



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, H/B, vom 22. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 26. Jänner 2012 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner hauptberuflichen Tätigkeit für die Fa. HT GmbH, wobei ein Teil hievon aus begünstigter Auslandstätigkeit resultierte. Daneben flossen ihm geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Gemeindemandatar zu und bezog er vorübergehend Krankengeld von der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse.

Konkret setzten sich seine **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2010** laut Meldung der bezugsauszahlenden Stellen folgendermaßen zusammen:

Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge	Steuerfreie Bezüge aus Auslandstätigkeit
OÖ Gebietskrankenkasse 11.07.2010	32,69 €	
OÖ Gebietskrankenkasse 12.07. bis 01.08.2010	823,68 €	

Gemeinde G 01.01. bis 31.12.2010	48,96 €	
HT GmbH 01.01. bis 31.12.2010	17.309,04 €	
HT GmbH 01.01. bis 31.12.2010		11.861,26 €

Nachdem er seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 am 5. November 2011 auf elektronischem Wege eingebracht hatte, wurde der Pflichtige mit **Bescheid vom 26. Jänner 2012 zur Einkommensteuer für das Jahr 2010** veranlagt.

Im Rahmen dieses Bescheides wurden die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze der Steuerpflicht unterzogen, die "ausländischen Einkünfte" in Höhe von 11.861,26 € hingegen bei der Bemessung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt. Aufgrund dieser Berechnung ergab sich eine Einkommensteuer in Höhe von 4.295,17 €, die nach Anrechnung der Summe der von den einzelnen bezugsauszahlenden Stellen abgezogenen Lohnsteuerbeträge letztendlich zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 949,65 €, gerundet auf 950,00 € führte.

Im Bescheid fand sich diesbezüglich folgender Hinweis:

"Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid 2010 erhob der Pflichtige am 22. Februar 2012 auf elektronischem Wege **Berufung** und führte Folgendes aus:

Er berufe gegen den angeführten Bescheid wegen steuerlicher Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerzahlern. Da er freiwillig wertvolle Gemeindefarbeit leiste, sei ihm eine Arbeitnehmerveranlagung vorgeschrieben worden und hätte er keine Möglichkeit gehabt, den Antrag zurückzuziehen, wie es anderen Steuerzahlern zustehe. Er werde eine Zahlung von 500 Euro leisten und ersuche, den restlichen Betrag von 389,96 Euro bis zur Erledigung der Berufung auszusetzen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 15. Mai 2012** wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen und begründend Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 41 EStG sei eine Pflichtveranlagung durchzuführen, wenn Krankengeld oder andere Bezüge (Gemeinderatsentschädigung) gleichzeitig bezogen würden. Es sei richtig, dass ohne

diese Bezüge die Arbeitnehmerveranlagung zurückgenommen werden könnte, wenn nicht andere Pflichtveranlagungsgründe vorliegen würden.

In seinem am 13. Juni 2012 eingebrachten **Vorlageantrag** wendete sich der Bw abermals gegen die "Einberechnung bzw. das Heranziehen der steuerfreien Auslandseinkünfte zwecks Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes" und führte begründend Folgendes aus:

"Aufgrund meiner Tätigkeit als Gemeindemandatar und einem längeren verletzungsbedingten Krankenstand ist bei mir der Pflichtveranlagungstatbestand gem. § 41 BAO (Anmerkung: richtig EStG) gegeben und dies ist mir auch bewusst. Dass ich meine Arbeitnehmerveranlagung nicht zurückziehen kann, ist mir auch klar.

Einzig und allein der Umstand, dass meine steuerfreien Auslandseinkünfte zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen worden sind und ich ausschließlich dadurch eine übermäßig hohe Nachzahlung erhalten habe, stellt meines Erachtens eine ungleiche Behandlung gegenüber jedem anderen Staatsbürger dar.

Wäre keine Pflichtveranlagungstatbestand gegeben, würden diese Einkünfte nicht indirekt besteuert bzw. zur Ermittlung des Steuersatzes herangezogen und auch im Fall der Abgabe einer Arbeitnehmerveranlagung würde die Möglichkeit bestehen, diese zurückzuziehen. Da jedoch in meinem Fall ein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben ist, weil ich Krankengeld und Einkünfte als Gemeindemandatar in Höhe von gesamt 905,33 erhalten habe, ergab mein Steuerbescheid eine Nachzahlung in Höhe von 950,00. Diese Vorgangsweise stellt meines Erachtens eine ungleiche Behandlung dar und widerspricht in jeder Hinsicht den Gleichbehandlungsgrundsätzen, die in der Verfassung verankert sind.

