



GZ. RV/0577-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wolfgang Zeindl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. April 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erhielt im Jahr 2001 folgende Bezüge :

• Arbeitslosengeld für 266 Tage (1.1. – 23.9.2001)	86.078,00 ATS	und
• Gehalt als technischer Angestellter bei der Firma M (24.9. – 31.12.2001): laut Lohnzettel Kennziffer 245	68.919,00 ATS	

laut Lohnzettel Kennziffer 245		
--------------------------------	--	--

Auf Antrag des Bw. vom 14. Jänner 2003 erfolgte mit Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2003 eine Arbeitnehmerveranlagung, die für das Jahr 2001 eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von –1.721,00 ATS (125,07 EUR) ergab.

Diese ermittelte sich laut Einkommensteuerbescheid wie folgt:

Bezüge Firma M	68.919,00 ATS	
abzüglich Werbungskostenpauschbetrag	- 1.800,00 ATS	
Gesamtbetrag der Einkünfte	67.119,00 ATS	
abzüglich (Topf-) Sonderausgaben	- 947,00 ATS	
Einkommen	66.172,00 ATS	
Einkommensteuer (§ 33 EStG 1988)	10.084,61 ATS	
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	- 11.805,60 ATS	
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.721,00 ATS	(125,07 EUR)
Abgabengutschrift	- 1.721,00 ATS	(125,07 EUR)

Bei Ermittlung der Einkommensteuer (§ 33 EStG 1988) kamen die Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Progressionsvorbehalt) zur Anwendung, da der Bw. in der Zeit vom 1.1. bis 23.9.2001 steuerfreie Arbeitslosenbezüge (§ 3 Abs. 1 Z. 5a EStG 1988) erhielt. Aufgrund des durchzuführenden Günstigkeitsvergleiches laut § 3 Abs. 2 3.Satz EStG 1988 war jener Tarif heranzuziehen, der sich unter Hinzurechnung der Arbeitslosenbezüge, somit auf ein Einkommen von 152.250,00 ATS, ergab.

Mittels Antragsformular E 3, Auflage 11.94 beantragte der Bw. am 11. Feber 2003 (Eingang beim Finanzamt am 13. Feber 2003) die Erstattung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.081,12 ATS für Zinsen des Jahres 2001 im Ausmaß von 4.324,46 ATS. Davon wurden mittels Bankbestätigungen Zinserträge in Höhe von 4.281,00 ATS bzw. Kapitalertragsteuern in Höhe von 1.070,00 nachgewiesen.

Mit Bescheid vom 2. April 2003 wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 EStG 1988 wieder aufgenommen und ein Einkommensteuerbescheid für 2001 erlassen, in dem die Einkommensteuer unverändert mit einem Negativbetrag von 1.721,00 ATS (125,07 EUR) festgesetzt wurde. Die Berechnung der Einkommensteuer erfolgte analog der Berechnung

laut Bescheid vom 30. Jänner 2003. Die beantragte Kapitalertragsteuererstattung wurde dabei nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 22. April 2003 (Eingang 25. April 2003) brachte der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2003 Berufung ein. Er ersuchte die beantragte Kapitalertragsteuererstattung bei der Einkommensteuerberechnung zu berücksichtigen und begründete dies damit, dass die "gesamten Einkünfte" die Höchstgrenze nicht überstiegen hätten und die Kapitalertragsteuer bei der Neuberechnung zu berücksichtigen gewesen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde angeführt, dass die Rückerstattung der Kapitalertragsteuer nur dann erfolgen könne, wenn das Einkommen (einschließlich Zinserträge und Berücksichtigung des Arbeitslosenbezuges) unter der Besteuerungsgrenze von 120.000,00 ATS liege. Da das maßgebliche Einkommen 2001 unter Einbeziehung des Arbeitslosengeldes in Höhe von 86.078,00 ATS aber 152.250,00 ATS betrage, sei die Berufung abzuweisen.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2003 (Eingang am 6. Juni 2003) stellte der Vertreter des Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diese wie folgt (Auszug):

Beim amtlichen Formular E 3, mit welchem die KEST beantragt wurde, sei die Definition falsch. Darin sei immer vom Begriff "gesamte Einkünfte" die Rede. Die Arbeitslosenbezüge würden aber nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften zählen, sondern nur zur Ermittlung des Steuersatzes herangezogen. Diese seien daher auch nicht in die für die KEST-Erstattung maßgebliche Bemessungsgrundlage einzurechnen (Einkommen und Einkünfte sind zwei verschiedene Begriffe).

