

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B., vom 29. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 26. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 6. August 2004 teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2004 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr 2003 vom 1. Jänner bis 5. Juni Notstandshilfe in Höhe von 5.603,52 €, von 14. Juni bis 11. Juli 1.005,76 € und vom 12. Juli bis 31. Dezember 6.214,16 € steuerfrei. Daneben erzielte er im Zeitraum 2. Mai bis 31. Dezember nichtselbständige Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung in Höhe von 2.231,51 € und vom 6. Juni bis 13. Juni nichtselbständige Einkünfte in Höhe von 775,19 €. in seiner Einkommensteuererklärung wurden außerdem Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4,11 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 443,04 € ausgewiesen.

Der am 26. Juli 2004 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, der die Einkommensteuer mit 997,17 € festsetzte, enthält folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 3.006,70 € durch 8 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 136.988,68 € ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 43,46 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquoziert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

In dem dagegen eingebrachten – als Berufung zu wertendes – Schreiben vom 29. Juli 2004 wandte sich der Bw. gegen diese Berechnungsweise. Es könnte doch nicht eine achtmonatige geringfügige Beschäftigung der Vollbeschäftigung von 8 Tagen zugeschlagen werden, um einen mathematischen Quatsch zu errechnen. Er werde als Arbeitsloser mit einem Steuersatz bestraft, da seine steuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 775,19 € für 8 Tage mit einer Steuer von 997,17 € besteuert würden. Er ersuche dieses vernünftig zu korrigieren.

In der Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2004 wurde insoweit eine Änderung vorgenommen, als bei der Ermittlung des Steuersatzes von den nichtselbständigen Einkünften ein Betrag von 775,19 € durch 8 Tage dividiert und mit 365 Tage multipliziert, was einen fiktiven Jahresbetrag von 37.407,55 € ergab. Es wurde nunmehr ein Durchschnittssteuersatz von 29,29 % ermittelt, was zu einer Einkommensteuer von 598,33 € führte.

Mit Schreiben vom 1. September 2004 wurde dagegen ein "Einspruch" eingebracht. Der Bw. sehe es als Bestrafung, an 5 Tagen voll beschäftigt gewesen zu sein und dafür mehr Steuern zu bezahlen, als überhaupt in diesen 5 Tagen verdient zu haben. Wäre er an diesen 5 Tagen nicht beschäftigt gewesen, so hätte er keine Steuern bezahlt. Es sei nicht einzusehen, dass bei steuerpflichtigen Bezügen in 8 Monaten von insgesamt nicht einmal 3.000,00 € noch Einkommensteuer von 800,00 € zu entrichten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Bei der Ermittlung des Einkommens waren folgende Beträge zu berücksichtigen (in €):

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245)		
1) C. GmbH 2.5. bis 31.12.	2.231,51	
2) D. 6.6. bis 13.6.	775,19	
abzüglich Werbungskostenpauschale	- 132,00	2.874,70
Einkünfte aus Kapitalvermögen		4,11

Einkünfte aus Verm. u. Verp.		443,04
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)		- 447,15
Gesamtbetrag der Einkünfte		2.874,70

Zusätzlich bezog der Bw. steuerfrei in den Zeiträumen 1.1. bis 5.6. und 14.6. bis 31.12.

Notstandshilfe in Höhe von insgesamt 12.823,44 € für 357 Tage des Streitjahres.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge u.a. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lita. a EStG 1988 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.

Zweck dieser Regelung – so die Erl. zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6ff – ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, 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.

Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sind immer in der tatsächlichen Höhe

anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3 Tz. 34). 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" eine Gegenüberstellung von Hochrechnung und Kontrollrechnung (in €):

	Hochrechnung lt. Bescheid	Kontrollrechnung
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245)	3.006,70	3.006,70
Progressionseinkünfte (Transferleistungen)	0,00	12.823,44
abzüglich Werbungskosten	-132,00	-132,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	4,11	4,11
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	443,04	443,04
Veranlagungsfreibetrag § 41 Abs. 3	-447,15	-447,15
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.874,70	15.698,14
abzüglich Sonderausgaben	-60,00	-60,00
Einkommen	2.814,70	15.638,14
fiktive Bemessungsgrundlage	37.407,55 (hochgerechnet)	15.638,14
Berechnung der Steuer:		
0 % für die ersten 3.640,00	0,00	0,00
21 % für die nächsten 3.630,00	762,30	762,30
31 % für die nächsten 14.530,00 bzw. die restlichen 8.368,14	4.504,30	2.594,12

