



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 10. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Richter. Er wurde mit dem Bescheid datiert vom 12. August 2004 zur Einkommensteuer 2003 veranlagt. Dabei wurden € 33.092,00 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angesetzt, was gemeinsam mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 90.471,89 ergab. Von diesen wurden € 5.860,00 an Sonderausgaben abgezogen, was zu einem Einkommen von € 84.611,89 führt.

Als Tarifsteuer wurden € 34.056,25 errechnet und von diesem Betrag € 306,00 Unterhaltsabsetzbetrag, € 291,00 Verkehrsabsetzbetrag und € 54,00 an Arbeitnehmerabsetzbetrag abgezogen, was € 33.405,25 ergibt. Diese Summe entspricht 39,48% der € 84.611,89 der Bemessungsgrundlage.

Da der Berufungswerber in seiner Einkommensteuererklärung beantragt hatte, € 33.092,00, welche vom Finanzamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert wurden, der begünstigten Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) zu unterwerfen, wurde der errechnete Durchschnittsteuersatz von 39,48% auf

€ 51.519,89 (€ 20.340,05) und auf die weiteren € 33.092,00 der halbe Durchschnittsteuersatz von 19,74% (€ 6.532,36) angewendet.

Zuzüglich der auf die sonstigen Bezüge wie den 13. und 14. Monatsgehalt nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von € 620,00 (€ 555,77) errechnet sich daraus eine Einkommensteuer von € 27.428,18.

Von dieser wurde die anrechenbare Lohnsteuer von € 21.080,60 in Abzug gebracht und die festgesetzte Einkommensteuer mit € 6.347,58 beziffert. Für die bisher festgesetzte Einkommensteuer wurden € 0,00, für die entrichteten Anzahlungen € -9.000,00 angegeben und eine Abgabengutschrift von € 2.652,42 ausgewiesen.

In der gegen den genannten Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 12. August 2004 gerichteten Berufung vom 9. September 2004 brachte der Berufungswerber unter anderem vor, dass der dort aufgenommene Passus "*Bisher war vorgeschrieben*" unrichtig sei, da er bis zum Jahr 2003 nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gehabt habe und die von vorausbezahlten € 9.000,00 freiwillig bezahlt habe. Er sei der Ansicht, dass die der Vorauszahlung zu Grunde liegenden Einkünfte von € 33.092,00 solche aus einer Beteiligungsveräußerung seien. Nicht die Höhe der Berechnung betreffende Bemerkungen des Finanzamtes zur Höhe seiner Werbungskosten und den damit zusammenhängenden Hinweis auf mögliche finanzstrafrechtliche Folgen, für den Fall, dass der Berufungswerber in Zukunft nicht der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz folgen sollte, halte er für deplaziert.

Den Ausführungen zur Höhe der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit folgte der Hinweis, dass für den Berufungswerber die Bemessung der Steuer für die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit mit einem einheitlichen Durchschnittsteuersatz von 39,48% nicht nachvollziehbar sei. Er gehe vielmehr davon aus, dass sein Einkommen entsprechend dem Tarif zu versteuern sei. Er habe versucht seine Steuern mit Hilfe des auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung gestellten Berechnungsprogrammes zu ermitteln. Dies sei ihm aber nicht gelungen, da dieses Programm nicht ausreichend benutzerfreundlich sei. Er errechne daher die Einkommensteuer aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit unter Abzug des Unterhaltsabsetzbetrages mit € 17.180,00. Er stelle daher den Antrag sein Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit möge mit € 51.469,35, die darauf entfallende Einkommensteuer mit € 17.180,00 festgesetzt werden, sodass sich unter Bedachtnahme auf die Überzahlung bei den Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung von € 2.652,42 und "*in Folge mit € 21.080,60 einbehaltender Lohnsteuer von € 3.900,00 ein Gesamtguthaben € 6.552,42 ergibt*" und dessen Rückzahlung angeordnet werde.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 28. September 2004 wurde das Begehren des Berufungswerbers abgewiesen. Es wurde die Berechnung der Werbungskosten des Berufungswerbers aufgegliedert und hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer 2003 ausgeführt, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittsteuersatz anzuwenden ist, dieser nach dem Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln ist. Diese seien nach der Anwendung des Durchschnittsteuersatzes nicht nochmals abzuziehen (§ 33 Abs. 10 EStG 1988). Das Erfordernis der Ermittlung der Durchschnittsteuerbelastung bestehe vor allem in Fällen bei denen der Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 anzuwenden sei. Die Einkommensteuer sei daher wie dargestellt zu berechnen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 26. Oktober 2004 erklärte der Berufungswerber hinsichtlich der Werbungskosten die Berufung zurückzuziehen. Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer selbst, den nunmehr einzigen Berufungspunkt halte er seinen bisherigen Berufungsantrag aufrecht.

