

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.T. , B. , B.straße, vertreten durch Ernst & Young, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2000 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

Der Berufungswerber (Bw.), ein deutscher Staatsangehöriger, war im Streitjahr in Österreich wohnhaft und unbeschränkt steuerpflichtig. Der Bw. hat vom 1.1. bis 31.7. 2000 sowie vom 18.9. bis 21.12.2000 lohnsteuerpflichtige Einkünfte von zwei inländischen Arbeitgebern bezogen. Vom 19.8. bis 17.9. 2000 bezog er Arbeitslosengeld. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte er negative Einkünfte (Verluste) aus Vermietung und Verpachtung eines Objektes in Deutschland geltend, welche in Österreich der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt unterliegen. Die Einkommensteuererklärung erfolgte erklärungsgemäß. Trotzdem brachte die steuerliche Vertretung des Bw. eine Berufung ein, welche wie folgt begründet wurde:

"Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wurden bei Abzug der negativen ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung statt S 138.862,00 tatsächlich nur S 124.229,00 berücksichtigt. Wie mit Ihnen heute telefonisch besprochen würde die korrekte Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach Abzug der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 138.862,00 tatsächlich bei S 2.704.867,00 liegen (statt laut Bescheid bei S 2.719.500,00)."

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen:

"Da die Arbeitslosenunterstützung in Höhe von ATS 14.633 bei der Ermittlung des maßgeblichen Steuersatzes in dem Betrag von ATS 2.719.500,-- eingerechnet wurde."

Der daraufhin eingebrachte Vorlageantrag wurde folgendermaßen begründet:

"In Ergänzung zu unserer Berufungsbegründung vom 20.03.2002 erlauben wir uns Sie darauf hinzuweisen, dass sich unter Einrechnung der Arbeitslosenunterstützung ein maßgeblicher Steuersatz in der Höhe von 45,61% ergibt, welcher auch mit unseren Berechnungen konform geht. Dieser errechnete Steuersatz in der Höhe von 45,61% ist daher auf das maßgebliche Einkommen für das Jahr 2000 in der Höhe von ATS 2.843.729,-- anzuwenden und nicht wie im Bescheid ausgewiesen ein Steuersatz von 45,85 %. Unter Anwendung des errechneten Steuersatzes von 45,61 % auf das Einkommen für das Jahr 2000 in der Höhe von ATS 2.843.729,-- sollte sich hiemit eine Gutschrift für das Jahr 2000 in der Höhe von ca. € 726,-- ergeben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ging die steuerliche Vertretung des Bw. ursprünglich von der Annahme aus, dass nicht den gesamten negativen ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden seien, was jedoch nicht der Fall war. Da auch die Begründung der Berufungsvorentscheidung offensichtlich keine Klarheit über die Steuerberechnung brachte, wurde im Vorlageantrag der maßgebliche Steuersatz in Frage gestellt.

Der Grundsatz des Progressionsvorbehalts, dass auf die dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung überlassenen Einkommensteile jener Steuersatz anzuwenden ist, der auf das Gesamteinkommen der steuerpflichtigen Person entfallen würde, ist auch bei Vorliegen von negativen Einkünften anzuwenden.

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes sind zwei Berechnungsgänge zu unterscheiden. Im ersten Gang ist der Durchschnittssteuersatz für das Gesamteinkommen zu berechnen, während im zweiten Berechnungsgang die tatsächliche Veranlagung und Steuerberechnung vorzunehmen ist (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar zu § 33 EStG 1988, Tz. 18).

Bei der Berechnung des Progressionssteuersatzes ist folgendermaßen vorzugehen:

Im ersten Schritt ist das gesamte progressionswirksame Welteinkommen ohne gem. §§ 67 und 69 EStG 1988 mit festen Sätzen versteuerte Bezüge unter Einbeziehung von Einkünften zu ermäßigten Steuersätzen (§§ 37 und 38 EStG 1988) zu ermitteln. Davon sind negative Einkommensbestandteile wie Verluste, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen (VwGH 11.10.1977, 1830/77) und sonstige Abzüge (z.B. §§ 41, 104 und 105 EStG 1988) abzuziehen (hier: 2,843.729 minus 138.862 = 2,704.867). Im zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende Einkommensteuer berechnet. Dabei ist § 33 Abs.10 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Im dritten Schritt wird der Durchschnittssteuersatz nach der Formel "Österreichische Einkommensteuer mal 100 dividiert durch veranlagungspflichtiges Welteinkommen" ermittelt. Im vierten Schritt wird die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Der Durchschnittssteuersatz ist nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden. (Ein nochmaliger Abzug der Absetzbeträge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ist unzulässig.) Ausländische Einkünfte erhöhen somit indirekt über den höheren Steuersatz die inländische Steuerschuld bzw. senken negative ausländische Einkünfte den Steuersatz, **sodass sich der Progressionsvorbehalt im Fall von Verlusten zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann** (negativer Progressionsvorbehalt, siehe Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, zu § 1 EStG, 28. Lieferung, S. 17 oben und die dort zitierte Judikatur).

