



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer 2002 vom 30. September 2003 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

1. Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (NSA), sonstige Einkünfte und Arbeitslosengeld. Die steuerfreien Bezüge (versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) lösten bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Hochrechnung) aus

(Einkommensteuerbescheid 2002 vom 10. September 2003). Am 30. September 2003 führte das Finanzamt eine Berichtigung des Bescheides vom 10. September 2003 gemäß § 293 BAO durch: Die im Zeitraum der Auszahlung des Arbeitslosengeldes (1. Januar 2002 bis 30. September 2002) zufließenden Bezüge der A.-AG (in Höhe von 2.606,28 €) wurden aus jener Bemessungsgrundlage ausgeschieden, welche für die Hochrechnung maßgeblich war.

2. Mit Schreiben vom 29. Oktober 2003 legte der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 30. September 2003 ein: Das EStG 1972 sei durch das dritte Abgabenänderungsgesetz 1987 mit Wirkung ab 1987 neu gefasst und diese Änderung sodann in das EStG 1988 übernommen worden. Ziel der Änderung sei es gewesen, eine mit der Steuerbefreiung einhergehende Progressionsmilderung auszuschließen.

(a) Fehlerhafte Ermittlung eines durchschnittlichen Steuersatzes: Für die Steuerfestsetzung sei ein durchschnittlicher Steuersatz zu ermitteln. Im Einkommensteuerrecht gelte das Durchschnittsprinzip. Die Einkünfte des ganzen Veranlagungsjahres würden zusammengerechnet und der Gesamtbetrag werde der Besteuerung unterzogen. Auch für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes müsse dieses Prinzip gelten. Ein Hochrechnungssteuersatz stehe ja schon im Wortsinn in Widerspruch zu dem im Bescheid erwähnten Durchschnittssteuersatz.

Eine Hochrechnung führe bei Einkünften, die neben Transferleistungen erzielt würden, zu einer Ungleichbehandlung. Lügen hohe Einkünfte aus NSA-Bezügen während kurzer Zeit, geringe Transferleistungen während des übrigen Kalenderjahres und daneben geringe sonstige Einkünfte vor, so würden die sonstigen Einkünfte mit dem hohen Steuersatz aus der Hochrechnung besteuert. Lügen dagegen Transferleistungen und hohe sonstige Einkünfte während eines großen Zeitraumes im Kalenderjahr sowie relativ geringfügige NSA-Bezüge während eines kurzen Zeitraumes im Kalenderjahr vor, so würden die sonstigen Einkünfte mit dem niedrigen Steuersatz der sich aus der Hochrechnung ergebe besteuert.

(b) Es liege auch eine Ungleichbehandlung von Beziehern von Arbeitslosengeld vor: Warum im § 3 EStG 1988 die Ermittlung eines Durchschnittssteuersatzes für Bezieher von Auslandseinkünften anders geregelt werde, als für Bezieher von Arbeitslosengeld, sei unerklärlich (unter Verweis auf § 3 Abs. 3 EStG 1988: "Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10 und 11 sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen").

(c) Der Bw. verweist auch auf den 2. Absatz des § 32 B des Einkommensteuergesetzes der Bundesrepublik Deutschland, wo der gleiche Tatbestand vernünftig geregelt worden sei.

Dass eine Regelung seit 16 Jahren falsch sei, mache sie nicht richtiger.

Als Anlage wurde der Berufung eine sechsstufige Berechnung verschiedener Varianten des Durchschnittssteuersatzes (Anlage 1-3) sowie eine Anlage 4 beigelegt.

3. Mit Schreiben vom 8. Januar 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. § 3 Abs. 2 EStG 1988 regelt folgendes (Auszug): Erhält der Steuerpflichtige (unter anderem) steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a oder c 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 (EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 660/89 ab 1989: Damals noch ... " laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 41 Abs. 4 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen").

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 bezieht in die Steuerbefreiung das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld mit ein.

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. Zudem sind Einkünfte bei der Umrechnung nicht zu berücksichtigen, die in die Zeit des Arbeitslosenbezuges fallen (s. SWK 1991, T 58).

2. Der Bw. führt im Berufungsschreiben vom 29. Oktober 2003 aus, (1) ein Hochrechnungssteuersatz stehe im Widerspruch zu einem zu ermittelnden Durchschnittssteuersatz und führe zu Ungleichbehandlungen (die er mit Beispielen untermauert) insbesondere bei Arbeitslosengeldbeziehern, (2) zudem verweise er auf die "vernünftige" Regelung der Bundesrepublik Deutschland.

3. (a) Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die Regelung in § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes (durch Verteilung der Einkünfte auf die Monate des Kalenderjahres) hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in Zeiträumen erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält (... "die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte"....).

Bei gleichem Jahreseinkommen kann diese Steuerberechnungsmethode tatsächlich zu ungleichen Steuerbelastungen führen. Der Gesetzgeber hat daher auch ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Der Verwaltungsgerichtshof hat gegen diese Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024: Zu § 3 Abs. 2 EStG 1988 betreffend Jahresausgleich 1992). Zudem hat der Verfassungsgerichtshof die verfassungsgesetzliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972 bereits ausgesprochen (VfGH 28.6.1990, G 71/90-8), sodass auch bezüglich der praktisch wörtlich übernommenen Nachfolgeregelung eine wie immer geartete Verfassungswidrigkeit nicht angenommen werden kann. Der VfGH hat dies damit begründet, dass einerseits verhindert werden muss, dass dem Arbeitnehmer bei Arbeitslosigkeit ein höheres Nettoeinkommen bleibt als im Falle der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses und andererseits die gewählte Methode der Steuerbemessung das Einkommen des nicht ganzjährig Beschäftigten nicht stärker belastet, als dies zur Erreichung des erstgenannten Zieles notwendig und zu rechtfertigen ist.

(b) Unbeachtlich ist der Verweis auf die Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, da für den Unabhängigen Finanzsenat nur die Gesetze der Republik Österreich anzuwenden sind.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im gegenständlich strittigen Fall das Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen wurde, während im restlichen Zeitraum nichtselbständige Einkünfte anfielen. Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist daher gegeben. Da die gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld (im selben Zeitraum) angefallenen Bezüge in Höhe von 2.606,28 € aus der für die Hochrechnung maßgeblichen Berechnungsgrundlage ausgeschieden wurden, hat die Finanzbehörde die von ihr anzuwendenden Vorschriften verfassungskonform interpretiert und angewandt. Da (wie schon erwähnt) der VfGH die (vorangegangene und praktisch gleichlautende) Rechtslage

bereits als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft hat, war der Rechtsansicht des Bw. nicht zu folgen.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, 26. Januar 2004