Es könne als unstrittig unterstellt werden, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wie dies auch in allen Vorjahren praktiziert worden sei, nach dem normalen Steuertarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 alter Fassung zu versteuern seien. Er teile die Ansicht, dass die Einkünfte von € 33.092,00 aus der Beteiligungsveräußerung nach § 37 EStG 1988 mit der Hälfte des Durchschnittsteuersatzes und der mit € 6.532,36 zu versteuern seien.

Einziger Streitpunkt sei, warum die Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 51.519,89 wegen der Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung nun anders als nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern wären. Die Ausnahmebestimmung des § 37 betreffe nur die dort genannten Einkünfte. Eine Ausnahmebestimmung zu § 33 Abs. 1 EStG 1988, wonach die Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Tätigkeit nunmehr mit dem auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatz von 39,48% zu versteuern seien, werde auch in der Berufungsvorentscheidung nicht genannt. § 37 Abs. 1 EStG normiere keinen Steuersatz für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern nur das Berechnungsmodell für die auf die begünstigten Einkünfte entfallende Steuer. Die vom Finanzamt vorgenommene, vom Berufungswerber bekämpfte Vorgangsweise würde die Begünstigung des § 37 EStG 1988 wieder unterlaufen.

Mit dem an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gerichteten Schreiben vom 16. November 2006 bekräftigte der Berufungswerber seine Ansicht, dass die nach § 3 EStG 1988 zu Recht erfolgte Besteuerung jenes Teils seiner Einkünfte, welcher aus der Veräußerung eines 1987 anlässlich der Gründung erworbenen Anteiles an einer GmbH keine Auswirkung auf die Tarifbesteuerung seiner Einkünfte als Justizbediensteter haben könne. Die von ihm bekämpfte

Vorgangsweise würde im Ergebnis dazu führen, dass die Steuerbegünstigung für die aus der Veräußerung des Anteiles an der GmbH erzielten Einkünfte zu einem erheblichen Teil wieder verloren ginge, was dem Sinn eines für bestimmte Einkünfte gewährten Steuersatzes widersprechen würde. In diesem Zusammenhang verweise der Berufungswerber zur Illustration auf die Bestimmungen der §§ 93 ff EStG 1988, wo unter anderem für Gewinnausschüttungen ein Steuersatz von 25% normiert werde, mit welchem derartige Erträge als endbesteuert gelten würden und keinerlei Auswirkungen auf sonstige Einkunftsarten haben und daher gänzlich unberücksichtigt bleiben würden. Dementsprechend könne auch in dem Fall, dass Gewinne nicht ausgeschüttet würden, sondern zur Stärkung einer GmbH in dieser verbleiben und sich erst im Falle der Veräußerung des Anteils kaufpreiserhöhend auswirken würden, es keine rechtliche Auswirkungen auf andere Einkommensteile geben.

Beigelegt war diesem Schreiben ein Auskunftersuchen des Berufungswerbers an den Bürgerservice des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. November 2006 mit der Fragestellung: *"Ändert sich für nach § 33 EStG 1988 zu versteuernde Einkünfte etwas, wenn zusätzlich einmalig nach § 37 Abs. 1 und 4 EStG 1988 zu versteuernde Einkünfte hinzukommen? Gibt es dazu Literatur oder Judikatur?"* und die Antwort vom gleichen Tag: *"§ 33 EStG 1988 regelt die Tarifsteuer, § 37 EStG 1988 die Progressionsermäßigung. Der Steuersatz ermäßigt sich für bestimmte im § 37 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Einkünfte um die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Auf die Versteuerung der Einkünfte, die gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 versteuert werden, hat die Anwendung der Tarifbegünstigung keine Auswirkung. Die angeführten Bestimmungen sind in den §§ 33 und 37 EStG 1988 geregelt. Weitere Hinweise finden sich in den Einkommensteuerrichtlinien unter den Randzahlen 7301 ff."*

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berechnung der Einkommensteuer ist im 3. Teil des EStG 1988, der den Titel *"Tarif"* trägt, geregelt.