Der Bw. hat jedoch im Streitjahr auch sogenannte Transferleistungen, nämlich Arbeitslosengeld, bezogen. Daher ist zusätzlich folgende Rechtslage zu berücksichtigen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. 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 BGBl. 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; BGBl. 1993/818 ab 1994). Das Erfordernis der Durchschnittssteuerbelastung besteht u.a. bei Vorliegen eines Progressionsvorbehalts bei Auslandseinkünften und bei Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (z.B. bei Arbeitslosengeldbezug; VwGH 26.5.1998, 97/14/0067 ua.)

Für den vorliegenden Fall bestimmt somit § 3 Abs. 2 EStG, dass dann, wenn Arbeitslosenbezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres zufließen, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind.

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen (z.B. Arbeitslosengeld) bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr")

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen angewendet. Die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung auch der Transferleistungen ergeben würde. Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Daher erfolgte zunächst für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den im Bescheid als solchen bezeichneten "Durchschnittssteuersatz" (das ist jedoch nicht der letztendlich tatsächlich angewendete Steuersatz!) eine Gegenüberstellung von Hochrechnung und Kontrollrechnung:

(alle Beträge in ATS)	Hochrechnung	Kontrollrechnung
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2.706.667,00	2.706.667,00
Progressionseinkünfte	0,00	14.656,00
Werbungskostenpauschale (§ 16 EStG 88)	-1.800,00	-1.800,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.704.867,00	2.719.523,00
Sonderausgaben (§ 18 EStG 88)	-0,00	-0,00
Einkommen	2.704.867,00	2.719.523,00
<i>Bemessungsgrundlage § 3 (2) EStG 88: Tage 30, Betrag: 14.656,00 2.706.667,00/ 335 * 365 – 0,00 – 1.800,00</i>	2.947.255,09	
fiktive Bemessungsgrundlage	2.947.255,09	2.719.523,00
fiktive Bemessungsgrundlage (gerundet)	2.947.300,00	2.719.500,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.360.150,00	1.246.250,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-500,00	-500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	-4.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00	-1.500,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.354.150,00	1.240.250,00

Im gegenständlichen Fall würde die Umrechnungsvariante eine höhere Steuerschuld ergeben als bei Besteuerung auch des Arbeitslosengeldes, daher ist gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die Kontrollrechnung maßgebend. Dazu ist festzuhalten, dass diese Vorgangsweise des Finanzamtes zur Gänze der geltenden Rechtslage entspricht, da der hier vorliegende Sachverhalt in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (siehe oben) fällt.

Im vorliegenden Fall wurde somit eine Kontrollrechnung angestellt, aus der sich ergibt, dass die für den Bw. günstigere Steuer nach Abzug der Absetzbeträge S 1.240.250,-- das sind 45,6054 % (45,61 %) der Kontrollrechnungsgrundlage (S 2.719.523,--) betragen würde. Dieser Prozentsatz ist vorerst auch als Durchschnittssteuersatz im Bescheid ausgewiesen.

Zur Erklärung noch ein Hinweis zu der Bescheiddarstellung (Seite 1):

Die (vorläufige) Bemessungsgrundlage für den (vorläufigen) Durchschnittssteuersatz wurde wie folgt ermittelt:

Einkommen	2.843.729 S
Abzügl. ausländische Verluste	-138.862 S
Zuzüglich Arbeitslosengeld	+14.656 S
Bemessungsgrundlage (vgl. Bescheidbegründung)	2.719.523 S (gerundet 2.719.500)

Für den Progressionsvorbehalt-Ausland wird aber die Steuerbelastung auf das **tatsächliche steuerpflichtige Welteinkommen** (mit den negativen Auslandseinkünften, aber ohne das steuerfreie Arbeitslosengeld, das sind S 2.704.867,--) ermittelt:

$1,240.250 \times 100 : 2,704.867 = 45,85\%$ (gerundet)

Dieser Prozentsatz wird dann auf das **tatsächliche steuerpflichtige Inlandseinkommen** (ohne Arbeitslosengeld, das sind 2.843.729,- = "Einkommen" laut Bescheidseite 1) angewendet und steht so auf Seite 2 auch im Bescheid: "Gem. § 33 EStG 1988 **45,85%** von 2.843.729 = 1.303.849,75"

Aus diesem Grund wurde im Streitjahr - wie vom unabhängigen Finanzsenat nochmals nachkontrolliert wurde - die Steuer in rechtlich zutreffender Höhe festgesetzt, wobei auch die einbehaltene Lohnsteuer angerechnet wurde. Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich sohin, wie bereits angeführt, als richtig.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 7. Juni 2004