Die Vorgangsweise des Finanzamtes sei aus der für die KEST-Erstattung maßgeblichen Bestimmung des § 97 EStG 1988 nicht nachvollziehbar.

Es werde ersucht der Berufung aufgrund des fehlerhaften Formulars stattzugeben.

Mit Vorlageantrag vom 9. Oktober 2003 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Rechtsfrage, ob für die Erstattung bzw. Anrechnung von Kapitalertragsteuern (im folgenden KEST) gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte (gegenständlich Arbeitslosenbezüge), die unter die Regelung des besonderen Progressionsvorbehalt des

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 fallen, bei der Berechnung der KEST-Erstattung (Anrechnung) zu berücksichtigen sind.

Bei Zinserträgen aus Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten iSd

§ 93 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag als KEST erhoben (§ 93 Abs. 1 EStG 1988). Mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25%

(§ 95 Abs. 1 EStG 1988), welche vom Schuldner der Kapitalerträge einzubehalten

(§ 95 Abs. 3 Z. 1 und Abs. 4 Z. 4 EStG 1988) und abzuführen ist, gilt nach

§ 97 Abs. 1 EStG 1988 für natürliche Personen die Einkommensteuer als abgegolten. Soweit die Steuer nach § 97 Abs. 1 abgegolten ist, sind die Kapitalerträge bei Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (§ 97 Abs. 3 EStG 1988).

Für jene Fälle, wo die erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer ist, sieht **§ 97 Abs. 4 EStG 1988** die Möglichkeit der Erstattung (Anrechnung) der Kapitalertragsteuer vor.

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 lautet (Auszug):

Ist eine nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer (25 %) oder der freiwillig geleistete Betrag, so ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden.

Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

- 1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen.*
- 2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder Kinderabsetzbetrag vermittelt.*

Unstrittig ist, dass die beantragten Kapitalertragsteuererstattungen aus Kapitalerträgen im Sinne des § 97 Abs. 1 und 2 EStG 1988 stammen, konkret aus Zinserträgen im Sinne von § 93 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 (aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen aus Bankgeschäften gegenüber Kreditinstituten). Vom beantragten Erstattungsbetrag im Ausmaß von 1.081,12 ATS liegen Nachweise bzw. Belege über 1.070,00 ATS vor. Ein zu berücksichtigender Anspruch des Bw. auf den Alleinverdiener- oder Kinderabsetzbetrag besteht nicht.

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 ist als Ergänzung der Veranlagungsvorschriften der §§ 39 und 41 EStG 1988 zu sehen, da die Anrechnung bzw. Erstattung im Rahmen der Veranlagung erfolgt. Die Anrechnung bzw. Rückerstattung der KEST hat sich daher an den in den §§ 39 und 41 EStG 1988 vorgegebenen Grenzen zu orientieren. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, erfolgt eine Veranlagung nur nach Maßgabe des § 41 EStG 1988 (*Doralt, EStG 4.Auflage, § 97 Rz.66 und Rz. 7824 EStR 2000*).

Sofern die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 (Pflichtveranlagung in den laut Ziffer 1 bis 5 angeführten Fällen) wie im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, ist gemäß **§ 41 Abs. 2 EStG 1988** eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen möglich. Ein Antragsveranlagungstitel besteht jedenfalls dann, wenn im Einkommen abzugspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als 300,00 ATS (22,00 EUR) enthalten sind.

Ein Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 ist an keine Form gebunden, aus dem Antrag muss sich das Begehren auf Durchführung einer Veranlagung ergeben. Ein Antrag auf KEST-Erstattung bzw. Anrechnung gemäß § 97 Abs.4 EStG 1988 gilt als Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 (*Endbesteuerungs-Erlaß AÖF 1994/175 Pkt 5.1.4. letzter Satz*).

Der Endbesteuerungs-Erlaß (AÖF 1994/175) sieht eine vereinfachte Erstattung der KEST vor, wenn das Einkommen insgesamt unter der Besteuerungsgrenze liegt. Laut Punkt 5.2.1 des Erlasses kann in diesen Fällen eine vollständige Veranlagung unterbleiben. Für die Erstattung ist der Vordruck E 3 zu verwenden und eine Bankbestätigung über die Höhe der Zinsen und KEST anzuschließen. Die im Vordruck E 3 für das vereinfachte Verfahren vorgesehenen Einkunfts-Grenzbeträge sind so angenommen, dass es immer –also bei Zusammensetzung des Einkommens aus jeglichen Einkunftsarten – zu einer Erstattung der gesamten Kapitalertragsteuer kommt. Eine Rückerstattung der gesamten KEST erfolgt in jedem Fall dann, wenn das Einkommen (einschließlich Zinserträge) unter der Besteuerungsgrenze liegt (*Rz. 7829 und 7832 EStR 2000*). Im Erstattungsformular für das Jahr 2001 (Seite 3) wird darauf hingewiesen, dass bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuern nur erfolgen kann, wenn die gesamten Einkünfte (einschließlich der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte) 120.000,00 ATS nicht übersteigen und bei Übersteigen der Einkunfts Grenze die Kapitalertragsteuer nur im Wege der vollständigen Einkommensteuerveranlagung angerechnet wird.

