



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.F., , geb. xy, V.IBStr, vom 14. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 8. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12. November 2009 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

H.F. (in der Folge Bw.) bezog im Kalenderjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für den V,AHP – als Angestellter in Höhe von € 9.038,51 für die Zeit vom 1. Jänner bis 29. Februar 2008 und als sonstiger Pensionist von € 14.096, 37 für die Zeit vom 1. März bis 31. Dezember 2008. Daneben bezog der Bw. Arbeitslosengeld in der Höhe von € 12.781,62 für die Zeit vom 1. März bis 31. Dezember 2008 (d.s. € 41,77 für 306 Tage).

Im Bescheid 2008 vom 8. Oktober 2009 nahm das Finanzamt die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer dahin gehend vor, dass die Arbeitsloseneinkünfte zusammen mit den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unterworfen wurden,

woraus sich eine Abgabennachforderung von € 4.897,21 ergab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die im gegenständlichen Fall vorgenommene Kontrollrechnung gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe und die Einkünfte des Bw. folglich nach dieser Variante behandelt worden seien.

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Bw. mit Eingabe vom 13. Oktober 2009, beim Finanzamt eingelangt am 14. Oktober 2009, Berufung. Darin führte er an, dass er im Jahr 2008 von verschiedenen auszahlenden Stellen teils Aktiv- und teils Pensionsbezüge erhalten habe. Gleichzeitig habe er vom 1. März bis 31. Dezember Arbeitslosengeld bezogen. Der nicht ganzjährige Arbeitslosengeldbezug habe bei der Ermittlung des Steuersatzes zu einer Hochrechnung seines Einkommens und auf Grund der Kontrollrechnung zu einer Versteuerung seiner AMS-Leistung geführt. Gemäß Lohnsteuerrichtlinien, Rz 115, habe diese Berechnungsmethode den Effekt, dass die Zeit des Bezuges der Transferleistung neutralisiert werde und die Arbeitnehmerveranlagung in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt werde, in dem Einkünfte bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt würden. Der Bw. habe jahresdurchgängig Bezüge erhalten, eine Progressionsminderung auf Grund der AMS-Leistung sei in seinem Fall nicht möglich, weshalb er um Neuberechnung der Steuer ersuche.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12. November 2009 wurde der Berufung des Bw. dahin gehend Folge gegeben, dass eine Umrechnung der Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 29. Februar 2008 vorgenommen wurde, was einen Umrechnungszuschlag von € 46.784,34 und – zusammen mit dem Einkommen des Bw. - eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz von € 69.029,94 ergab. Der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 36,78% wurde auf das errechnete Einkommen von 22.245,60 angewendet und ergab sich daraus eine Abgabengutschrift von € 1.230,55.

Mit Eingabe vom 25. November 2009, beim Finanzamt eingelangt am 26. November 2009, stellte der Bw. ein Ansuchen um Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, dass im Bescheid vom 12. November 2009 eine Hochrechnung seiner Bezüge gemeinsam mit der vom AMS bezogenen Leistung vorgenommen worden sei. In den Lohnsteuerrichtlinien, Rz 114, sei festgelegt, dass ganzjährig bezogene Einkünfte nicht hochzurechnen seien. Rz 115 führe aus, dass die Berechnungsmethode den Effekt habe, dass bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebene Transferleistung beziehe, neutralisiert werde. Die Arbeitnehmerveranlagung sei somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- oder Pensionseinkünfte oder überhaupt keine

Einkünfte erzielt würden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückführende Progressionsmilderung sei damit ausgeschlossen. Das in Rz 115 zitierte "zeitweise Fehlen von Einkünften", welches die Progressionsmilderung bewirken würde, sei im Fall des Bw. nicht gegeben, da er durchgängig Bezüge von verschiedenen auszahlenden Stellen erhalten habe, daher sei die steuerfreie Transferleistung ohnehin "neutralisiert".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge u.a. 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 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.

Zweck dieser Regelung - so die Erl. zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass u.a. die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel,

Kommentar zum EStG 1988, § 3 Tz 34). Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Fest steht, dass der Bw. im Jahr 2008 nichtselbständige Einkünfte außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen, nämlich vom 1. Jänner bis 29. Februar 2008, und für lediglich einen Teil des Kalenderjahres Arbeitslosengeld, nämlich vom 1. März bis 31. Dezember 2008, bezogen hat. Damit erfüllt der Bw. aber jene Bedingungen, die § 3 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt. Wenn der Bw. damit argumentiert, dass im Falle des Bezuges von ganzjährigen Arbeitseinkünften keine Hochrechnung zu erfolgen habe, so ist festzuhalten, dass Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht nur die Progressionsmilderung ist, sondern vielmehr auch, eine über die Steuerfreistellung der Transferleistungen hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger von Transferleistungen in Zeiträumen erzielt hat, in denen er keine Transferleistungen erhält. Im gegenständlichen Fall kommt somit der Progressionsvorbehalt zum Tragen.

Der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann auch der Hinweis des Bw. auf die Lohnsteuerrichtlinien, die in Rz 114, zweiter Absatz, zweifelsfrei ausführen, dass "die Hochrechnung nur jene Einkünfte betrifft, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges u.a. des Arbeitslosengeldes bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"); gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024))". Das Finanzamt hat demgemäß zu Recht in der Berufungsvorentscheidung die vom Bw. in der Zeit vom 1. März bis 31. Dezember 2008 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Bemessungsgrundlage für die Errechnung des Progressionsvorbehaltes ausgeschieden, hingegen die vom 1. Jänner bis 29. Februar 2008 erzielten Einkünfte darin belassen.

Die vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung eingeschlagene Vorgangsweise, die vom Bw. vom 1. Jänner bis 29. Februar 2008 bezogenen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen (der Betrag von € 9.020,51 - d.s. € 9.038,51 abzüglich Werbungskosten in der Höhe von € 18,00 - wurde durch 59 Beschäftigungstage dividiert und das Ergebnis mit 365 multipliziert und der Ausgangsbetrag hievon in Abzug gebracht, sodass sich ein Umrechnungszuschlag von € 46.784,34 errechnete), zusammen mit dem Einkommen des Bw. in Höhe von € 22.245,60 einen Durchschnittssatz in Höhe von 36,78% zu ermitteln und diesen auf das genannte Einkommen umzulegen, erfolgte somit in Entsprechung der Rechtslage.

Die vom Finanzamt (im Erstbescheid) vorgenommene Kontrollrechnung ergibt hingegen eine Steuerbelastung für den Bw. von € 4,897,21 und scheidet zu Folge des Günstigkeitsvergleiches als Berechnungsvariante aus.

Es war der Berufung somit im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge zu geben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Dezember 2010