Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) für dieses Jahr, der eine Abgabennachforderung in Höhe von 175,36 ergab, enthält folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 19.090,97 € durch 356 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 19.264,06 € ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 18,03% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert - auf Ihre Einkünfte angewendet.“

Anzumerken ist, dass der Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des Urlaubsentgeltes und der Abfindung von der Bauarbeiter Urlaubs- und Abfertigungskasse den "Bezugszeitraum 29.10.2002 bis 29.10.2002" enthält.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

Bei der Arbeitnehmerveranlagung 2002 seien aufgrund des Bezuges von Arbeitslosengeld zur Ermittlung des Steuersatzes die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf ein Jahr umgerechnet worden. Dabei seien auch die Einkünfte aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse bei der Ermittlung des Progressionsvorbehaltes herangezogen worden. Diese Einkünfte bezog er jedoch nach Beendigung seines Dienstverhältnisses bei der Fa. A.GmbH , sodass dieses Einkommen nicht nach § 67 Abs. 5 EStG sondern nach § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern und somit auch nicht für die Ermittlung des Steuersatzes heranzuziehen sei.

Mit Ergänzungsschreiben vom 21. Juli 2003 wurde weiters vorgebracht, dass der Bw. im Herbst 2002 eine Abfindung seiner Urlaubsansprüche von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse in Höhe von 6.626,99 € brutto erhalten habe. Dieser Bezug sei gemäß § 67 Abs. 5 EStG 1988 zur Hälfte als laufender Bezug zu versteuern.

§ 67 Abs. 10 EStG 1988 normiere, dass jene sonstigen Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen seien.

In den Lohnsteuerrichtlinien werde bestimmt, dass nur die laufenden Einkünfte umzurechnen seien, nicht jedoch die sonstigen Bezüge.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Folge beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, und gab ergänzend an:

"Es kann nicht im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG sein, dass diese einmaligen Einkünfte, die aufgrund des § 67 EStG zum laufenden Tarif zu versteuern sind, auch zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind, da auch nur die laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb für die Umrechnung herangezogen werden.

Ich beantrage eine Senatsentscheidung und ersuche die Ermittlung des Steuersatzes ohne Bezüge der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse durchzuführen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Abfindung der Urlaubsansprüche in Höhe von 2.710,44 € (Kz. 245 des Lohnzettels) aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse bei der Umrechnung auf die fiktiven Einkünfte für die Berechnung des Durchschnittsteuersatz einzubeziehen ist oder nicht.

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 (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.

Das Gesetz nimmt im § 67 Abs. 3 bis 8 EStG 1988 eine spezielle Aufzählung von sonstigen Einkünften vor:

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 (BUAG), die Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln.

Das Bauarbeiterurlaubsentgelt ist das Urlaubsentgelt, das dem Arbeitnehmer zusteht, wenn er noch im Dienstverhältnis zu seinem Arbeitgeber steht. Dieses Urlaubsentgelt ist zur Hälfte als laufender Bezug zu versteuern. Die Halbierung trägt der Zusammensetzung des Urlaubsentgeltes nach dem BUAG Rechnung: Nach § 4 Abs. 2 BUAG besteht das Urlaubsentgelt aus einer der Urlaubsdauer entsprechenden Lohnfortzahlung und einem

Urlaubszuschuß in gleicher Höhe. Das Urlaubsentgelt stellt daher nur zur Hälfte einen sonstigen Bezug dar (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 67 Tz 63f).

Eine Bauarbeiterurlaubsabfindung erhält der Bauarbeiter von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ausbezahlt, wenn er zum Zeitpunkt der Auszahlung in keinem Dienstverhältnis als Bauarbeiter steht (§ 10 BUAG). Die Bauarbeiterurlaubsabfindung ist wie das Bauarbeiterurlaubsentgelt zu versteuern; zur Hälfte als laufender Bezug und zur Hälfte als sonstiger Bezug.