Die KEST ist als bloße Vorerhebungsform der Einkommensteuer konzipiert. Durch § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll erreicht werden, dass in jenen Fällen, wo eine Veranlagung unter Miteinbeziehung der Kapitaleinkünfte eine niedrigere Steuer ergibt, die Besteuerung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte mit der Tarifsteuer begrenzt wird und mittels Antrag

eine die Tarifsteuer übersteigende Kapitalertragsteuer rückgefordert werden kann. Damit wird dem Wesen der Einkommensteuer als Subjektsteuer Rechnung getragen und dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprochen. Die KEST-Belastung soll nicht höher sein, als bei einer Volltarifizierung des Einkommens.

Das – nicht gesetzlich festgelegte - vereinfachte Erstattungsverfahren betrifft jene Fälle, bei denen eine Veranlagung bzw. Berechnung der Einkommensteuer nach dem Tarif unter Miteinbeziehung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte keine Einkommensteuer ergeben würde und dies zwangsläufig im Falle einer Veranlagung eine vollständige Erstattung der KEST zur Folge haben würde.

Im gegenständlichen Fall zielt der mittels Formular E 3 eingebrachte Antrag, der gleichzeitig als Antrag auf Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften im Sinne von § 41 Abs. 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist, auf eine vollständige Erstattung bzw. Anrechnung der KEST ab. Eine Veranlagung, die eine Rückerstattung der KEST zur Folge hat, hat grundsätzlich sämtliche Wirkungen einer normalen Veranlagung (*Doralt, EStG 4.Auflage, § 97 Rz.64 sowie Rz. 7821 und 7825 EStR 2000*).

Wenn der Bw. seinen (100%igen) KEST-Erstattungsanspruch darauf stützt, dass die im Erstattungsformular E 3 angeführte Besteuerungsgrenze nicht überschritten worden sei, weil das Arbeitslosengeld nicht zu berücksichtigen sei, ist dem folgendes entgegenzuhalten:

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 macht den Erstattungsanspruch nicht davon abhängig, ob bestimmte Einkommensgrenzen über- oder unterschritten werden, sondern ordnet für die Beurteilung, ob und in welchem Ausmaß eine Erstattung von Kapitalertragsteuern zusteht, eine Vergleichsrechnung zwischen Tarifsteuer und Kapitalertragsteuer an.

Für diese Vergleichsrechnung ist das steuerpflichtige Einkommen um die in Rede stehenden Kapitaleinkünfte zu erhöhen und davon die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der maßgeblichen Tarifvorschriften ermitteln. Die sich daraus ergebende Steuerschuld nach Abzug der KEST wird sodann mit der Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge und ohne Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer verglichen. Eine Erstattung erfolgt nur insoweit, als die Steuerschuld ohne Ansatz der abgegoltenen Kapitalerträge jene Steuerschuld übersteigt, die sich bei Ansatz der Kapitalerträge unter nachfolgender Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer ergibt (*Hofstätter/Reichel, EStG 1988 Band III, Stand August 2003 Rz 6 zu § 97 EStG 1988*).

Ein Erstattungsanspruch steht daher nur dann zu, wenn eine (fiktive) Veranlagung bei Miteinbeziehung der kapitalertragsteuerlichen Einkünfte und Anrechnung der KEST eine

niedrigere Einkommensteuerschuld ergeben würde, als die bisherige Veranlagung ohne Berücksichtigung der maßgeblichen Kapitaleinkünfte ergibt.

Die Berechnung der "Tarifeinkommensteuerschuld" für die Kapitaleinkünfte gemäß § 97 Abs. 4 1. Satz EStG 1988 erfolgt im Rahmen einer (fiktiven) Veranlagung der KEST-pflichtigen Einkünfte, dabei sind alle relevanten Tarifvorschriften (3. Teil des EStG bzw. §§ 33 bis 38) und Veranlagungsnormen (4. Teil des EStG 1988 bzw. §§ 39 bis 46) zu berücksichtigen.

