



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 14. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 22. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist besachwaltet.

Am 7. Februar 2011 übermittelte die Bw. dem Finanzamt eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 und beantragte die Berücksichtigung von Sonderausgaben in einer Höhe von € 9.833,04.

In der Folge erließ das Finanzamt am 22. März 2011 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 und erkannte von den geltend gemachten Sonderausgaben ein Viertel des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages, nämlich € 730,00, an. Gleichzeitig erfolgte bei der Berechnung der Jahressteuer eine Hochrechnung der nicht während des ganzen Jahres 2010 bezogenen Einkünfte, da die Bw. im gegenständlichen Jahr zeitweise Arbeitslosengeld und Notstandshilfe bezog. Begründet wurde diese Berechnung mit den gesetzlichen Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988. Zudem wies das Finanzamt darauf hin, dass die Bw. während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe,

wobei die Lohnsteuer von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt worden sei. Bei gegenständlicher Veranlagung seien nun die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert worden, als wären sie von einer Stelle ausbezahlt worden.

Mit Schreiben vom 14. April 2011 brachte die Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid das Rechtsmittel der Berufung ein. In dem Schreiben führte sie aus, dass die Abgabengutschrift des bekämpften Bescheides viel zu niedrig sei, zumal Sonderausgaben in Höhe von € 9.833,04 beantragt worden seien. Diese seien nicht vollständig oder gar nicht berücksichtigt worden. Zudem hätte die Bw. im Jahr 2010 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Notstandshilfe, eine PVA-Pension und auf Grund der geringen Höhe bei der Lohnsteuerberechnung eine nicht zu berücksichtigende Zusatzpension bezogen. Die mit gegenständlichem Bescheid festgesetzte Gutschrift sei in ihrer Höhe falsch berechnet worden, da der Bw. die gesamte Höhe der bisher einbehaltenden Lohnsteuer zurückzuerstatten sei. Außerdem sei Herr Mag. D nicht berechtigt als Sachwalter für die Bw. Handlungen bei Behörden vorzunehmen, sowie sich die Steuergutschrift des bekämpften Bescheides auf sein Konto auszahlen zu lassen.

Da dem Finanzamt eine Verständigung des Bezirksgerichtes Mistelbach hinsichtlich der Bestellung eines Sachwalters für die Bw. vorlag, übermittelte die Behörde in weiterer Folge gegenständliches Berufungsschreiben dem Sachwalter, welcher die Berufung (mit Schreiben vom 30. Juni 2011) genehmigte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2011 wies das Finanzamt gegenständliche Berufung als unbegründet ab.

Rechtzeitig brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein. In ihrer Begründung dazu führte die Bw. aus, dass ihr der Höchstbetrag an Sonderausgaben von € 2.928,00 zustehe und auch anerkannt worden sei. Die würde auch ein jährlich absetzbares Viertel von € 730,00 ergeben. Der Passus in der Begründung des Einkommensteuerbescheides würde zwar grundsätzlich zutreffen, habe jedoch im vorliegenden Fall keinerlei Auswirkungen. Wie auch immer die einbehaltene Lohnsteuer auf das Jahr 2010 aufgeteilt werde, habe jedoch zur Folge, dass - wenn der Betrag der gesamten einbehalteten Lohnsteuer € 730,00 übersteige – dieser Betrag im Zuge des Lohnsteuerausgleiches zurückzuzahlen sei. Zudem sei allein von der PVA-Pension seit Juli 2010 ein Betrag von € 1.971,76 an Lohnsteuer abgezogen worden. Dieser Betrag übersteige bei weitem € 730,00, weshalb die Differenz auszuzahlen sei.

Mit E-Mail vom 6. Dezember 2011 genehmigte der Sachwalter den Vorlageantrag.

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

Die Bw. ist besachwaltet.

Im Jahr 2010 bezog die Bw. teilweise zeitgleich nichtselbständige Einkünfte vom V, von der Pensionsversicherungsanstalt und der Generali Pensionskassen AG.

