



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H. 3452 Atzenbrugg, S, vom 5. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 16. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift sind der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2007 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

A) Die Steuererklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 langte am 31. Mai 2006 beim Finanzamt auf elektronischem Wege ein. Der Berufungswerber (= Bw.) gab darin eine bezugsauszahlende Stelle an und machte folgende Sonderausgaben geltend: Prämien für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 600,00 und Beiträge für die Wohnraumschaffung bzw. –sanierung in Höhe von € 5.996,00.

B) Am 28. Juli 2006 wurde der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2005 (OZ 2 ff./2005) erstellt. Dabei wurden neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit der Firma T-Ges.mbH. (im Folgenden: T. Ges. mbH. (€ 20.364,54) Einkünfte in Höhe von € 2.038,32, die aufgrund einer Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzen waren, besteuert. Laut elektronisch übermitteltem Lohnzettel bezog der Bw. diese Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für den Zeitraum 1. März bis 30. November 2005 und das Arbeitslosengeld in Höhe von € 2.038,32 für den Zeitraum 1. Jänner bis 13. März 2005.

Unter Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von € 132,00 ergab sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 22.270,86 sowie unter Abzug des Sonderausgabenviertels von

€ 730,00 ein zu versteuerndes Einkommen von € 21.540,86. Die anrechenbare Lohnsteuer betrug € 5.003,58, sodass sich eine Abgabengutschrift von € 828,14 errechnete.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte des Bw. auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen des Bw. angewendet (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei der Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Einkommensteuer ergäbe. Da dies im Fall des Bw. zuträfe, sei der Einkommensteuertarif auf ein Einkommen von € 21.540,86 angewendet worden.

C) Mit Bescheid vom 16. März 2007 (OZ 6/2005) wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit der Begründung wieder aufgenommen, dass von einem Arbeitgeber des Bw. (einer pensionsauszahlenden Stelle) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Gleichfalls am 16. März 2007 wurde der neue Einkommensteuerbescheid für 2005 erstellt (OZ 7 ff./2005). Dabei wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit seitens der IAF-Service Ges. mbH. (€ 10.045,00) und der T. Ges.mbH. (€ 20.364,54) angesetzt und davon der Pauschbetrag für Werbungskosten (€ 132,00) abgezogen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug demnach € 30.277,54, das zu versteuernde Einkommen unter Subtraktion des Sonderausgabenviertels von € 730,00 € 29.547,54. Dieses Einkommen wurde mit einem Durchschnittsteuersatz von 27,70% besteuert, die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer mit € 1.770,78. Nachdem dem Bw. mit dem Erstbescheid € 828,14 gutgeschrieben wurden, wurden ihm mit dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid € 2.598,92 als Nachforderung vorgeschrieben. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – sei von den Einkünften des Bw. aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 20.364,54 durch 293 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit € 34.551,79 ermittelt worden. Darauf sei der Einkommensteuertarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz von 27,70% ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann wie im

Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoiert – auf die Einkünfte des Bw. angewendet worden.

D) Mit Schreiben vom 5. April 2007 erhab der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt C) **Berufung** (OZ 10/2005) und führte zur Begründung Folgendes aus:

Da die Firma T. Ges. mbH., sein ehemaliger Dienstgeber, in Konkurs gegangen sei und er seit September 2005 keinerlei Lohnzahlungen erhalten habe, seien ihm die ausständigen Lohnzahlungen vom IAF-Service im Juni 2006 ausbezahlt worden. Anscheinend habe der Masseverwalter der Firma T. Ges. mbH. die vollen und nicht die tatsächlichen Lohnauszahlungen gemeldet. Daher sei das Einkommen falsch oder doppelt bemessen worden, nämlich einmal voller Lohn der Firma T. Ges. mbH. sowie die Auszahlung des IAF-Service.

Anbei sende er seine Lohnzettel für das Jahr 2005 sowie die Abrechnung des IAF-Service. Den Lohnzettel für Dezember 2005 habe er von seinem Dienstgeber niemals erhalten, diese Daten seien aus der Abrechnung des IAF-Service ersichtlich.

Diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen beigefügt:

- Bescheid der IAF-Service Ges. mbH. vom 23. Juni 2006 (OZ 11/2005) über Konkursforderungen von € 12.382,00 sowie Forderungen ohne Rang € 69,00, zusammen € 12.451,00.
- Aufgliederung des Bescheidbetrages unter OZ 12/2005:

Anspruch	von	bis	Betrag in €
Laufendes Entgelt	01.09.2005	30.09.2005	2.594,00
Laufendes Entgelt	01.10.2005	31.10.2005	3.226,00
Laufendes Entgelt	01.11.2005	30.11.2005	2.606,00
Laufendes Entgelt	01.12.2005	11.12.2005	765,00
Laufendes Entgelt	12.12.2005	14.12.2005	209,00
Weihnachtsremuneration	14.03.2005	30.12.2005	1.397,00
Zinsen			252,00
Kosten Klage			1.333,00
Kosten			69,00
Gesamtbetrag			12.451,00

- Lohn-/Gehaltsabrechnungen für März bis November 2005 (OZ 13 ff./2005). Diese Lohn- bzw. Gehaltsabrechnungen enthalten folgende für dieses Verfahren relevanten Daten:

Beträge in €	brutto	Sozialvers. (KZ 225 + 230)	Zwischen- summe	Lohnsteuer	Nettobezug
März 2005	1.237,08	232,47	1.004,61	169,78	834,83
April 2005	2.061,80	387,44	1.674,36	282,98	1.391,38

Mai 2005 (1)	371,80	70,27	301,53	115,58	185,95
Mai 2005 (2)	2.472,47	465,06	2.007,41	410,64	1.596,77
Juni 2005	3.062,89	576,65	2.486,24	598,74	1.887,50
Juli 2005	4.783,75	857,02	3.926,73	894,77	3.031,96
August 2005	3.336,69	628,40	2.708,29	695,55	2.012,74
September 2005	2.768,21	520,96	2.247,25	494,55	1.752,70
Oktober 2005	3.490,30	657,43	2.832,87	749,86	2.083,01
November 2005	4.554,45	840,98	3.713,47	591,13	3.122,34
Summen lt. erstem Lohnzettel	28.139,44	5.236,68	22.902,76	5.003,58	17.899,18

E) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 30. Juli 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2007 laut Abschnitt C) abgeändert. In dieser Berufungsvorentscheidung setzen sich die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (KZ 245) wie folgt zusammen:

IAF-Service Ges. mbH.: € 10.045,00;

T. Ges. mbH.: € 13.154,32;

Werbungskostenpauschbetrag: € -132,00;

Gesamtbetrag der Einkünfte: € 23.067,32;

Sonderausgabenviertel: € -730,00;

steuerpflichtiges Einkommen: € 22.337,32.

Unter Anwendung des Durchschnittssteuersatzes von 22,11% errechnete sich – unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer von € 4.674,78 – eine Einkommensteuer von **€ 263,99**.

Die Abgabengutschrift wurde unter Einbeziehung der Abgabennachforderung von € 1.770,78 im wieder aufgenommenen Verfahren mit € 1.506,79 ermittelt.

Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – sei von den Einkünften des Bw. aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 13.154,32 durch 293 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit € 25.569,78 ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz mit 22,11% ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert – auf die Einkünfte des Bw. angewendet worden.

Die Gegenüberstellung der Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 und der in dieser Gesetzestelle angeordneten Kontrollrechnung nahm das Finanzamt wie folgt vor (OZ 41/2005):

