

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., selbständiger Buchhalter, W.,K-Gasse, vom 16. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 24. September 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte im Streitjahr 2001 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 85.665,- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für den Zeitraum 1.1. bis 30.4.2001 und einen verrechenbaren Verlust aus Vorjahren in Höhe von ATS -7.271,-. Außerdem bezog er Arbeitslosengeld für den Zeitraum 17.5. bis 31.10.2001.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurden bei der Ermittlung des Steuersatzes die steuerpflichtigen Einkünfte des Bw. auf einen Jahresbetrag umgerechnet und ein Durchschnittssteuersatz ermittelt. Da sich aber bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergab, wurde der Tarif auf das unter Hinzurechnung des Arbeitslosengeldes ermittelte Einkommen angewendet.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, er sei zwar in der Zeit vom 17.5. bis 31.10.2001 arbeitslos gemeldet gewesen, habe aber zu dieser Zeit auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Bescheid dahingehend zu Gunsten des Bw. abgeändert, als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug gebracht wurden und der verbleibende Differenzbetrag (vor Abzug des Werbungskostenpauschales von ATS 1.800,-) auf einen Jahresbetrag umgerechnet wurde. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und den Einkünften aus selbständiger Arbeit wurde das Einkommen rechnerisch mit ATS 422.174,- ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 27,22% errechnet. Dieser Steuersatz wurde dann auf die Einkünfte des Bw. angewendet.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw., einen Durchschnittssteuersatz von 18,10% (statt 27,22%) auf seine Einkünfte anzuwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

- Bei Ermittlung des Einkommens waren folgende Beträge zu berücksichtigen (alle Beträge in ATS):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		85.665,-
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245)	192.090,-	
abzüglich Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-651,-	
abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,-	189.639,-
Verrechenbare Verluste der Vorjahre		-7.271,-
Gesamtbetrag der Einkünfte		268.033,-
Sonderausgaben		-2.915,-
Einkommen		265.118,-

- Der Bw. bezog im Streitjahr für den Zeitraum vom 17. Mai bis 31.Oktober 2001 (168 Tage) Arbeitslosengeld in Höhe von ATS 75.432,-.

- Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden parallel zum Arbeitslosengeld bezogen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben des Bw. und den im Akt befindlichen Unterlagen und ist unstrittig.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist ua. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua. im Sinne des Abs 1 Z 5 lit.a 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 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. 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 rechtspolitisch 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 Lohnsteuer 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 die Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. Einkünfte aus den ersten vier Einkunftsarten 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 Fall der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zum EStG 1988, § 3 Tz. 33).

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 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" als Umrechnungsgegenstand anspricht. Vor und nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte

aus Land- und Forstwirtschaft nicht mithochgerechnet werden dürfen. Die kumulative Wirkung des Wortes "und" bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufende) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4, sofern sie eben nur für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind. Eine Interpretation, wonach jegliche neben dem Arbeitslosengeld bezogenen Erwerbseinkünfte die Hochrechnung für andere (im restlichen Jahr bezogenen) Einkünfte ausschließen, würde diesem Umrechnungsgebot widersprechen (siehe Hofstätter/Reichel, aaO).

Wie dem oben dargestellten Sachverhalt zu entnehmen ist, hat der Bw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit neben dem Arbeitslosengeld erzielt und nur die nichtselbständigen Einkünfte außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen; letztere waren daher in Anlehnung an die rechtlichen Ausführungen hochzurechnen.

Im Zuge der Erlassung der Berufungsvereentscheidung war der verrechenbare Verlust der Vorjahre in Höhe von ATS -7.271,- bei Ermittlung der auf einen Jahresbetrag hochzurechnenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu Unrecht berücksichtigt worden. Es wurden vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ATS 268.033,- die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 85.665,- in Abzug gebracht wurden und der Differenzbetrag (vor Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales) in Höhe von ATS 184.168,- hochgerechnet. Richtigerweise sind aber die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ATS 191.439,- (vor Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales) hochzurechnen und das Einkommen rechnerisch mit einem Betrag von ATS 428.375,- zu ermitteln. Der Durchschnittssteuersatz wurde mit 27,48% errechnet.

Der Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes von 18,10% laut einer vom Bw. vorgelegten Rechnung konnte im Hinblick auf die obigen Ausführungen und den dem Bw. bei seiner Berechnung unterlaufenen Fehler (Ansatz des Arbeitslosengeldes in Höhe von ATS 449,- statt ATS 75.432,-) nicht entsprochen werden.

Der Berufung war daher teilweise statzugeben und der angefochtene Bescheid im Sinne der obigen Ausführungen abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Jänner 2005