Basis und Berechnungsgrundlage für die Berechnung des Tarifs nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 2003/124 I ist das Einkommen.

Das Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte der im § 2 Abs. 3 EStG 1988 genannten sieben Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie den Freibeträgen nach § 104 und § 105 EStG 1988 (Landarbeiterbefreiung, Inhaber von Operausweisen). Aufgrund von Sonderregelungen sind

weiter abzuziehen Freibeträge für Veräußerungsgewinne (§ 24 Abs. 4 EStG 1988), für Zulagen (§ 68 Abs. 1 EStG 1988), für Behinderte (§ 35), für Forschung (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988), für Lehrlinge (§ 124b Z 31 EStG 1988, der Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988), mit der Kapitalertragsteuer endbesteuerte Kapitaleinkünfte, die gemäß § 97 abgegolten sind, Einkünfte die unter die Regelung der Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG 1988 fallen und unter bestimmten Umständen Einkünfte, die unter ein Doppelbesteuerungsabkommen fallen beziehungsweise nach § 48 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) von der Abgabepflicht befreit sind.

Im Fall des Berufungswerbers stehen auch nach seinem eigenen Vorbringen die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 90.471,89) und jene aus der Veräußerung der Beteiligung (€ 33.092,00) außer Frage.

Diese 25%-ige Beteiligung an der GmbH hatte der Berufungswerber nach seinem eigenen Vorbringen seit 8. Mai 1978 im Privatvermögen und daraus soweit Ausschüttungen beschlossen wurden, gemäß § 97 EStG 1988 endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Veräußerung dieser Anteile im Berufungsjahr ist gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 (*"Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war."*) steuerpflichtig und führt zu Sonstigen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988.

Allerdings lässt sich aus dem Vorbringen des Berufungswerbers ableiten, worauf noch später genauer einzugehen sein wird, dass er die Einkünfte, welche aus der Veräußerung der Anteile an einer GmbH erwachsen sind, bei der Summe der Einkünfte abgezogen sehen und eigens besteuern möchte. Einen solchen Abzug sieht das EStG 1988 jedoch nicht vor (siehe die Aufzählung zur Ermittlung des Einkommens oben).

Da sich keine Hinweise finden, dass bei den Sonderausgaben des Berufungswerbers ein anderer Betrag als € 5.860,00 berücksichtigt werden sollte, ist daher von einem Steuerpflichtigen Einkommen des Berufungswerbers in Höhe von € 84.611,89 auszugehen.

Nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der oben zitierten Fassung ist auf diesen Betrag der progressive Stufentarif in der Form anzuwenden, dass die Einkommensteuer jährlich für die ersten € 3.640,00 Euro 0%, für die nächsten € 3.630,00 Euro 21%, für die nächsten € 14.530,00 31%, für die nächsten € 29.070,00 Euro 41% und für alle weiteren Beträge des Einkommens 50% beträgt.

Für das Einkommen des Berufungswerbers im Jahr 2003 in Höhe von € 84.611,89 sind dies € 34.056,25. Diese Summe ist noch um die in den Absätzen 4 bis 6 des § 33 EStG 1988

geregelten Absetzbeträge zu kürzen soweit deren Voraussetzungen (allenfalls Einschleifregelung) zutreffen.

Dies ist beim Berufungswerber hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages (€ 306,00), des Verkehrsabsetzbetrages (€ 291,00) und dem Arbeitnehmerabsetzbetrag (€ 54,00) der Fall, was eine Summe von € 33.405,00 ergibt.