Zusätzlich erhielt die Bw. im Jahr 2010 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe sowie steuerbefreite Einkommensersätze der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte die Bw. – eigenen Angaben zufolge - an Sonderausgaben einen Betrag in Höhe von € 9.833,04 geltend.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung wurde seitens des Finanzamtes die Höhe der seitens der Bw. erklärten Sonderausgaben nicht in Zweifel gezogen und fand an Sonderausgaben ein Viertel des gesetzlich zustehenden Höchstbetrages, nämlich ein Betrag in Höhe von € 730,00, steuerliche Berücksichtigung.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die im Einkommensteuerbescheid vom 22. März 2011 vorgenommene Einkommensteuerberechnung, die eine Gutschrift von € 146,76 ergab.

Gemäß § 2 Abs.1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 leg. cit. ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§18) und außergewöhnlichen Belastungen ....

Die Einkommensteuer wird entsprechend den Bestimmungen des § 39 EStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 leg. cit. vorliegen. Demnach ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 leg. cit. zu veranlagen, wenn er im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen hat. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben jedoch gemäß § 41 Abs. 4 leg. cit. Bezüge, die nach § 67 leg. cit. entweder steuerfrei bleiben oder mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 leg. cit. fällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2.100 Euro übersteigt. ....

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 EStG sind von der Einkommensteuer u.a. befreit:

- a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen
- b) ...
- c) ...
- d) Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, und Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994,
- e) ....

Erhält der Steuerpflichtige gemäß § 3 Abs. 2 EStG 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.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 leg. cit. besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 ... ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 Euro jährlich. ... Sind diese Ausgaben insgesamt ... gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Im gegenständlichen Fall bezog die Bw. im Jahr 2010 zunächst Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe sowie steuerbefreite Bezüge der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse und anschließend teilweise zeitgleich Pensionseinkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt sowie der Generali Pensionskassen AG.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen lösen der Bezug von bestimmten steuerfreien Bezügen (Transferleistungen wie etwa Arbeitslosengeld, Notstandshilf, Überbrückungshilfe, udgl.) neben steuerpflichtigen Einkünften bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung zum einen eine besondere Berechnung (Hochrechnung) aus. Zum anderen bedingt die Tatsache des Vorliegens zeitgleicher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. Pensionsbezüge von unterschiedlichen auszahlenden Stellen (Arbeitgeber, pensionsauszahlende Stelle), dass entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ein Tatbestand zur Durchführung einer Pflichtveranlagung vorliegt, im Zuge dessen den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung getragen wird und unter Einbeziehung sämtlicher dem Steuerpflichtigen zuzurechnender Einkünfte das Einkommen und in weiterer Folge die Einkommensteuer neu ermittelt werden, wobei die bisher vom Arbeitgeber bzw. von den pensionsauszahlenden Stellen einbehaltene Lohnsteuer angerechnet werden. Eine derartige Veranlagung hat durch die Anwendung des Einkommensteuertarifs auf die Gesamtbezüge idR eine höhere Einkommensteuerschuld zur Folge als bei einem getrennten Lohnsteuerabzug. Dabei ist zu bedenken, dass in die durchzuführende (Pflicht-) Veranlagung gegebenenfalls auch Einkünfte aus Dienstverhältnissen miteinbezogen werden, deren Bezüge durch den bisher getrennt vorgenommenen Lohnsteuerabzug für sich noch zu keinem Steuerabzug geführt haben.

Im gegenständlichen Fall bezog die Bw. im Kalenderjahr 2010 unbestrittenmaßen zeitgleich, nämlich vom 1. Juli bis 31. Dezember 2010 sowie am 28. Oktober 2010, Einkünfte der Pensionsversicherungsanstalt sowie im gleichen Zeitraum Einkünfte der Generali Pensionskassen AG. Dies hat zur Folge, dass gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes der Tatbestand einer Pflichtveranlagung vorliegt, im Zuge dessen sämtliche von der Bw. im Jahr 2010 bezogenen Einkünfte so besteuert werden, als wären sie von einer Stelle ausbezahlt worden.

Zudem bezog die Bw. im Kalenderjahr 2010 neben ihren Pensionseinkünften auch Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe. Entsprechend den obigen Ausführungen bedingt der Bezug derartiger steuerbefreiter Einkommensersätze eine besondere Art der Einkommensermittlung sowie die Berechnung des Einkommensteuertarifs in Form einer Hochrechnung.