Ich beantrage daher, den Bescheid neu, ohne Einbeziehung meiner steuerfreien Auslandseinkünfte zu erlassen und meine steuerfreien Auslandseinkünfte, wie bei allen anderen Arbeitnehmern, vollinhaltlich ohne jegliche Berücksichtigung steuerfrei zu belassen."

Aufgrund dieses Vorlageantrages wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt mit **Vorlagebericht** vom 23. Juli 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Streitpunkt:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die **Einbeziehung der steuerfreien Auslandseinkünfte** des Bw's **bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes** im Rahmen der Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2010.

B) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage ergibt sich der folgende **unstrittig festgestellte Sachverhalt:**

Der Bw bezog im Jahr 2010 neben seinen ganzjährig (1.1.-31.12.2010) bezogenen Einkünften aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit für die Fa. HT GmbH auch geringfügige Einkünfte als Gemeindemandatar (48,96 €) und vom 11. Juli bis 31. August 2012 Krankengeldbezüge von der OÖ Gebietskrankenkasse (insgesamt 856,37 €). Die Einkünfte aus seiner Tätigkeit für die Fa. HT GmbH setzten sich aus steuerpflichtigen Inlandsbezügen (17.309,04 €) und aus gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreien Bezügen aus begünstigter Auslandstätigkeit (11.861,26 €) zusammen.

Wegen der gleichzeitig von mehreren bezugsauszahlenden Stellen erhaltenen Bezüge wurde der Bw im Rahmen einer Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 veranlagt.

Im Zuge dieser Veranlagung wurden die steuerfreien Einkünfte aus Auslandstätigkeit bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen.

Dagegen erhob der Pflichtige Berufung, wobei er sich auf die Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen berief, die mangels Vorliegens eines Pflichtveranlagungsgrundes ihren Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung zurückziehen könnten und somit einer Berücksichtigung der Auslandseinkünfte bei der Steuerbemessung im Wege der Ermittlung des Steuersatzes entgehen könnten. Eine Pflichtveranlagung sei bei ihm deshalb durchzuführen, weil er freiwillig wertvolle Gemeindearbeit leiste und 2010 verletzungsbedingt zu einem längeren Krankenstand gezwungen gewesen sei.

Die Einbeziehung seiner steuerfreien Auslandsbezüge bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes stelle eine ungleiche Behandlung dar und widerspreche in jeder Hinsicht dem in der Verfassung verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz.

C) Rechtliche Beurteilung:

1. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 stellen *Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung* Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Ebenso gehören gemäß **§ 25 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988** zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit u.a. *Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung aufgrund gesetzlicher Regelungen erhalten.*

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.

Die Lohnsteuer wird gemäß **§ 66 Abs. 1 EStG 1988** grundsätzlich nach dem Lohnsteuertarif ermittelt. *Bei Auszahlung von Bezügen aus der gesetzlichen Kranken- oder Unfallversicherung sind gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 22 % Lohnsteuer einzubehalten, soweit diese Bezüge 20 Euro täglich übersteigen.*

Aus diesen zitierten gesetzlichen Regelungen des Einkommensteuergesetzes ergibt sich eindeutig, dass die neben den Einkünften aus seiner hauptberuflichen Tätigkeit für die Fa. HT GmbH bezogenen Einkünfte des Bw's als Gemeindemandatar und die Krankengeldbezüge von der OÖ Gebietskrankenkasse den nichtselbständigen Einkünften zuzuordnen und damit lohnsteuerabzugspflichtig sind, wobei die Berechnung der Lohnsteuer bei Krankengeldbezügen gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1998 gesondert geregelt ist.

2. Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. *Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.*

In **§ 41 Abs. 1 EStG 1988** sind jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige zu veranlagern ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, abschließend aufgezählt. Nach dessen **Z 2** ist der Steuerpflichtige u.a. zu veranlagern, *wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.* Ebenso ist nach **Z 3** der Steuerpflichtige zu veranlagern, *wenn im Kalenderjahr u.a. Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 zugeflossen sind.*

3. Wendet man nun diese gesetzlichen Bestimmungen auf den berufungsgegenständlichen Fall an, so ergibt sich für den Bw für das Jahr 2010 **zwangsläufig eine Pflichtveranlagung** sowohl aufgrund seiner Einkünfte der Tätigkeit als Gemeindemandatar als auch seiner Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung (Krankengeld) im Verein mit seinen 2010 bezogenen lohnsteuerpflichtigen Einkünften von der Fa. HT GmbH. Wenn diese im Vergleich zu den Einkünften aus seiner hauptberuflichen nichtselbständigen Tätigkeit auch nur gering waren, ändert dies nichts an der gesetzlichen Verpflichtung zur Durchführung einer Veranlagung zur Einkommensteuer gemäß § 41 Abs. 1 iVm § 39 EStG 1988, da sich aus den bezug habenden Normen keine Geringfügigkeitsgrenze ergibt.

4. Das Vorliegen der Gründe für eine Pflichtveranlagung bestreitet nun auch der Bw gar nicht; er wehrt sich aber gegen die Heranziehung seiner gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988

steuerbefreiten **Einkünfte aus begünstigter Auslandstätigkeit** bei der **Berechnung des Durchschnittssteuersatzes** im Zuge dieser Veranlagung.

5. Diese Verpflichtung ergibt sich allerdings aus **§ 3 Abs. 3 EStG 1988** in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung vor Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011), BGBl I 76/2011, wonach *Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10, 11 und 32 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.*

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung vor Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011), BGBl I 111/2010, und AbgÄG 2011, BGBl I 76/2011, *sind Einkünfte von der Einkommensteuer befreit, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.*

Der Bw. hat nach der Aktenlage im Jahr 2010 solche Einkünfte für eine begünstigte Auslandstätigkeit im Betrag von 11.861,26 € erhalten.

6. Im Rahmen einer Pflichtveranlagung, wie sie im gegenständlichen Fall unbestritten vorzunehmen war, wird die Einkommensteuer für den betreffenden Veranlagungszeitraum – hier das Jahr 2010 – festgesetzt. Diese Festsetzung hat nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen.

Wie sich aus der für 2010 in Geltung stehenden zitierten Vorschrift des § 3 Abs. 3 EStG 1988 ergibt, sind bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen **zwingend** u.a. die steuerfreien Bezüge für **Auslandstätigkeiten** im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im Wege des Progressionsvorbehaltes, das heißt bei der **Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen** (vgl. *Herzog* in Doralt, EStG-Kommentar, Rz 70/1 zu § 33; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2011, § 3 Rz 126).

Der Formulierung *"sind..... zu berücksichtigen"* ist eindeutig zu entnehmen, dass der Behörde in diesem Bereich **kein Ermessen** (im Sinne einer "kann"-Bestimmung) eingeräumt ist; diese ist vielmehr **verpflichtet**, bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen die entsprechenden Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer heranzuziehen.

Wenngleich das Unverständnis des Bw's hinsichtlich der hohen Steuerbelastung, die sich trotz der Geringfügigkeit seiner zur Pflichtveranlagung führenden Einkünfte wegen der Einbeziehung der steuerfreien Auslandseinkünfte in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ergibt, verständlich erscheint, ist es den Abgabenbehörden aufgrund der oben zitierten geltenden Gesetzesbestimmungen somit verwehrt, im gegenständlichen Fall von einer Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte bei der Steuersatzberechnung Abstand zu nehmen.

7. Der Bw hat in seiner Berufung sowie insbesondere in seinem Vorlageantrag auf die **Ungleichbehandlung** im Vergleich zu Steuerpflichtigen, für die keine Pflichtveranlagung durchzuführen sei und die ihren Antrag jederzeit zurückziehen könnten, hingewiesen. Diese Ungleichbehandlung widerspreche "in jeder Hinsicht den Gleichbehandlungsgrundsätzen, die in der Verfassung verankert seien". Damit beruft er sich auf eine Verfassungswidrigkeit, das heißt die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, die sich aus dem Einkommensteuergesetz ergebe.