Die Versteuerung des laufenden Bezuges hat gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 zu erfolgen, der wie folgt lautet: "Sonstige Bezüge, die nicht unter § 67 Abs. 1 bis 8 EStG 1988 fallen, sind 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."

Von der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ist ein Lohnzettel auszustellen, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben ist.

Unbestritten ist, dass die Hälfte der Urlaubsabfindung aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ein sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 5 EStG 1988 ist. Die andere Hälfte ist als laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Entgegen der Behauptung des Bw. "die Einkünfte aus der Bauarbeiter Urlaubs- und Abfertigungskasse bezog ich jedoch nach Beendigung meines Dienstverhältnisses bei der Fa. A.GmbH , sodass dieses Einkommen nicht nach § 67 Abs. 5 EStG, sondern nach § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern ist und somit auch nicht für die Ermittlung des Steuersatzes heranzuziehen ist“ wird ausgeführt, dass nach der ab 1.1.2001 geltenden Rechtslage des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 – die im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommt - § 67 Abs. 6 EStG nicht (mehr) anzuwenden ist, weil kein beendigungskausaler Bezug vorliegt (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 67 Abs. 3 bis 5 EStG 1988, Tz 16; SWK 2001, S 267)

Mit der Behauptung, das "auch nur die laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbetrieb für die Umrechnung herangezogen werden" übersieht der Bw., dass auch die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG) auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind.

Dem Argument, dass "in den Lohnsteuerrichtlinien bestimmt wird, dass nur die laufenden Einkünfte umzurechnen sind, nicht jedoch die sonstigen Bezüge" wird entgegengehalten, dass die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 EStG 1988 – also die Hälfte der

Urlaubsabfindung aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse - in die Umrechnung (Hochrechnung) nicht einbezogen wurde.

Bei der vom Bw. angeführten Abfindung handelt es sich zur Hälfte um einen laufenden Bezug, der unter die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu subsumieren ist. Die Abfindung aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse in Höhe von 2.744,10 Euro (Kz 245) ist bei der Hochrechnung (bzw. Umrechnung) miteinzubeziehen.

Auch wenn im vorliegenden Fall der Lohnzettel der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse nur mit einem Bezugszeitraum vom 29.10.2002 bis 29.10.2002 ausgestellt wurde, und nicht wie im § 67 Abs. 10 EStG verlangt wird, ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum unterstellt wurde, wobei als Zeitraum der Beschäftigung der Kalendermonat der Auszahlung (erster bis letzter Tag des Kalendermonats) anzugeben gewesen wäre, hat es im gegenständlichen Fall für die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG keine Auswirkungen, da weder die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge strittig ist, noch davon ausgegangen werden kann, dass der laufende Bezug aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse während des Bezuges des Arbeitslosengeldes, nämlich vom 19. Jänner 2002 bis 27. Jänner 2002 zugeflossen ist, zumal der Bw. selbst angeführt hat, dass er die Urlaubsabfindung nach Beendigung seines Dienstverhältnisses bei der Fa. A.GmbH bezogen hatte. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Urlaubsabfindung dem Bw. im Oktober 2002 zugeflossen ist. Gegenteiliges wurde vom Bw. auch nicht vorgebracht.

Da die Urlaubsabfindung - unter e) genannt - in die Umrechnung (Hochrechnung) neben den unter a), c) und d) genannten steuerpflichtigen Bezügen miteinzubeziehen ist, ergibt sich aufgrund der Hochrechnung eine Nachforderung in Höhe von 175,36 €. Da sich bei der Besteuerung sämtlicher Bezüge (Kontrollrechnung) eine Nachforderung in Höhe von 185,12 € ergeben hätte, kommt für den Bw. die günstigere Variante zum Tragen (siehe Beilage Gegenüberstellung Hoch/Kontrollrechnung für das Jahr 2002).

Aufgrund der Ausführungen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 2002

1 Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für das Kalenderjahr 2002

1 Berechnung Allgemeiner Steuerabsetzbetrag 2002

Linz, am 25. Mai 2005