Hochzurechnen sind 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). Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während

der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (z.B. ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024)). Ebenso werden das Werbungskostenpauschale, die Sonderausgaben und gegebenenfalls zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastungen zunächst im Stadium der Hochrechnung nicht berücksichtigt, jedoch anschließend abgezogen.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies nun, dass die während eines Teiles des Jahres 2010 seitens der Bw. bezogenen Einkünfte der Generali Pensionskassen AG, der Pensionsversicherungsanstalt sowie des V zwecks Berechnung eines Durchschnittsteuersatzes auf einen Jahresbetrag, so als seien sie während des ganzen Jahres bezogen worden, umzurechnen sind. Anschließend werden von diesem Umrechnungsbetrag das Werbungskostenpauschale in Höhe von € 132,00 sowie die Sonderausgaben in Höhe von € 730,00 in Abzug gebracht. Im gegenständlichen Fall ergibt dies einen Betrag in Höhe von € 21.139,00. In weiterer Folge wird die auf diesem Betrag entfallene Jahreseinkommensteuer ermittelt, die gemäß § 33 EStG 1988 zustehenden Steuerabsetzbeträge (Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag) in Abzug gebracht sowie anschließend die prozentuelle Durchschnittsbelastung errechnet. Abschließend wird mit dem auf diese Art errechneten Durchschnittsteuersatz in Höhe von 15,87% das steuerpflichtige Einkommen (berechnet aus den im bekämpften Bescheid aufgelisteten steuerpflichtigen Einkünften abzüglich des Werbungskostenpauschbetrages sowie der im Höchstmaß gewährten Sonderausgaben) in Höhe von € 11.434,45 versteuert.

Eine entsprechende gesetzeskonforme Hochrechnung sowie Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes wurde bereits seitens des Finanzamtes vorgenommen und ergeben sich keinerlei Abweichungen, die Auswirkungen auf die Höhe der bereits mit Bescheid vom 22. März 2011 festgesetzten Gutschrift haben.

Die Bw. beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung auch die Berücksichtigung von Sonderausgaben in Höhe von € 9.833,04, welche bereits seitens des Finanzamtes im gesetzlich vorgesehenen höchst zulässigen Ausmaß eines Viertels von € 2.920,00, nämlich in Höhe von € 730,00, steuerliche Berücksichtigung fanden. Diesbezüglich irrt die Bw., wenn sie vermeint, die steuerlich zu berücksichtigenden Sonderausgaben, seien von der errechneten Einkommensteuer direkt in Abzug zu bringen, weshalb die Höhe der mit bekämpften Einkommensteuerbescheid vom 22. März 2011 festgesetzten Gutschrift um den Differenzbetrag auf € 730,00, nämlich in Höhe von € 583,00 zu niedrig berechnet worden wäre. Steuerlich zu berücksichtigende Sonderausgaben kürzen jedoch niemals die Höhe der errechneten Einkommensteuer unmittelbar, sondern sind immer nur vom Gesamtbetrag der

Einkünfte, welcher in weiterer Folge als Einkommen die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommensteuer bildet, in Abzug zu bringen. Auch wenn der Bw. tatsächlich Sonderausgaben in der erklärten Höhe erwachsen sein sollten, kann doch kein höherer Betrag als jener, welcher durch das Gesetz als steuerlich anzuerkennender Höchstbetrag zum Abzug zugelassen ist, bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt werden. Im gegenständlichen Fall wurde bereits im Rahmen des mit gegenständlicher Berufung bekämpften Einkommensteuerbescheides das gesetzlich zustehende Höchstausmaß an Sonderausgaben berücksichtigt, weshalb keine weiteren diesbezüglichen Aufwendungen als solche steuerlich wirksam berücksichtigt werden können. Zudem kann auch dem Vorbringen der Bw., ihr sei die bisher laufend einbehaltene Lohnsteuer zurückzuzahlen, nicht gefolgt werden. Dies vor allem deshalb, da die seitens der Bw. im Kalenderjahr 2010 bezogenen Einkünfte - unter Beachtung der gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführenden Hochrechnung – sehr wohl eine Höhe erreichen, für welche entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen Einkommensteuer anfällt. Eine nochmalige Überprüfung der Steuerberechnung des bekämpften Bescheides ergab daher, dass diese seitens des Finanzamtes korrekt und gesetzeskonform durchgeführt wurde. Diesbezüglich ergeben sich auch keinerlei Abweichungen zu der bisher festgesetzten Einkommensteuer, die zu einem Guthaben in Höhe von € 146,76 führt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Jänner 2012