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		Umrechnung (in €)	Kontrollrechnung (in €)
übermittelter Lohnzettel IAF-Service (KZ 245)		10.045,00	10.045,00
übermittelter Lohnzettel T. (KZ 245)		13.154,32	13.154,32
Summe Lohnzettel		23.199,32	23.199,32
Progressionseinkünfte AMS		---	2.038,32
Pauschbetrag f. Werbungskosten		- 132,00	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		23.067,32	25.105,64
Sonderausgaben		- 730,00	- 730,00
Einkommen		22.337,32	24.375,64
umzurechnende Einkünfte	13.154,32/(365-72)*365 = 16.386,7809		
Umrechnungszuschlag		- 5.950,54	---
Pauschbetrag f. Werbungskosten		- 132,00	---
Einkünfte ohne Umrechnung		10.045,00	---
Sonderausgaben		- 730,00	---
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz		25.569,78	24.375,64
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		5.998,40	5.510,66
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		5.653,40	5.165,66
Ermittlung Durchschnittsteuersatz:	5.653,40 * 100/25.569,78 = 22,109694	22,11%	---
	22,11% von 22.337,32	4.938,78	---
Kontrollrechnung		---	5.165,66
Einkommensteuer		4.938,78	5.165,66
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		- 4.674,79	- 4.674,79
festgesetzte Einkommensteuer		263,99	490,87

F) Mit Schreiben vom 16. August 2007 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** (OZ 33 f./2005) und führte u.a. Folgendes aus:

Er ersuche, eine Neuberechnung des oben angeführten Steuerbescheides durchzuführen, da die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes (Progressionsvorbehalt) für ihn absolut nachteilig ausfalle. Das Einkommen sei zu hoch berechnet. Hierzu habe er eine Aufstellung beigelegt (OZ 34/2005):

Fonds (wohl gemeint: IAF-Service Ges. mbH.)	9.647,00
Gehalt (wohl gemeint: T. ... Ges. mbH.)	12.983,37
Zwischensumme	22.630,37
AMS	2.038,32

Summe	24.668,69
((24.668,69 – 10.000,00) * 5.750,00) : 15.000	5.622,99
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer	5.277,99
5.277,99 : 24.668,89 * 100 = 21,39% Durchschnittsteuersatz	
Einkommensteuer	4.656,25
anrechenbare Lohnsteuer	- 4.674,79
festgesetzte Einkommensteuer	- 18,19
Abgabengutschrift lt. Erstbescheid	828,14
Abgabennachforderung	809,60

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2005.

I) Der Sachverhalt ist wie folgt bestimmt:

a) Der Bw. bezog vom 1. Jänner bis 13. März 2005 Arbeitslosengeld in Höhe von € 2.038,32.

Die Zeitdauer dieses Arbeitslosengeldbezuges beträgt somit 72 Tage.

b) Die IEF-Service Ges. mbH. hat am 20. August 2008 folgende Aufstellung der Bescheiddaten vom 23. Juni 2006 mittels Telefax übermittelt:

Forderungstyp	von	bis	brutto	Sozialvers.	Lohnsteuer	frei § 26	netto bezahlt
laufendes Entgelt	01.09.2005	30.09.2005	3.604,01	655,93	353,77	0,00	2.594,00
laufendes Entgelt	01.10.2005	31.10.2005	4.326,10	660,66	439,85	0,00	3.226,00
laufendes Entgelt	01.11.2005	30.11.2005	3.632,23	670,66	355,39	0,00	2.606,00
laufendes Entgelt	01.12.2005	11.12.2005	1.063,34	193,53	104,38	0,00	765,00
laufendes Entgelt	12.12.2005	14.12.2005	290,10	52,80	28,48	0,00	209,00
Weihnachts-remuneration	14.03.2005	30.12.2005	1.917,47	329,80	190,52	0,00	1.397,00
Zinsen			286,39	0,00	34,36	0,00	252,00
Summe			15.119,64	2.563,38 (= KZ 226 + 230)	1.506,75 (= KZ 260)	0,00	11.049,00
Sozialvers.			-2.563,38				
Nachzahlung gem. § 67 Abs. 8 lit. g. EStG 1988			12.556,26				
davon 4/5			10.045,00 (= KZ 245)				

c) In der Zeit vom 14. März bis 30. November 2005 war der Bw. bei der T. Ges.mbH., über welche im Februar 2006 der Konkurs eröffnet wurde (OZ 11/2005), nichtselbstständig erwerbstätig. Das steuerpflichtige Einkommen (KZ 245) betrug € 13.154,32. Der damalige Masseverwalter der Fa. T. Ges. mbH. teilte mit Telefax vom 22. September 2008, dass der Lohnzettel betreffend den Bw. für das Jahr 2005 gemäß den Inhalten der EDV-Buchhaltung und gemäß den damals vorhanden gewesenen Unterlagen erstellt worden ist. Dementsprechend sind auch die Anerkenntnisse im Konkursverfahren bei der Prüfung der Forderung des Bw. abgegeben worden.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert: Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 1 Abs. 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (...), lit. b oder Z 23 (...) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) 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.