Bemessungsgrundlage für den **Tarif** ist das Einkommen, welches in § 2 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt definiert ist:

"Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§ 34 und 35) und der Freibeträge nach den §§ 104 und 105."

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt den Einkommensbegriff nur allgemein. Erst die weiteren Bestimmungen des EStG ermöglichen es, das steuerpflichtige Einkommen – und somit die für den Tarif maßgebliche Bemessungsgrundlage - exakt zu ermitteln. Zu diesen Bestimmungen gehört unter anderem § 3 EStG 1988, der steuerfreie aus dem Einkommen auszuscheidende Einkommensteile aufzählt und § 41 Abs. 3 EStG 1988, der bei Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte die anderen Einkünfte um einen Freibetrag von 10.000,00 ATS kürzt (Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Rz. 5 zu § 2 EStG 1988 III).

Grundsätzlich ist der Einkommensteuertarif des §§ 33 EStG 1988 ein progressiver Staffel- oder Stufentarif. Aus dem ersten Halbsatz von § 33 Abs. 10 EStG 1988 ergibt sich, dass in bestimmten gesetzlich geregelten Fällen bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz bzw. eine besondere Berechnung anzuwenden ist. Die Norm des § 33 Abs. 10 EStG 1988 regelt für diese besonderen Fälle eine einheitliche Form der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes.

Einen derartigen Sonderfall der Steuerberechnung normiert § 3 Abs. 2 EStG 1988, wenn in einem Veranlagungszeitraum neben steuerpflichtigen Einkünften bestimmte steuerfreie soziale Transferleistungen bezogen werden. Erhält ein Steuerpflichtiger nur für einen Teil des Kalenderjahres unter anderem versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld, so sind für das restliche Kalenderjahr bezogene Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 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 festgesetzte Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6 ff zum 3. AbgÄG 1987, BGBl 606) den unerwünschten Effekt der Milderung der Steuerprogression zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Veranlagungszeitraum mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Um diese Milderung der Progression auszuschließen, hat der Gesetzgeber den Veranlagungszeitraum auf jenen Zeitraum reduziert, in dem Erwerbs- oder Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies wird durch Hochrechnung der Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges der Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte erreicht, wobei für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbs- oder Pensionseinkünfte im Restzeitraum des Veranlagungsjahres überdies vorgesehen ist, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf.

Verfassungsrechtliche Bedenken, die gegen diese Gesetzesstelle erhoben wurden, hat der VfGH (E 28.6.1990, G 71 ua/90) nicht geteilt und die Bestimmung mit der Verfassungsrechtslage in Einklang stehend befunden (*Fuchs in Hofstätter/Reichel EStG 1988 III Rz. 34 zu § 3*).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde handelt es sich bei § 3 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 33 Abs.10 EStG 1988 um eine Tarifvorschrift, die bei einer Veranlagung anzuwenden ist und somit auch für Zwecke der in § 97 Abs. 4 EStG 1988 geforderten Vergleichsrechnung als Maßstab dafür, ob eine beantragte Kapitalertragsteuererstattung (Anrechnung) zusteht, entsprechend Berücksichtigung finden muss.

Von den **Veranlagungsnormen** ist in Zusammenhang mit der Anrechnung von Kapitalertragsteuern – wie im gegenständlichen Fall - die Bestimmung des § 46 Abs.1 Z. 2 2.Satz (Anrechnung von Abzugssteuern) in Verbindung mit § 41 Abs. 3 EStG 1988 (Veranlagungsfreibetrag) von besonderer Bedeutung. Nach § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 gilt der Grundsatz, dass Kapitalertragsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als die entsprechenden Einkünfte in die Veranlagung miteinbezogen werden, was grundsätzlich insoweit nicht der Fall ist, als der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 von diesen Einkünften abgezogen wird.

Dieses Anrechnungsverbot kann in bestimmten Fällen dazu führen, dass die einbehaltene KEST höher ist als sie im Falle der Veranlagung der entsprechenden Kapitalerträge wäre. Dies

würde dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, weshalb § 46 Abs.1 Z 2 EStG 1988 zwingend einen Günstigkeitsvergleich zwischen der Veranlagung mit Veranlagungsfreibetrag und ohne Veranlagungsfreibetrag vorsieht (*Lattner/Herzog*, RdW 1990,93).

Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist daher insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrags keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre.

