

GZ. RV/0763-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Angestellte. Im streitgegenständlichen Jahr 2004 erhielt sie vom 1. Jänner bis zum 30. Juni steuerpflichtige Bezüge von 9.614,58 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der X-GmbH; vom 1. Juli bis zum 26. September bezog sie Arbeitslosengeld von 2.750,00 €, vom 27. September bis zum 17. Dezember Arbeitslosengeld von 2.562,50 € und vom 18. Dezember bis zum 31. Dezember Arbeitslosengeld von 437,50 €;

vom 1. November bis zum 31. Dezember erhielt sie außerdem steuerpflichtige Bezüge von 268,60 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus einer nichtselbständigen Tätigkeit bei der Marktgemeinde Y.

Der am 22. März 2005 ergangene Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) für das Jahr 2004, der eine Einkommensteuernachforderung von 70,80 € ergab, enthielt folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 9.883,18 € durch 181 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 19.663,16 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 18,09% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid er hob die Bw. am 31. März 2005 Berufung mit der Begründung, bei der Ermittlung der Höhe des Einkommens für den Progressionsvorbehalt sei der Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € nicht berücksichtigt worden; auch sei bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes für den Progressionsvorbehalt die Zeit ihrer Beschäftigung bei der Marktgemeinde Y (Beschäftigungszeitraum 1. November bis 31. Dezember 2004) im Ausmaß von 60 Tagen unberücksichtigt gelassen worden. Der Berufung war ein von der Bw. verfasstes Beiblatt "Berechnung der Einkommensteuer" angeschlossen (S 10 Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: AN-Akt); gemäß dieser Berechnung sei nach Auffassung der Bw. die Einkommensteuer für das streitgegenständliche Jahr mit -333,42 € festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2005 wurde der Erstbescheid vom 22. März 2005 insofern abgeändert, als die steuerpflichtigen Bezüge von 268,60 € aus der nichtselbständigen Tätigkeit der Bw. bei der Marktgemeinde Y aus der Hochrechnung herausgenommen wurden; dadurch reduzierte sich die Nachforderung an Einkommensteuer auf 47,72 € (gegenüber 70,80 € im Erstbescheid, siehe oben). Die Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 9.614,58 € durch 181 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 19.390,11 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,85% ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

In ihrem Vorlageantrag vom 20. April 2005 führte die Bw. aus, bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes für den Progressionsvorbehalt sei die Zeit ihrer Beschäftigung bei der Marktgemeinde Y weiterhin unberücksichtigt gelassen worden, obwohl es sich dabei um ein, wenn auch geringfügiges, Arbeitsverhältnis gehandelt habe. Dem Vorlageantrag war dasselbe Beiblatt "Berechnung der Einkommensteuer" wie der Berufung angeschlossen (S 16 AN-Akt).

Am 27. April 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 144/2001, 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.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben) rechtsrichtig erfolgt ist. Dies ist zu bejahen; die Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2005 hält der Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat stand:

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Bezug von versicherungsmäßigem Arbeitslosengeld *nur für einen Teil des Kalenderjahres* (hier: vom 1. Juli bis zum 31. Dezember 2004) 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* (hier: die von der Bw. vom 1. Jänner bis zum 30. Juni 2004 erhaltenen, steuerpflichtigen Bezüge von 9.614,58 €) *für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen* (hier: der Betrag von 9.614,58 € wurde durch 181 dividiert und das Ergebnis mit 365 multipliziert). Anschließend wurde auf das Einkommen von 9.616,18 € – wiederum in Entsprechung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 – der ermittelte Durchschnittssteuersatz von 17,85% angewendet, also *jener Steuersatz, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt* (§ 3 Abs. 2 EStG 1988, siehe oben). Daraus resultierte ein Einkommensteuerbetrag von 1.833,17 € (inklusive der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer), auf den rechtskonform die einbehaltene Lohnsteuer (1.785,45 €) angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich sohin als richtig.

Der Bw. ist zuzustimmen, wenn sie argumentiert, der Erstbescheid des Finanzamtes sei insofern rechtswidrig, als die Abgabenbehörde I. Instanz auch die gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld erhaltenen Bezüge von 268,60 € in die Hochrechnung miteinbezogen habe; die Bw. übersieht jedoch, dass das Finanzamt diesen Fehler in seiner Berufungsvorentscheidung korrigiert hat, indem es *nur die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (nämlich den Betrag von 9.614,58 €, siehe oben) zur Hochrechnung herangezogen hat (und nicht – wie im Erstbescheid – den Betrag von 9.883,18 €).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. Mai 2005