



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 6

GZ. RV/1046-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nachdem seitens des Finanzamtes betreffend die Hausgemeinschaft A.. eine Prüfung der Aufzeichnungen umfassend die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführt worden war, erließ das Finanzamt betreffend den Mitbesitzer B., den Berufungswerber (Bw.), folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	steuerpfl. Bezüge (245)	
PVANG	9.912 S	9.912 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		35.000 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		18.623 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		63.535 S
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 819 S
Einkommen		62.716 S
Die Einkommensteuer beträgt:		
10% für die ersten 50.000		5.000,00 S
22% für die weiteren 100.000		22.000,00 S
32% für die restlichen 19.500		6.240,00 S

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		33.240,00 S
Allgemeiner Absetzbetrag		- 8.840,00 S
Pensionistenabsetzbetrag		- 5.500,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		18.900,00 S
Gem. § 33 EStG 1988 11,15% von	62.716	6.992,83 S
Einkommensteuer		6.992,83 S
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		- 157,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		6.836,00 S
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift in Euro		
Festgesetzte Einkommensteuer		496,79 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		0,00 €
Abgabennachforderung		496,79 €

Begründung:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung
 - wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 9.912,00 S durch
 31 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag
 und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 169.509,00 S
 ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 11,15%
 ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger
 ermäßiger Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

Lohnzettel und Meldungen:

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten die steuerpflichtigen Bezüge (245) nachfolgend angeführter Lohnzettel:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum:
PVANG	01.12. bis 31.12.1999
Beträge in	ATS
Bruttobezüge (210)	10.298,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	386,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	9.912,00
Einbehaltene Lohnsteuer	157,00
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	157,00

Nur für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden folgende (steuerfreie) Bezüge berücksichtigt:

Bezugsauszahlende Stelle: Arbeitsmarktservice Österreich

Beträge in	ATS
Notstandshilfe für 101 Tage (01.01. – 11.04.1999)	28.189,00
Notstandshilfe für 233 Tage (12.04. – 30.11.1999)	65.030,00

Die Bezüge waren gemäß §§ 84 bzw. 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die "Korrektur der Einkommensteuer für 1999" mit nachstehender Begründung beantragt:

"Sie berechnen die Einkommensteuer 1999 von einem fiktiven Einkommen von S 169.509,--. Mein steuerpflichtiges Einkommen (inkl. aus Kapitalvermögen und Mieteinkünften) beträgt S 63.535,--!"

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Die Begründung lautet wie folgt:

"Die Einkommensteuer wurde nicht von einem fiktiven Einkommen von S 169.509,-- festgesetzt, sondern wie in der Begründung des Bescheides ausgeführt, wurde der Durchschnittssteuersatz unter Zugrundelegung dieses gem. § 3 Abs. 2 EStG ermittelten Betrages errechnet."

Der Vorlageantrag wurde mit folgender Begründung eingebracht:

"Bei der Einkommensteuer 1999 von S 6.992,83 lt. Bescheid vom 24.11.03 (nach dem für den Steuerzahler günstigeren Durchschnittssteuersatz) wurden nicht der allgemeine Steuersatz und der Pensionistenabsetzbetrag angewendet (wie bei der Kontrollberechnung mit Normalsteuersätzen)!"

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt:

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a ... nur für einen Teil des Kalenderjahrs, 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.

Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen.

Nach den Erläuterungen zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6ff ist es Zweck dieser Regelung, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies kann, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher als das eines ganzjährig Beschäftigten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 3 Tz 19/1

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 in der Fassung Art I Z 19i StRG 1993 lautet:

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Für die Jahre ab 1994 wurde mit einem neuen § 33 Abs. 10 durch Art I Z 19i StRG 1993 eine einheitliche Regelung für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes geschaffen, die auch

für § 3 Abs. 2 anzuwenden ist.

§ 3 Abs. 2 spricht 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)' als Umrechnungsgegenstand an. Vor und nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder ganzjährig bezogene Pensionen nicht mithochgerechnet werden dürfen. Die kumulative Wirkung des Wortes 'und' bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufenden) Einkünfte iSd § Abs. 3 Z 1 bis 4, sofern sie eben (nur) für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind (Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, III A, Tz. 34 zu § 3).

Unter Tz. 14 zu § 33 führen Hofstätter - Reichel, aaO, III C, aus:

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1004 ist der durch Art I Z 19i StRG 1993 angefügte Abs. 10 anzuwenden, der eine einheitliche Form der Berechnung des in verschiedenen Bestimmungen des EStG vorgesehenen Durchschnittssteuersatzes vorsieht. Darunter fallen die Hälften- und Viertelsteuersätze des § 37, der Progressionsvorbehalt bei ausländischen Einkünften und bei Einkünften nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, der besondere Progressionsvorbehalt nach § 3 Abs. 2, sowie bei Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Der Durchschnittssteuersatz ist nach Berücksichtigung der Abzüge nach § 33 Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf die Bemessungsgrundlage nicht nochmals absetzbar.

§ 33 Abs. 3 regelt den Abzug des allgemeinen Steuerabsetzbetrages, Abs. 6 dieser Gesetzesbestimmung den Abzug des Pensionistenabsetzbetrages.

Der Bw. erhielt im berufungsgegenständlichen Kalenderjahr 1999 unbestrittenemaßen steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (Notstandshilfe für 334 Tage vom 1. Jänner bis 30. November) und bezog im restlichen Kalenderjahr zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (PVANG-(Pensions)Bezug im Dezember 1999).

Folglich waren die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß der zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen; sie bildeten im Sinne der obigen Rechtsausführungen den Umrechnungsgegenstand.

Nach der dabei anzuwendenden Bestimmung des § 33 Abs. 10 EStG 1988, auf welche im ersten Satz des § 3 Abs. 2 EStG 1988 verwiesen wird, ist der Durchschnittssteuersatz nach

Berücksichtigung der Abzüge des allgemeinen Steuerabsetzbetrages und des Pensionistenabsetzbetrages zu ermitteln und sind diese Abzüge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Die Vorgangsweise im oben wiedergegebenen bekämpften Bescheid entspricht diesen Gesetzesbestimmungen. Die angesprochenen Abzüge des allgemeinen Steuerabsetzbetrages und des Pensionistenabsetzbetrages finden sich auf Blatt 2 (1. und 2. Zeile) des berufungsgegenständlichen Bescheides.

Der Vorwurf des Bw., der allgemeine Steuerabsetzbetrag und der Pensionistenabsetzbetrag seien nicht 'angewendet' worden, stimmt somit mit dem Inhalt des erlassenen Bescheides nicht überein.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. Jänner 2006