

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SR, vom 11. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 7. Januar 2005 (Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003) und über die Berufung vom 24. Oktober 2004 gegen den Bescheid vom 24. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 idF des Berichtigungsbescheides entschieden:

- (1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 7. Januar 2005 wird Folge gegeben. Die Berufungsvorentscheidung wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.
- (2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 idF des Berichtigungsbescheides wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (NSA), sonstige Einkünfte und Arbeitslosengeld. Die steuerfreien Bezüge (versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) lösten bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Hochrechnung) aus (Einkommensteuerbescheid 2003 vom 24. September 2004).

Am 20. Oktober 2004 erfolgte eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 24. September 2004 gemäß § 293 BAO, wobei das Finanzamt (wie beim Veranlagungsjahr 2002) die von Seiten der AAG zufließenden Bezüge aus jener Bemessungsgrundlage ausschied, welche für die Hochrechnung maßgeblich war.

2. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2004 legte der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 24. September 2004 ein: Begründet werde die

Berufung mit der fehlerhaften Ermittlung eines durchschnittlichen Steuersatzes und der Ungleichbehandlung von Beziehern von Arbeitslosengeld. Das EStG 1972 sei durch das dritte Abgabenänderungsgesetz 1987 mit Wirkung ab 1987 neu gefasst und diese Änderung sodann in das EStG 1988 übernommen worden. Ziel der Änderung sei es gewesen, eine mit der Steuerbefreiung einhergehende Progressionsmilderung auszuschließen.

(a) Fehlerhafte Ermittlung eines durchschnittlichen Steuersatzes:

Für die Steuerfestsetzung sei ein durchschnittlicher Steuersatz zu ermitteln. Bei der Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes seien auch Bezüge die neben dem Arbeitslosengeld zugeflossen seien, im konkreten Fall die Bezüge aus der Pensionskasse, für die Durchschnittsermittlung berücksichtigt worden.

(b) Ungleichbehandlung von Beziehern von Arbeitslosengeld:

(1) Gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen: Die steuerpflichtigen Bezüge aus der Zeit, in der kein Arbeitslosengeld bezogen worden sei, habe man auf einen Jahresbetrag hochgerechnet. Dann würden auf die so hochgerechneten Beträge die neben dem Arbeitslosengeld zugeflossenen Bezüge hinzuaddiert. Dieses so ermittelte Einkommen enthalte fiktive Einkünfte, die keinesfalls der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Arbeitslosengeldbeziehers entsprächen.

Mit dem ermittelten Durchschnittssteuersatz würden dann die tatsächlichen steuerpflichtigen Bezüge besteuert. Die Einkünfte würden addiert und laut Tarif festgesetzt. Bei den Arbeitslosengeldbeziehern würden die Bezüge vorher noch aufgewertet.

(2) Gegenüber Steuerpflichtigen mit steuerfreien Auslandsbezügen:

Bei Beziehern von steuerfreien Auslandsbezügen würden für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die steuerfreien Auslandsbezüge berücksichtigt. Das steuerfreie Arbeitslosengeld werde nicht zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen. Bei den Arbeitslosengeldbeziehern werde der Verlust (in der Regel 45%), den der Arbeitslose durch die Arbeitslosigkeit erleide, zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes verwendet.

Es werde ersucht, die Durchschnittsberechnung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Transferleistungsbezieher anzupassen, so wie dies auch im § 3 Abs. 3 EStG 1988 (steuerfreie Auslandsbezüge) erfolge.

3. Am 7. Januar 2005 erließ das Finanzamt eine Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2003:

Die Berufung vom 24. Oktober 2004 gegen den Bescheid vom 20. Oktober 2004 werde als unbegründet abgewiesen.

a) Fehlerhafte Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes: Am 20. Oktober 2004 sei eine Berichtigung des Bescheides vom 24. September 2004 gemäß § 293 BAO erfolgt. Dabei

seien die im Zeitraum der Auszahlung des Arbeitslosengeldes zugeflossenen Bezüge der Pensionskasse (in Höhe von 2.366,88 €) aus der für die Hochrechnung maßgeblichen Bemessungsgrundlage ausgeschieden worden. Dem Berufungsbegehren sei daher bereits Rechnung getragen worden.

b) Ungleichbehandlung von Arbeitslosengeldbeziehern: Mit gleichlautenden Argumenten sei bereits der Einkommensteuerbescheid 2002 bekämpft worden. Diese Berufung sei vom UFS mit Berufungsentscheidung vom 26. Januar 2004 (GZ. RV/0009-L/04) abgewiesen worden. Auf die Begründung dieser Berufungsentscheidung werde daher verwiesen.

4. Mit Schreiben vom 11. Februar 2005 (Vorlageantrag) berief der Bw. neuerlich gegen die am 13. Januar 2005 zugestellte Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003:

Die Berufung werde mit der Ungleichbehandlung von Beziehern von Arbeitslosengeld begründet. Durch die Regelung in § 3 Abs. 2 EStG 1988 komme es zu einer Ungleichbehandlung von Arbeitslosengeldbeziehern gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen und zur Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen mit steuerfreien Auslandsbezügen.

Die folgenden acht Seiten der Berufung enthalten umfangreiche Tabellendarstellungen.

5. Am 17. Februar 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

6. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

Schreiben des Steuerpflichtigen vom 24. Oktober 2004 an das zuständige Finanzamt (Auszug).