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 idF BGBl. 2000/142 bestimmt, dass Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 **ein Fünftel steuerfrei** zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

§ 69 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 2000/142 ordnet an: Bei Auszahlung von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds hat die auszahlende Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit. g berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen.

Gemäß § 124 b Z 49 EStG 1988 sind § 69 Abs. 6 und § 78 Abs. 1, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000, anzuwenden, wenn der Antrag auf Insolvenz-Ausfallgeld nach dem 31. Dezember 2000 gestellt wurde.

Im Fall des Bw. ist davon auszugehen, dass er im Jahr 2005 für 72 Tage Arbeitslosengeld bezogen hat. Demzufolge waren die von der Fa. T. Ges. mbH. für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt – auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Die im Gesetz vorgesehene Kontrollrechnung hätte laut der Tabelle in Abschnitt E) eine höhere Einkommensteuer als die Umrechnung auf den Jahresbetrag ergeben.

Soweit in der Berufung argumentiert wird, dass der Masseverwalter der Fa. T. Ges. mbH. in Konkurs die vollen und nicht die tatsächlichen Lohnzahlungen an das Finanzamt gemeldet habe, so ist darauf zu erwidern, dass der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2007 ein seitens des Masseverwalters der genannten Firma abgeänderter Lohnzettel der Einkommensbesteuerung des Bw. zugrunde gelegt worden ist. Der Bruttobezug betrug laut Berufungsvorentscheidung € 17.326,48 (statt bisher laut angefochtenem Bescheid € 28.139,44), der steuerpflichtige Bezug € 13.154,32 (statt bisher € 20.364,54) und die anrechenbare Lohnsteuer € 3.168,04 (statt bisher € 5.003,58). Diese Zahlen sind vor dem Hintergrund der vom Bw. der Berufung beigelegten monatlichen Gehaltsabrechnungen zu beurteilen, wonach der Bw. für den Zeitraum März bis August 2005 € 17.326,48 an Bruttobezügen zugerechnet bekommen hat. Die steuerpflichtigen Bezüge von März bis August 2005 haben € 13.154,32 betragen, d.s. € 17.326,48 brutto abzüglich der steuerfreien Bezüge in Höhe von € 170,80, abzüglich der sonstigen Bezüge in Höhe von € 955,00 und abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge für die laufenden Bezüge in Höhe von € 3.046,36. Als anrechenbare Lohnsteuer ergibt sich aus dem abgeänderten Lohnzettel € 3.168,04, im Vergleich zu € 5.003,58 laut Erstbescheid vom 28. Juli 2006. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2007 wurde somit dem Berufungsbegehren des Bw. stattgegeben.

Im Vorlageantrag wird u. a. argumentiert, aber nicht belegt, dass die von der IAF-Service Ges. mbH. bezogenen Einkünfte nur € 9.647,00 betragen hätten. Aus der Aufstellung der Bescheiddaten vom 22. August 2008 geht eindeutig hervor, dass die steuerpflichtigen Bezüge, die der Bw. von der IAF-Service Ges. mbH. (nunmehr: IEF-Service Ges. mbH.) für das Jahr 2005 bezogen hat, € 10.045,00 betragen haben. Dementsprechend ist auch die für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes für die Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vom Bw. in seiner Darstellung laut Abschnitt F) herangezogene Einkünftesumme, die auch das bezogene Arbeitslosengeld enthält, sachlich unrichtig.

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keine einkommensteuerliche Möglichkeit, von den der Berufungsvorentscheidung zugrunde liegenden Zahlenangaben abzuweichen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. September 2008