



GZ. RV/0958-W/08,  
miterledigt RV/0959-W/08,  
RV/1660-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 25. November 2004, 8. September 2005 und 2. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. November 2004, 1. September 2005 und 8. April 2008 betreffend Einkommensteuer 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.  
Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 werden insofern abgeändert, als sie für  
endgültig erklärt werden.  
Im Übrigen bleiben diese Bescheide unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Beamter beim BMfLV. In den Streitjahren bezog er steuerfreie Einkünfte auf Grund von Auslandseinsätzen.

Das Finanzamt (FA) behandelte die steuerfreien Einkünfte zum Teil als steuerfrei ohne Umrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988, zum Teil als steuerfrei mit Umrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988. Bei letzteren wurden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umgerechnet und der dabei ermittelte Steuersatz auf das Einkommen

angewendet.

Die Bescheide für 2003 und 2004 ergingen gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig.

Gegen die vom FA vorgenommenen Berechnungen in den Steuerbescheiden (Umrechnung gem § 3 Abs 2 EStG 1988) richten sich die Berufungen.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird iw vorgebracht:

*„ ...In diesem Bescheid wird richtigerweise festgestellt, dass ich im Jahr 2003 121 Tage aus nichtselbständiger Arbeit erhalten habe. Das ist richtig; ich bin Beamter beim BMfLV und erhielt in diesem Zeitraum meine normalen, bereits der Steuer unterliegenden Bezüge. Den Rest des Jahres war ich als UN-Soldat im Ausland. Die dafür erhaltenen Geldleistungen sind ausdrücklich steuerfrei gestellt.*

*Daher erfolgt die Anrechnung des Jahresbetrages zu Unrecht. Ich habe außer den Bezügen des BMfLV für diese 121 Tage keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte gehabt. ...*

*Da mein Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2003 (steuerpflichtig) mit € 13.959,30,-- seitens des Finanzamtes angegeben worden ist und ich nachweislich im weiteren Verlauf des Jahres nicht im Inland war und auch keinerlei weitere steuerpflichtige Einkünfte hatte, ist mir die Anrechnung eines fiktiven Einkommens unverständlich. ...“*

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird iw vorgebracht:

*„ ... In diesem Bescheid wird richtigerweise festgestellt, dass ich im Jahr 2004 164 Tage Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhalten habe. . Das ist richtig; ich bin Beamter beim BMfLV und erhielt in diesem Zeitraum meine normalen, bereits der Steuer unterliegenden Bezüge. Den Rest des Jahres war ich als UN-Soldat im Ausland. Die dafür erhaltenen Geldleistungen sind ausdrücklich steuerfrei gestellt.*

*Im Zusammenhang damit weise ich auch darauf hin, dass die Tätigkeit als UN-Soldat im Ausland im überwiegenden Interesse der Republik Österreich liegt und weder einer „Auslandsmontagetätigkeit eines inländischen Betriebes“ noch der Tätigkeit eines „Entwicklungshelfers“ entspricht.*

*Daher erfolgt die Anrechnung des Jahresbetrages zu Unrecht. Ich habe außer den Bezügen des BMfLV für diese 164 Tage keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte gehabt.*

*Da meine Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte im Jahr 2004 mit € 12.107,33,-- seitens des Finanzamtes angegeben worden ist und ich nachweislich im weiteren Verlauf des Jahres nicht im Inland war und auch keinerlei weitere steuerpflichtige Einkünfte hatte, ist mir die Anrechnung eines fiktiven Einkommens unverständlich. ...“*

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird iw vorgebracht:

*„... Gem o.a. Bescheid war ich in ggstdl. Jahr 217 Tage in Österreich beschäftigt. Den Rest des Jahres war ich im Rahmen eines UN Einsatzes im Ausland tätig.*

*Dadurch hatte ich keinerlei Möglichkeit, einer anderen, steuerpflichtigen Beschäftigung nachzukommen. Es ist unseriös, von mir Steuer für ein fiktives Einkommen zu verlangen; ein Einkommen, welches ich nachweislich nicht erzielt habe bzw auch nicht erzielen konnte....“*

Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist Beamter beim BMfLV und erzielte als solcher in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den Streitjahren war der Bw im Rahmen von UN Einsätzen im Ausland tätig.

Im Jahr 2003 bezog der Bw für 121 Tage nichtselbständige, lohnsteuerpflichtige Einkünfte als Beamter des BMfLV. Die restliche Zeit war er iR eines UN Einsatzes im Ausland tätig.

Im Jahr 2004 bezog der Bw für 164 Tage nichtselbständige, lohnsteuerpflichtige Einkünfte als Beamter des BMfLV. Die restliche Zeit war er iR eines UN Einsatzes im Ausland tätig.

Im Jahr 2005 bezog der Bw für 317 Tage nichtselbständige, lohnsteuerpflichtige Einkünfte als Beamter des BMfLV. Die restliche Zeit war er iR eines UN Einsatzes im Ausland tätig.