"Ich ersuche sie die Abgabenschuld von 521,11 € bis zur endgültigen Erledigung der Berufung auszusetzen. Der zugrundeliegende Bescheid enthält jedoch einen offensichtlichen Berechnungsfehler. Mir bzw. meinem Berater wurde zugesichert, dass ein berichtigter Bescheid ergeht."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Formalrechtliche Ausführungen:

(a) Ein berichtigender Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides (VwGH 22.10.1997, 95/13/0161). Er tritt vielmehr hinzu, bildet mit diesem der inhaltlichen Wirkung nach eine Einheit (VwGH 26.6.1992, 89/17/0039) und ergänzt den berichtigten Bescheid (Stoll, BAO-Kommentar, S 2825; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141). Daher ist sowohl der (noch nicht rechtskräftige) berichtigte Bescheid als auch der berichtigende Bescheid mit Berufung anfechtbar.

(b) Der Bw. bekämpft nach dem Wortlaut der Berufung vom 24. Oktober 2004 den (später berichtigten) Einkommensteuerbescheid vom 24. September 2004. Wie sich aus dem Schreiben über die Aussetzung vom 24. Oktober 2004 ergibt, ist der Berichtigungsbescheid vom 20. Oktober 2004 im Zeitpunkt der Berufung noch gar nicht an den Steuerpflichtigen zugestellt worden. Die Berufungsbehörde erster Instanz wies aber "die Berufung vom 24. Oktober 2004 gegen den Bescheid vom 20. Oktober 2004" als unbegründet ab und hat demgemäß über eine Berufung gegen den Berichtigungsbescheid entschieden, die der Steuerpflichtige nicht eingebracht hat. Die Berufungsvorentscheidung ist daher zu Unrecht ergangen und ist aus dem Rechtsbestand durch ersatzlose Aufhebung gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entfernen.

(c) Unerledigt ist dagegen die Berufung vom 24. Oktober 2004 betreffend den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 24. September 2004 in der Fassung des Berichtigungsbescheides (siehe dazu auch VwGH vom 19.3.2003, 2002/16/0190: Der Überprüfung ist ein angefochtener Bescheid in der Fassung zugrundezulegen, die er durch die Berichtigung erhalten hat – dies gilt auch bei Berichtigungen nach § 293 BAO). Über diese (bisher nicht vorgelegte) Berufung wird in der vorliegenden Entscheidung zusätzlich abgesprochen.

2. Materiellrechtliche Ausführungen:

(a) § 3 Abs. 2 EStG 1988 regelt folgendes (Auszug): Erhält der Steuerpflichtige (unter anderem) steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a oder c nur für einen Teil des Kalenderjahres, 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 (EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 660/89 ab 1989: Damals noch ... "laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 41 Abs. 4 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen").

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 bezieht in die Steuerbefreiung das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld mit ein.

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. Zudem sind Einkünfte bei der Umrechnung nicht zu berücksichtigen, die in die Zeit des Arbeitslosenbezuges fallen (s. SWK 1991, T 58).

- (b) Der Bw. führt in der Berufung vom 24. Oktober 2004 und im Vorlageantrag vom 11. Februar 2005 aus, Arbeitslosengeldbezieher würden gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen und solchen mit steuerfreien Auslandsbezügen benachteiligt.
- (c) Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die Regelung in § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes (durch Verteilung der Einkünfte auf die Monate des Kalenderjahres) hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in Zeiträumen erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält (... "die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte"....).

Bei gleichem Jahreseinkommen kann diese Steuerberechnungsmethode tatsächlich zu ungleichen Steuerbelastungen führen. Der Gesetzgeber hat daher auch ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Der Verwaltungsgerichtshof hat gegen diese Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024: Zu § 3 Abs. 2 EStG 1988 betreffend Jahresausgleich 1992). Zudem hat der Verfassungsgerichtshof die verfassungsgesetzliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972 bereits ausgesprochen (VfGH 28.6.1990, G 71/90-8), sodass auch bezüglich der praktisch wörtlich übernommenen Nachfolgeregelung eine wie immer geartete Verfassungswidrigkeit nicht angenommen werden kann. Der VfGH hat dies damit begründet, dass einerseits verhindert werden muss, dass dem Arbeitnehmer 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.

Unbeachtlich ist der Verweis auf die Bezieher von Auslandseinkünften, weil diese mit den Arbeitslosengeldern nicht vergleichbar sind und der Gesetzgeber mit der jetzigen Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 gerade darauf abzielte, das Nettoeinkommen von Arbeitslosen nicht höher werden zu lassen, als im Falle der Fortsetzung des Dienstverhältnisses.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im gegenständlich strittigen Fall das Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich vom 1.10. bis 30.11.2003) bezogen wurde, während im restlichen Zeitraum nichtselbständige Einkünfte anfielen. Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist daher gegeben. Da die gleichzeitig mit dem Arbeitslosengeld angefallenen Bezüge in Höhe von 2.366,88 € aus der für die Hochrechnung maßgeblichen Berechnungsgrundlage mit Berichtigungsbescheid vom 20. Oktober 2004 ausgeschieden wurden, hat die Finanzbehörde die von ihr anzuwendenden Vorschriften verfassungskonform interpretiert und angewandt. Da (wie schon erwähnt) der

VfGH die (vorangegangene und praktisch gleichlautende) Rechtslage bereits als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft hat, war der Rechtsansicht des Bw. nicht zu folgen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 24. September 2004 idF des Berichtigungsbescheides war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, am 18. März 2005