

GZ. RV/0405-W/07

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt für die Einkommensteuer 2005 zu entnehmen. Das Berechnungsblatt für die Einkommensteuer 2005 bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. bezeichnet) bezog im Jahr 2005 unterjährige Bezüge aus dem AMS (1-3/2005), unterjährige Bezüge aus einer Pensionsversicherungsanstalt (4-12/2005) und volljährige Bezüge aus einer Pensionskasse (Victoria-Volksbanken PK AG) (1-

12/2005). Das Finanzamt erließ hierzu einen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 30. Oktober 2006 mit einem ersichtlichen Gesamtbetrag der Einkünfte von Euro 22.868,87 (Einkommen von Euro 22.138,87 nach Sonderausgaben) und einer ausgewiesenen Einkommensteuer von Euro 5.593,02. Nach einer Berufung des Bw. erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung (4. Dezember 2006), wobei auf dem Bescheidblatt bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von Euro 22.868,87 eine Einkommensteuer von Euro 5.641,72 angeführt wurde. Das der Berufungsvorentscheidung folgende Berechnungsblatt ("3. Zusendung") wies bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von Euro 22.868,87 allerdings eine Einkommensteuer von Euro 5.856,47 aus.

In seiner Berufungsschrift von 23.11.2006 und in seinem als Vorlageantrag zu wertenden Schreiben vom 21.12.2006 brachte der Bw. zusammenfassend Folgendes vor:

Im Einkommensteuerbescheid 2005 sei eine nicht nachvollziehbare Hochrechnung der Bezüge vorgenommen worden, obwohl die AMS-Bezüge steuerfrei neben den laufenden Bezügen erhalten worden seien. Im ersten Bescheid sei eine Hochrechnung von den Einkünften in Höhe von Euro 27.777,76, im zweiten Bescheid in Höhe von Euro 28.088,72 und im Berechnungsblatt von Euro 29.623,22 erfolgt.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Bw. stelle sich wie folgt dar:

PVA	4-12/2005	Euro	18.180,11
Victoria Versicherung	1-12/2005	Euro	4.688,76
Summe		Euro	22.868,87
Sonderausgaben		Euro	-730,00
steuerpflichtig		Euro	22.138,87
AMS-Übergangsgeld	1-3/2005	Euro	4.089,60
Summe		Euro	26.228,47

Selbst wenn das AMS-Geld, das ja angeblich steuerfrei sei, komplett mitversteuert werde, kämen höchstens Euro 26.228,47 als Bemessungsgrundlage im Betracht. Weiters könne angeblich laut Finanzamt die Sechstelberechnung nicht aufgerollt werden, da nicht das ganze Jahr Bezüge von der PVA ausbezahlt worden seien. Die PVA habe bei der Auszahlung der Sonderzahlung im September die laufenden Bezüge bis September zu Grunde gelegt und nicht die Bezüge 4-12/2005. Durch den zu niedrig angesetzten Sechstelbetrag komme es zu einem Hinzurechnungsbetrag im Monat September, der mit 43,333% Steuer zu unrecht besteuert werde.

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

Punkt 1) steuerfreie Bezüge/Hochrechnung:

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) das Karenzurlaubsgeld, an dessen Stelle tretende Ersatzleistungen und die Karenzurlaubshilfe auf Grund der besonderen gesetzlichen Regelungen, weiters das Kinderbetreuungsgeld.
- c) die Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete nach den besonderen gesetzlichen Regelungen sowie gleichartige Bezüge, die auf Grund besonderer landesgesetzlicher Regelungen gewährt werden
- d) Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, und Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994,
- e) Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz 1988.

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 § 33 Abs. 6 EStG vermindert sich der Pensionistenabsetzbetrag gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Bestimmte steuerfreie Bezüge (Transferleistungen) neben steuerpflichtigen Einkünften lösen bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung eine besondere Berechnung (Hochrechnung) aus. Es handelt sich dabei u.a. um folgende Transferleistungen:

- Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988),
- die Überbrückungshilfe nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988.

