



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 20. Juni 2002 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.

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat im berufungsgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Pensionist der Firma X und aus einer aktiven Beschäftigung bei der Firma Y bezogen. Die Pensionsbezüge der Firma X wurden während des gesamten Streitzeitraumes bezogen, die Einkünfte der Firma Y vom 13. August bis 30. September 2001. Im Zusammenhang mit der aktiven Beschäftigung erhielt der Bw. auch steuerpflichtiges Krankengeld in der Höhe von 19.980,00 S. Daneben erhielt der Bw. noch Arbeitslosenunterstützung für insgesamt 262 Tage, und zwar vom 1. Jänner bis 19. April, vom 26. April bis 31. Juli, vom 18. Oktober bis 20. November und vom 10. Dezember bis 31. Dezember 2001 und steuerfreies Kranken-

geld, das an der Stelle von Arbeitslosenunterstützung für 19 Tage, und zwar vom 21. November bis 9. Dezember 2001 bezahlt worden war.

Im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 wurde die Einkommensteuer neu berechnet. Dabei wurden das steuerpflichtige Krankengeld und die Bezüge von der Firma Y auf einen fiktiven Jahresbetrag hochgerechnet und das Einkommen unter Berücksichtigung der Werbungskosten in der Höhe von 5.277,00 S und der Sonderausgaben in der Höhe von 7.637,00 S rechnerisch mit 1.046.600,00 S ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz von 38,70 Prozent ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt auf die tatsächlichen Einkünfte des Bw. in der Höhe von 539.618,00 S angewendet.

In der Berufung wandte sich der Bw. gegen diese Berechnungsweise. Die Ermittlung eines Steuersatzes mit Einbeziehung und sogar noch Hochrechnung von Bezügen, die der Staat als "Steuerfreie Bezüge" festgelegt habe, entspreche nicht der Judikatur und auch nicht den EU-Gesetzen. Die Hochrechnung ergebe eine fiktive Zahl und entspreche nicht seinem tatsächlichen Einkommen. Daraus einen Steuersatz für sein wesentlich niedrigeres Einkommen in Anwendung zu nehmen, fände er daher nicht richtig.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass im Falle von Bezug von Arbeitslosengeld und zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen seien. In der weiteren Begründung stellte das Finanzamt ausführlich dar, wie die Umrechnung erfolgt war und die Steuer ermittelt worden war.

Der Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf seine Begründung in der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs 2 EStG 1988 regelt die Besteuerung des Einkommens, wenn im Besteuerungszeitraum Transferleistungen wie beispielsweise Arbeitslosenunterstützung bezogen werden, wie folgt:

"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs 1 Z 5 lit. a (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes 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.'

Zweck dieser Regelung - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage - ist es, einen rechts-politisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien 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 Lohnsteuererstattung höher sei als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um nun die Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge (dazu zählen auch die steuerpflichtigen Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversorgung) für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbs- oder Pensionseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zum EStG 1972, §§ 72, 73, Tz. 6b).

Zu beachten ist, dass § 3 Abs 2 nur die für "das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 (das sind: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit" als Umrechnungsgegenstand anspricht. Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte und Einkünfte, die nicht ausschließlich außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen erzielt wurden, nicht mithochgerechnet werden dürfen.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. Arbeitslosenunterstützung nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen und im selben Jahr ausschließlich in einem Zeitraum, in dem keine Arbeitslosenunterstützung und kein steuerfreies Krankengeld ausbezahlt wurde (dies ist der Zeitraum vom 1. August bis zum 17. Oktober 2001) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der Beschäftigung bei der Firma Y (und zwar vom 13. August bis 30. September 2001) und damit in Zusammenhang stehendes, steuerpflichtiges Krankengeld erhalten. Die in diesem Zeitraum erhaltenen Bezüge (Bezüge aus der aktiven Beschäftigung und das Krankengeld) sind unter die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 einzuordnen. Es kommt in dieser Bestimmung lediglich darauf an, dass der in Frage stehende Bezug zum laufenden Tarif zu versteuern ist und nur in einem Zeitraum bezogen wurde, für den kein Arbeitslosengeld erhalten wurde. Dies liegt im gegebenen Fall im Hinblick auf die Bezüge von der Firma Y und das damit in Zusammenhang stehende steuerpflichtige Krankengeld vor.

Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung sind damit erfüllt. Diese Bestimmung ist im gegenständlichen Fall anzuwenden und eine Hochrechnung vorzunehmen. Die im Bescheid erfolgte Hochrechnung steht daher entgegen der Auffassung des Bw. in Übereinstimmung mit der Gesetzeslage.

Die Hochrechnung erfolgt sodann, indem die erzielten Einkünfte, die als Umrechnungsgegenstand in Frage kommen, vermindert um die Werbungskosten durch die Anzahl der Tage, in denen keine Transferleistungen (Arbeitslosenunterstützung, steuerfreies Krankengeld) bezogen wurden, dividiert werden und mit 365 Tagen multipliziert werden, um jenen Betrag an Einkünften zu erhalten, der zur Ermittlung des fiktiven Jahreseinkommens herangezogen wird. Auf diesen errechneten Betrag zuzüglich der tatsächlich erzielten, übrigen steuerpflichtigen Einkünfte, die nicht umgerechnet werden, und nach Abzug der Sonderausgaben wird sodann der Einkommensteuertarif angewendet. Aus der auf diese Weise errechneten Steuer ergibt sich sodann der Durchschnittsteuersatz, der auf die tatsächlich erzielten, steuerpflichtigen Einkünfte (nicht auf die hochgerechneten Einkünfte) anzuwenden ist. Auf diese Weise wird jener Steuerbetrag errechnet, der bei dem vorliegenden Sachverhalt der Gesetzeslage entspricht.

Die Überprüfung des Bescheides zeigt, dass der laut dieser Gesetzesbestimmung anzuwendende Durchschnittsteuersatz korrekt berechnet wurde und auf das vom Bw. tatsächlich erzielte, zu versteuernde Einkommen angewendet wurde. Die Überprüfung des Bescheidergebnisses führt daher zu keinem anderem Steuerbetrag als dem im Bescheid ausgewiesenen Ergebnis.

Der Bw. bringt weiters vor, dass die Hochrechnung von steuerfrei festgelegten Bezügen nicht den Gesetzen entsprechen würde. Diesbezüglich wird klarstellend darauf hingewiesen, dass in die Hochrechnung nur die zu versteuernden Bezüge einbezogen wurden. Die steuerfreien Transferleistungen wie Arbeitslosenunterstützung und das damit in Zusammenhang stehende Krankengeld wurden weder in die Hochrechnung einbezogen noch dem sodann ermittelten Steuersatz unterworfen. Das Vorliegen dieser steuerfreien Bezüge neben zu versteuernden Bezügen löst jedoch die Hochrechnung und die Ermittlung eines Durchschnittsteuersatzes auf Grund der oben zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.