

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 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

Der Bw. bezog von 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Firmenpension) in Höhe von brutto € 12.000,00 von der X-GmbH. Im Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003, das sind 334 Tage, bezog er Arbeitslosengeld in Höhe von € 12.170,96. Von 1. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2003 erhielt er von der Pensionsversicherungsanstalt eine ASVG-Pension in Höhe von brutto € 2.008,35. Weiters

erzielte er im Jahr 2003 unter den Veranlagungsfreibetrag fallende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 284,04.

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde die Einkommensteuer mit € 2.782,75 festgesetzt. Unter Abzug von bisher festgesetzter Einkommensteuer in Höhe von € 3.786,83 ergab sich eine Abgabengutschrift in Höhe von € 1.004,08. In der Bescheidbegründung ist ausgeführt, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 2.952,22 durch 31 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden sei. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit € 44.878,82 ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz von 32,05 % ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann, wie im Bescheid dargestellt, hinsichtlich allfälliger ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquoziert auf die Einkünfte angewendet worden. Im Jahr 2003 seien an 334 Tagen gleichzeitig steuerpflichtige Einkünfte von der X-GmbH. und Arbeitsgeld bezogen worden. Aus der Hochrechnung sei der Betrag € 10.980,82 auszuscheiden gewesen. Dieser Betrag sei ermittelt worden, indem die € 12.000,00 (steuerpflichtige Einkünfte von der X-GmbH.) durch 365 Tage dividiert und sodann die Multiplikation mit 334 Tagen vorgenommen worden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 25. Juni 2004 brachte der Bw. folgendes vor:

Aus der Bescheidbegründung ergebe die Anwendung der Formel für den Durchschnittssteuersatz: € 2.952,22 x 365 dividiert durch 31, also € 34.760,01 und nicht wie im Bescheid ausgewiesen € 44.878,82. Daher sei der Durchschnittssteuersatz 29,45 % (€ 10.235,20 x 100 dividiert durch € 34.760,01) und nicht 32,05 %. Die Vergleichsrechnung ergebe eine viel zu hohe Einkommensteuer für das Jahr 2003 gegenüber dem Jahr 2002.

Das Gesamteinkommen habe im Jahr 2002 € 41.520,00 und die Einkommensteuer nur € 1.915,70 betragen hätte. Im Jahr 2003 habe das Gesamteinkommen nur € 25.972,00 betragen, also um € 15.548,00 weniger und die Einkommensteuer aber € 2.442,90, somit um € 527,20 mehr als im Jahr 2002. Entweder sei die vom Finanzamt angewendete Formel für die Berechnung unrichtig oder das EStG 1988 sei nicht richtig interpretiert worden.

Die Berufung wurde mit Berufungsverentscheidung des Finanzamtes vom 4. August 2004 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist ausführlich begründet. Es wurden die vorgenommenen Berechnungen exakt dargestellt und unter Verweis auf die anzuwendende Rechtslage erläutert. Weiters wurde zum Vorbringen des Bw., dass er im Jahre 2002 bei einem Gesamteinkommen von € 41.520,00 eine Einkommensteuerbelastung von € 1.915,70

gehabt hätte, mitgeteilt, dass das Gesamteinkommen im Jahre 2002 mit € 34.047,00 ermittelt worden sei. Überdies sei auf Grund des im Jahre 2002 höheren Einkommens bereits wesentlich mehr Lohnsteuer (€ 10.217,66) in Abzug gebracht worden als dies im Jahr 2003 der Fall sei (anrechenbare Lohnsteuer € 1.406,52). Dadurch habe sich auch im Jahr 2002 weniger Nachzahlung ergeben.

Mit Anbringen vom 29. August 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Der Hochrechnungsbetrag von € 44.878,82 sei um den Betrag von € 10.980,82 zu hoch, da er schon in der Hochrechnung enthalten wäre. Nach Ansicht des Bw. würde die richtige Berechnung lauten: Bezug von Arbeitslosengeld und Firmenpension (X-GmbH.): € 12.000,00 dividiert durch $365 \times 334 = € 10.980,82$. € 12.000 minus € 10.980,82 = € 1.019,18 Firmenpension, zuzüglich € 1.933,04 ASVG-Pension ergebe € 2.952,22. Die Hochrechnung auf 365 Tage (gesamtes Jahr 2003) laute: € 2.952,22 dividiert durch $31 \times 365 = € 34.760,00$.

Vom Hochrechnungsbetrag für die Einkommensteuer seien € 132,00 Werbungskosten und € 730,00 Sonderausgaben abzuziehen, was € 33.898,00 ergebe. Unter Anwendung des Tarifes betrage die Einkommensteuer € 10.226,78, was abzüglich € 291,00 Verkehrsabsetzbetrag und € 54,00 Arbeitnehmerabsetzbetrag € 9.881,78 ergebe. Der Durchschnittssteuersatz betrage 29,15 % ($€ 9.881,78 \times 100\% \text{ dividiert durch } € 33.898,00$). Gemäß § 33 EStG 1988 betrage die Einkommensteuer € 3.810,21 (29,15 % von € 13.071,04). Davon sei die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 1.406,52 abzuziehen. Die festzusetzende Einkommensteuer betrage somit € 2.403,69. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € 3.786,83 betrage die Abgabengutschrift € 1.383,14.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, sind falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge 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 nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. 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.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist, 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 gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 hat den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Im gegenständlichen Fall bezog der Bw. nur für einen Teil des Kalenderjahres 2003, und zwar von 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003, steuerfreies Arbeitslosengeld in Höhe von € 12.170,96.