41 % für die restlichen 15.607,55	6.399,10	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.665,70	3.356,42
abzüglich Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00	-364,00
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00	-291,00
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00	-54,00
abzüglich allgemeiner Absetzbetrag		-784,67
fiktive Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.862,75
Steuer für Durchschnittssteuersatz	10.956,70	
29,29 % von 2.814,70	824,43	
Einkommensteuer	824,43	1.862,75

Die Gegenüberstellung ergibt bei der Kontrollrechnung eine höhere Steuer als die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 ermittelte. Die festgesetzte Steuer (824,43 €) ist daher nicht höher als jene, die sich bei Besteuerung auch der Transferleistungen ergeben würde. Die Kontrollrechnung – also die Besteuerung sämtlicher Bezüge (auch der Notstandshilfe) – ergibt eine höhere Einkommensteuer als die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 gesetzlich vorgesehene Steuerbelastung aufgrund der Hochrechnung.

Es steht fest, dass der Bw. nichtselbständige Einkünfte in Höhe von 775,19 € außerhalb der Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen – also in der Zeit von 6. bis 13. Juni – bezogen hat. Ausschließlich diese Einkünfte – auch wenn sie nur für 8 Tage (für eine Vollbeschäftigung) erfolgt sind - unterliegen nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 dem Progressionsvorbehalt. Diese Vorgangsweise entspricht dem Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2, eine über die Steuerfreistellung der Transferleistungen (durch Verteilung der Einkünfte auf die Monate des Kalenderjahres) hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger von Transferleistungen in Zeiträumen erzielt, in denen er keine Transferleistungen erhält ("...die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte...").

Die gleichzeitig mit der Notstandshilfe angefallenen Bezüge (geringfügige Beschäftigung in Höhe von 2.231,51 €) wurden richtigerweise im Wege der Berufungsvorentscheidung aus der für die Hochrechnung maßgeblichen Berechnungsgrundlage ausgeschieden.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat sowohl der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes (wie Erkenntnis vom 20.7.1999, 94/13/0024) als auch der des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 28.6.1990, G 71/90-8) Stand gehalten. Verfassungsrechtlichen Bedenken ist der Verfassungsgerichtshof mit der Begründung begegnet, dass einerseits verhindert werden muss, dass dem Arbeitsnehmer 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 Ziels notwendig und zu rechtfertigen ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall nur jene nichtselbständigen Einkünfte hochgerechnet wurden, die nicht in den Zeitraum des Notstandshilfebezuges fallen. Die Voraussetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist daher gegeben. Daneben wurde vom Unabhängigen Finanzsenat eine Kontrollrechnung durchgeführt, wie hoch die Einkommensteuer bei gleichzeitiger Besteuerung auch der steuerfreien Bezüge wäre und diese der Einkommensteuer aufgrund der Hochrechnung gegenübergestellt. Im gegenständlichen Fall ergibt die Hochrechnungsvariante ein niedrigere Steuerschuld als bei Besteuerung auch der Notstandshilfe. Der Bw. hat in seiner Argumentation in der Berufung nicht bedacht, dass in die Berechnung der Steuerschuld nicht nur die nichtselbständigen Einkünfte, sondern auch die Transferleistungen zu berücksichtigen sind ("... wenn vom Gesetzgeber gefordert wird, dass genau so viel Steuer zu zahlen ist wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat..."). Erst damit ist eine Gleichstellung mit Steuerpflichtigen gegeben, die im gesamten Kalenderjahr ausschließlich steuerpflichtige Einkünfte erzielten und daneben keine steuerfreien.

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Bezug von Notstandshilfe nur für einen Teil des Kalenderjahres (dies liegt im gegenständlichen Fall vor) 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 (das sind im gegenständlichen Fall die vom 6. bis 13. Juni nichtselbständigen Einkünfte) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Da somit die Vorgangsweise des Finanzamtes dem Gesetz entspricht und der angefochtene Bescheid in der Fassung der Berufungsvorentscheidung daher der Rechtslage entspricht, war der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Wien, am 26. April 2006