8. Hierzu muss Folgendes ausgeführt werden:

Nach **Art. 18 Abs. 1 des Bundes-Verfassungsgesetze (B-VG)** *darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.*

Dieser verfassungsmäßig verankerte **Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip)**, der ein wesentliches Merkmal jedes Rechtsstaates darstellt, verpflichtet alle Verwaltungsbehörden – so auch die Finanzämter und den Unabhängigen Finanzsenat (§ 1 Abs. 1 UFG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz –, ihre Entscheidungen **nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen** zu treffen.

Durch diesen auch bei der Vollziehung der Steuergesetze vorrangig zu beachtenden Grundsatz wird gewährleistet, dass durch die Besteuerung jedes Einzelnen auf Grund der objektiven Gesetzeslage jegliche Art von (Behörden)Willkür hintangehalten wird.

Die Verwaltungsbehörden sind demnach verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen.

Die Finanzämter und der Unabhängige Finanzsenat haben als Abgabenbehörden des Bundes die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der geltenden Fassung solange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören; dh sie haben die in Geltung stehenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von ihrer Verfassungskonformität bzw. eines allfälligen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz zu beachten bzw. zur Anwendung zu bringen.

Es steht Ihnen nicht zu, Gesetze oder gesetzliche Bestimmungen auf ihre Verfassungskonformität zu überprüfen.

Das alleinige Recht auf die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität (im gegenständlichen Fall einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz) obliegt unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG nur dem Verfassungsgerichtshof, wobei die Beschwerde darüber jedoch erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden kann (siehe hiezu Rechtsbelehrung auf Seite 1 dieser Berufungsentscheidung).

9. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass – so wie vom Bw – auch in der Literatur die differenzierte Behandlung von "Auslandsmonteuren/innen" je nach zufällig anfallendem Pflichtveranlagungsgrund bzw. zufälliger Konstellation bereits als sachlich unbefriedigend angesehen wurde (siehe zB *Herzog* in Doralt, a.a.O., und in RdW 1999, 174, wo der Autor allerdings eine Gleichstellung dergestalt anregte, dass eine Ausdehnung der Pflichtveranlagung auch auf Progressionseinkünfte aufgrund des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfolgen sollte).

Für das Jahr 2010 wurde vom Gesetzgeber aber diesbezüglich keine andere Regelung getroffen und war die für diesen Zeitraum in Geltung stehende Bestimmung des § 3 Abs. 3 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 daher von den vollziehenden Abgabenbehörden zu beachten.

10. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang jedoch darauf, dass sich die **Rechtslage betreffend die Behandlung der begünstigten Auslandseinkünfte ab 2011 maßgeblich geändert** hat:

Die Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 161/2005 wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Ablauf des 31. Dezember 2010 aufgehoben (siehe VfGH 30.9.2010, G 29/10 u.a.).

Nach der Übergangsregelung laut BBG 2011, BGBl I 111/2010, (BBG 2011) waren im **Jahr 2011** noch 66% der Bezüge aus Auslandstätigkeit steuerfrei zu behandeln; der Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 war bereits beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu beachten (siehe § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG 1988 idF BBG 2010).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 idF des AbgÄG 2011, BGBl I 76/2011, (AbgÄG 2011) sind **ab 2012** 60% der Bezüge steuerfrei zu belassen; die steuerfreien Bezüge sind laut § 3 Abs. 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2011 **nicht mehr** bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen (Ausnahmeregelung: Weitergeltung der Rechtslage vor AbgÄG 2011 für begünstigte Tätigkeit an einem Einsatzort, der nicht mehr als 400 km Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt, laut § 124b Z 195 EStG 1988 idF AbgÄG 2011/33% steuerfrei Bezüge – siehe hierzu § 3 Abs. 1 Z 10 und Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2011).

11. Zusammenfassend ist daher Folgendes festzuhalten:

Während für die Folgejahre eine geänderte Rechtslage zu beachten sein wird, musste für das berufsgegenständliche Jahr 2010 bei der Ermittlung der Einkommensteuer aus den dargelegten Gründen noch die für diesen Zeitraum in Geltung stehende Gesetzeslage gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Abs. 3 EStG 1988 idF vor BBG 2011 bzw. AbgÄG 2011 zur Anwendung gebracht werden.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 konnte aus diesem Grunde kein Erfolg beschieden sein und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Februar 2013