Entsprechend der dargestellten Rechtslage waren daher für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Da der Bw. laut Lohnzettel von 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 steuerpflichtige Bezüge von der X-GmbH. in Höhe von brutto € 12.000,00 erhielt, war für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003 der gleichzeitige Bezug von steuerfreiem Arbeitslosengeld und steuerpflichtigen Arbeitseinkünften bzw. diesfalls einer steuerlich gleich zu behandelnden Firmenpension gegeben.

Bei gleichzeitigem Bezug von Transferleistungen wie diesfalls dem Arbeitslosengeld und Arbeitseinkünften, ist der Betrag der auf die Arbeitseinkünfte innerhalb dieses Zeitraumes in dem dieser Doppelbezug vorliegt entfällt, zu errechnen und für Zwecke der Hochrechnung vorerst zu neutralisieren, aber zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes wieder zuzurechnen.

Die auf den Zeitraum des Doppelbezuges entfallenden Einkünfte von der X-GmbH. wurden vom Finanzamt ermittelt und aus der Hochrechnung ausgeschieden. Es wurde der Jahresbezug in Höhe von € 12.000,00 durch 365 Tage dividiert und mit 334 Tagen (Zeitraum des Doppelbezuges 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003) multipliziert. Das Ergebnis dieser

Berechnung ist € 10.980,82. Somit verblieb für die Hochrechnung zur Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 2.952,22.

Der Betrag von € 2.952,22 setzt sich zusammen aus den von der X-GmbH. außerhalb des Zeitraumes des Doppelbezuges bezogenen Einkünften in Höhe von € 1.019,18 (aliquot 31 Tage von 365 Tagen von € 12.000,00) und der im Zeitraum 1. Dezember 2003 bis 31. Dezember 2003 von der Pensionsversicherungsanstalt bezogenen ASVG- Pension in Höhe von € 1.933,04.

Dieser Betrag von € 2.952,22 war für die Hochrechnung heranzuziehen.

Die Hochrechnung wurde vorgenommen, indem der Hochrechnungsbetrag von € 2.952,22 durch 31 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert wurde. Das Ergebnis dieser Hochrechnung beträgt € 34.760,00.

Indem die € 10.980,82 (im Zeitraum des Doppelbezuges von der X-GmbH. bezogene Firmenpension) für Zwecke der Hochrechnung ausgenommen wurden, wurde dem Gebot, im Falle eines gleichzeitigen Bezuges von Transferleistungen wie diesfalls Arbeitslosengeld und Arbeitseinkünften (hier Firmenpension der X-GmbH.), den Betrag der auf die Arbeitseinkünfte innerhalb dieses Zeitraumes in dem dieser Doppelbezug vorliegt entfällt, zu errechnen und für Zwecke der Hochrechnung vorerst zu neutralisieren, entsprochen.

Wie bereits erwähnt wurde, ist es jedoch geboten den Betrag, der auf die Arbeitseinkünfte innerhalb des Zeitraumes in dem dieser Doppelbezug vorliegt entfällt, zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes wieder zuzurechnen.

Daher ist die Zurechnung der im Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003 von der X-GmbH. erhaltenen Bezüge in Höhe von € 10.980,82 (welche von der Hochrechnung auszunehmen waren) zum Zwecke der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes zu Recht erfolgt.

Es darf ausdrücklich betont werden, dass es dadurch zu keiner doppelten Berücksichtigung des "Überschneidungszeitraumes" gekommen ist, weil die auf diesen Zeitraum entfallenden Einkünfte in Höhe von € 10.980,82 eben nur in der tatsächlichen Höhe angesetzt und nicht hochgerechnet wurden.

Weiters waren das Werbungskostenpauschale in Höhe von € 132,00 sowie die Sonderausgaben in Höhe von € 730,00 in Abzug zu bringen.

Das Ergebnis dieser Berechnung beträgt demnach – wie vom Finanzamt ermittelt - € 44.878,82. Daraus folgt, dass der vom Finanzamt ermittelte Durchschnittssteuersatz von 32,05 % richtig ist.

Die Einkommensteuer wurde mit dem angefochtenen Bescheid für den Abgabenerhebungszeitraum Kalenderjahr 2003 festgesetzt. Bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 war von den konkreten Verhältnissen im Jahr 2003 auszugehen. Ebenso war bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 von den konkreten Verhältnissen des Jahres 2002 auszugehen.

Die vom Bw. angesprochenen Unterschiede zwischen dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 und dem Bescheid betreffend Einkommensteuer für das vorangegangene Jahr 2002 sind daher mangels Vergleichbarkeit der den Bescheiden jeweils zu Grunde liegenden konkreten Gegebenheiten ohne Belang für diese Entscheidung.

Wie der dargestellten rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes zu entnehmen ist, resultiert die vom Bw. geltend gemachte Diskrepanz zwischen dem Ergebnis seiner eigenen Berechnung und dem Ergebnis der Berechnung des Finanzamtes aus der nicht zutreffenden Annahme des Bw., dass der für Zwecke der Hochrechnung neutralisierte Betrag der von der X-GmbH. im Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 30. November 2003 bezogenen Einkünfte (Zeitraum des gleichzeitigen Bezuges von steuerfreiem Arbeitslosengeld) in Höhe von € 10.980,82 auch bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes nicht zuzurechnen wäre.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 26. September 2005