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)). Die ganzjährigen Bezüge betreffend die Victoria-Volksbanken PK AG waren daher, wie auch der Bw. richtigerweise festhält, für die Ermittlung der hochzurechnenden Einkünfte auszuscheiden. Dies ist bei den nachträglichen Berechnungsblättern ("3. Zusendung laut Bw.") des Finanzamtes fälschlicherweise nicht erfolgt. Im Erstbescheid vom 30.10.2006 ("1. Zusendung") wurden durch das Finanzamt die hochzurechnenden Einkünfte ebenfalls betragsmäßig unrichtig angesetzt. Die auf den Seiten der eigentlichen Berufsvorentscheidung (ohne nachträgliche Berechnungsblätter) vom 4. Dezember 2006 ("2. Zusendung") erfolgte betragliche Darstellung betreffend die Einkommensteuer 2005 ist allerdings als richtig zu bezeichnen.

Angesichts der Ausführungen des Bw. ist vorsorglich festzuhalten, dass eine strikte Unterscheidung zwischen den Begriffen "Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer" (= steuerliches "Einkommen") und "Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz" zu treffen ist. Es handelt sich hierbei um (betraglich) unterschiedliche "Bemessungsgrundlagen".

Sinn einer solchen (Jahres-) Hochrechnung der maßgeblichen steuerpflichtigen Einkünfte zur Ermittlung des auf das (tatsächliche) Einkommen anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes ist, dass eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung mit einer solchen Hochrechnung (auf fiktive Jahreseinkünfte) ausge-

schlossen werden soll. Neben der Steuerfreiheit der Transferleistung soll nicht ein weiterer durch diese Steuerfreiheit ausgelöster Steuervorteil treten. Andere Umstände (z.B. zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung. Im vorliegenden Fall ist die Hochrechnungsvariante vorteilhafter und somit maßgebend (vgl. Beilage: Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für das Kalenderjahr 2005).

## Punkt 2) Sonderzahlung/Sechstelberechnung

Soweit gemäß 67 Abs. 2 EStG 1988 die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.

Bei Beginn des Pensionsbezuges während eines Kalenderjahres sind für die Umrechnung auch die Monate mitzuzählen, für die noch kein laufender Bezug gewährt wurde. Dadurch ergibt sich gesetzeskonform anfangs ein relativ kleines Sechstel. Die Sechstelüberschreitung ist ausnahmslos auf den Zeitpunkt des Zuflusses des sonstigen Bezuges zu berechnen (somit September im vorliegenden Berufungsfall). § 67 Abs. 2 EStG 1988 stellt ausdrücklich darauf ab, dass die Basis für die Berechnung dieses Sechstels aus den bereits zugeflossenen und auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezügen besteht. Diese Basis erhöht sich nur um den zusammen mit dem sonstigen Bezug ausbezahlten laufenden Bezug. Spätere Auszahlungen beeinflussen diese Berechnung nicht mehr. Die im Kalenderjahr zugeflossenen laufenden Bezüge sind durch die Anzahl der bereits abgelaufenen Kalendermonate zu teilen (im vorliegenden Berufungsfall neun Monate: 1-9/05). Der so ermittelte Durchschnitt ist auf den Jahresbezug umzurechnen also mit 12 zu vervielfachen. Aus diesem Betrag ist das Jahressechstel zu ermitteln (vgl. VwGH vom 10. 4. 1997, 94/15/0197). Die von der Pensionsversicherungsanstalt gewählte Vorgangsweise der Ermittlung des Sechstels zum Zeitpunkt der

Zahlung (September) entspricht daher den rechtlichen Vorschriften. Eine Fehlberechnung ist nicht ersichtlich.

Bei der Veranlagung ist die Frage der Sechstelüberschreitung nicht neu zu beurteilen, sondern stets ist die Beurteilung aus der Sicht des Zeitpunktes des Zuflusses des sonstigen Bezuges maßgeblich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3.5 zu § 67 Abs. 1 und 2). Eine Änderung des Sechstels bei der Veranlagung ist nicht möglich. Eine "Aufrollung" der Berechnung des Jahressechstels ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen und somit nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:	1 Berechnungsblatt Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2005 1 Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für 2005
-----------	---

Wien, 28. März 2007

Der Referent:

Oberrat Mag. Heindl