Für die Auslandseinsätze erhielt der Bw eine Bezahlung (Einkommensersatz) nach den hiefür geltenden Rechtsvorschriften, welche sich für die gesamten Zeiten der Auslandseinsätze einerseits aus steuerfreien Bezügen nach § 4 Abs 2 Auslandseinsatzgesetz, BGBl I Nr 55/2001 (Heeresgebühren) und andererseits aus steuerfreien Auslandszulagen unter Anwendung des Auslandszulagen- und –hilfeleistungsgesetzes, BGBl I Nr 66/1999, zusammensetzte.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten. Dass der Bw nur für einen Teil des jeweiligen Kalenderjahres steuerpflichtige und für den anderen Teil steuerfreie Einkünfte erhielt, hat der Bw selbst vorgebracht. Die genaue tageweise Aufteilung ergibt sich aus den im Steuerakt befindlichen Lohnzetteln und Meldungen des Dienstgebers und wird vom Bw ausdrücklich bestätigt. Im Jahr 2005 war der Bw gemäß Bescheid des FA, auf den er sich in der Berufung bezieht, 317 und nicht 217 Tage (wie in der Berufung offenbar irrtümlich vorgebracht) in Österreich nichtselbständig beschäftigt.

Die Art der Bezahlung für die Auslandseinsätze ergibt sich aus den im Steuerakt befindlichen entsprechenden Meldungen des Dienstgebers, den Recherchen des FA und den für die Bezahlung der Auslandseinsätze anzuwendenden Rechtsvorschriften.

Aus rechtlicher Sicht ergibt sich folgendes.

§ 3 Abs 1 EStG 1988 idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

*„Von der Einkommensteuer sind befreit:*

*...*

*22. a) Bezüge der Soldaten nach dem 2., 3., 5. und 7. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001, BGBl. I Nr. 31, ausgenommen Leistungen eines Härteausgleiches, der sich auf das 6. Hauptstück bezieht.*

*b) Geldleistungen gemäß § 4 Abs. 2 des Auslandseinsatzgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 55.*

*...*

*24. Die Auslandszulage im Sinne des § 1 Abs. 1 des Auslandszulagengesetzes, BGBl. I Nr. 66/1999.*

*...“*

§ 3 Abs 2 EStG 1988 idfd Streitjahre gF lautet:

*„(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) 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 nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) 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. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muß. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.“*

Unbestritten steht fest, dass der Bw in den Streitjahren nur für einen Teil des Kalenderjahres Geldleistungen gemäß § 4 Abs. 2 des Auslandseinsatzgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 55/2001, somit Bezüge im Sinne des § 3 Abs 1 Z 22 lit b EStG 1988 erhalten hat.

Diese Bezüge sind steuerfrei und wurden auch als steuerfrei behandelt.

Da aus § 3 Abs 2 EStG 1988 hervorgeht, dass bei nicht ganzjährigem Erhalt steuerfreier Geldleistungen im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind, entspricht die Vorgangsweise des FA eindeutig der gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs 2 EStG 1988.

Die Umrechnung ist zwingend durchzuführen. Die Tatsache, dass der Bw neben den steuerfreien Geldleistungen iSd § 3 Abs 1 Z 22 lit b EStG 1988 auch solche gem § 3 Abs 1 Z 24 EStG 1988 (steuerfreie Auslandszulagen) erhielt, die (allein) keine Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 auslösen würden, vermag daran nichts zu ändern.

Der Bw bekämpft die Umrechnung dem Grunde nach; die rechnerische Ausführung der Umrechnung und die daraus folgende steuerliche Auswirkung derselben blieben unbestritten und wurden vom FA richtig durchgeführt.

Erläuternd wird ausgeführt, dass die Einkünfte, die zur Umrechnung führen, steuerfrei sind und auch bleiben. Allerdings wird auf die zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte ein höherer Steuersatz angewendet, nämlich der, der sich ergeben hätte, wenn der Bw das ganze Jahr die zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte bezogen hätte. Dies hat den Zweck, eine über die Steuerfreistellung der auf Grund des Auslandseinsatzes bezogenen Einkünfte hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Steuerpflichtige für den restlichen Teil des Kalenderjahres erhalten hat. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreie Geldleistungen im Sinne des § 3 Abs 1 Z 22 lit b EStG 1988 bezogen hat.

§ 3 Abs 2 EStG 1988 ist verfassungsrechtlich unbedenklich (s. *VwGH 20.7.1999, ZI 94/13/0024*).

Zur Anwendung der Regelung in vergleichbaren Fällen (UN-Auslandseinsätze und daran knüpfende Umrechnung gem § 3 Abs 2 EStG 1988) wird auf die Entscheidungen des UFS, *RV/0361-G/05 vom 20.9.2007, RV/0789-S/02 vom 25.3.2003 und RV/0407-L/05 vom 6.6.2007* verwiesen.

Da keine Ungewissheit über den Umfang der Abgabepflicht besteht, sind die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 für endgültig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. August 2008