Im § 33 Abs. 10 EStG 1988 wird weiter geregelt, dass, sofern in der Folge im Rahmen der Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) ermittelt wird (siehe letzter Absatz). Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Von den übrigen Regeln der Steuerfestsetzung im Dritten Teil des EStG 1988 kommt im konkreten Fall nur noch die Anwendung des § 37 Abs. 1 in Verbindung mit § 37 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in Betracht. Hier wird unter anderem bestimmt, dass sich der Steuersatz für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an einer inländischen Kapitalgesellschaft auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßigt.

Dass der Gewinn des Berufungswerber aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen GmbH € 33.092,00 ausmacht, ist unstrittig. Gleiches gilt für den die Höhe des anzuwendenden auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes von 39,48%, dessen Hälfte 19,74% beträgt. 39,48% von € 33.092,00 sind € 13.064,72. 19,74% von € 33.092,00 sind € 6.532,36.

Ist also die auf das Einkommen des Berufungswerbers entfallende Steuer von € 33.405,25 um die Hälfte des auf die € 33.092,00 Gewinn des Berufungswerber aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen GmbH entfallende Steuer, errechnet nach dem Durchschnittssteuersatz des gesamten Einkommens, also um € 6.532,36 zu kürzen, ergibt dies € 26.872,89.

Den gleichen Betrag (abgesehen von den immanenten Rundungsdifferenzen, die sich aus dem Rechnen mit zwei Nachkommastellen ergeben) erhält man auch, wenn man 39,48% von € 51.519,89 (Gesamteinkommen abzüglich Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung), nämlich € 20.340,05 und 19,48% von € 33.092,00 (Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung), nämlich € 6.532,36 addiert.

Letztendlich handelt es bei beiden Vorgangsweisen um mathematisch gleichwertige Darstellungen eines Vorganges ($a+b=c$; $c-b/2 = a+b/2 \gg c-b/2 = (c-b)+b/2$).

Dadurch, dass der Betrag, welcher sich dadurch ergibt, dass man vom Einkommen des Berufungswerbers den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung abzieht, den Einkünften

aus nichtselbständiger Arbeit ähnelt (€ 57.379,89 und € 51.519,89), sich aber um die Sonderausgaben (€ 5.860,00) unterscheidet, mag beim Berufungswerber der Eindruck entstanden sein, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einer Besteuerung mit einem Durchschnittsteuersatz unterworfen worden seien.

Wie jedoch gerade gezeigt, erfolgte die Berechnung der Einkommensteuer des Berufungswerbers dem Wortlaut der §§ 33 bis 38 EStG 1988 entsprechend, weswegen die Berufung spruchgemäß abzuweisen war. Dass das Finanzamt die Einkünfte aus der Veräußerung der GmbH-Anteile irrtümlich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anstelle bei den Sonstigen Einkünften eingeordnet hat, ändert nichts am Einkommen und am Leistungsgebot des angefochtenen Abgabenbescheides.

Soweit der Berufungswerber auf die Unterschiede zur Behandlung der nach § 97 EStG 1988 endbesteuerten Einkünfte und den im § 37 Abs. 1 EStG 1988 verwirklichten so genannten "*Schatteneffekt*" hinweist, ist ihm insofern Recht zu geben, als dass die übrigen Einkünfte des Berufungswerbers durch den Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung tatsächlich einer höheren Progression unterliegen, wie wenn er den gleichen Betrag aus endbesteuerten Einkünften erhalten hätte.

Dieser Effekt widerspricht sowohl dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welches dem System der progressiven Besteuerung im allgemeinen als Motiv unterstellt wird, als auch dem Gleichheitssatz. Aus diesem Grund wurde die Einführung der Endbesteuerung durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz (BGBl. 1993/11: Bundesverfassungsgesetz über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts [Endbesteuerungsgesetz]) praktisch der höchstgerichtlichen Kontrolle entzogen.

Der unabhängige Finanzsenat ist im übrigen gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) an die Gesetze gebunden, die im Fall des Berufungswerbers aufgrund des klaren Wortlautes keinen Raum für jedwede Interpretation im vom ihm vorgeschlagenen Sinn lassen.

Linz, am 4. Dezember 2006