Dafür ist zuerst die Einkommensteuerschuld mit Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages jedoch ohne Anrechnung der KEST zu ermitteln und diese der Einkommensteuerschuld ohne Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages jedoch mit Anrechnung der KEST (Kontrollrechnung) gegenüberzustellen. Ist das Absehen von der Anwendung des Freibetrages bei dafür gleichzeitiger Anrechnung der KEST günstiger, so ist diese günstigere Vorgangsweise maßgebend. Die Veranlagung ist stets mit Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages durchzuführen, für den Fall dass die Variante ohne Berücksichtigung des Freibetrages mit Anrechnung der KEST die günstigere darstellt, wird die anzurechnende Kapitalertragsteuer entsprechend korrigiert.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies im Ergebnis nunmehr folgendes:

Zwecks Ermittlung der für die Kapitalertragsteuererstattung gemäß § 97 Abs. 4 1. Halbsatz EStG 1988 relevanten Tarifsteuer für die maßgeblichen Kapitalerträge ist die besondere Steuerermittlung im Sinne von § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit Berücksichtigung der (nicht hochzurechnenden) Kapitaleinkünfte von 4.281,00 ATS vorzunehmen.

Nachdem ein Antrag auf KEST-Erstattung bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften gleichzeitig einen Antrag im Sinne von § 41 Abs. 2 EStG 1988 darstellt und eine Veranlagung, die auf eine KEST Rückerstattung abzielt, grundsätzlich sämtliche Wirkungen einer normalen Veranlagung nach sich zieht, gelangt die Bestimmung des § 41 Abs. 3 EStG 1988 betreffend den Abzug eines Veranlagungsfreibetrages von höchstens 10.000,00 ATS bzw. 730,00 € (Einschleifregelung zwischen 10.000,00 und 20.000,00 ATS) zur Anwendung.

Im gegenständlichen Fall fallen die gesamten "Nebeneinkünfte" (Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4.281,00 ATS) unter den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988.

Zur Beurteilung, ob eine KEST-Erstattung zusteht, ist der Günstigkeitsvergleich gemäß § 46 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 durchzuführen, nachdem eine KEST-Anrechnung (und in der Folge eine KEST-Erstattung) von Einkünften, die unter den Veranlagungsfreibetrag fallen,

nur dann zulässig ist, wenn sich unter Miteinbeziehung der Kapitaleinkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage – also ohne Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages - und gleichzeitiger KEST-Anrechnung insgesamt eine niedrigere Einkommensteuerschuld ergibt als bei Abzug des Veranlagungsfreibetrages ohne KEST-Anrechnung.

Die Vergleichsrechnungen unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 3 Abs. 2 und § 46 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

		ATS	ATS	ATS
<u>a) Einkommensteuer bei Endbesteuerung der Kapitalerträge</u>			<u>Vergleichsrechnung § 3 Abs. 2 EStG</u>	
(Bescheid vom 2. 4. 2003)			Hochrechnung	Vollbesteuerung
			Aktivbezüge	Arb.geld
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	99 Tage	68.919,00	254.095,00	
abzüglich Werbungskosten		-1.800,00	-1.800,00	
		67.119,00	252.295,00	67.119,00
Sonderausgaben		-947,00	-947,00	-947,00
Steuerpflichtiges Einkommen		66.172,00	251.348,00	
gerundet			251.300,00	
Arbeitslosenbezüge	266 Tage	86.078,00		86.078,00
				152.250,00
				152.300,00
0% für 50.000,00			0,00	0,00
21 % für 50.000,00			10.500,00	10.500,00
31 % für die restlichen 151.300,00			46.903,00	16.213,00
Steuer vor Absetzbeträge			57.403,00	26.713,00
Allgemeiner Absetzbetrag			-9.375,00	-11.877,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag			-750,00	-750,00
Verkehrsabsetzbetrag			-4.000,00	-4.000,00
Steuer nach Absetzbeträge			43.278,00	10.086,00
			43278/251300 =	10086/66172=
Durchschnittsteuersatz (Steuer nach Absetzbeträge/ gerundetes Einkommen)			17,22%	15,24%
Einkommensteuer auf steuerpflichtiges Einkommen iHv	66.172,00		11.395,91	10.086,00
Anrechenbare Lohnsteuer			-11.805,60	-11.805,60
Einkommensteuergutschrift			-409,69	-1.719,60
				-1.721,00
				lt. Bescheid

Die Vergleichsrechnung gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 führt bereits bei der Erstveranlagung zum Ergebnis, dass eine Miteinbeziehung des grundsätzlich steuerfreien Arbeitslosengeldes eine niedrigere Einkommensteuerschuld ergibt als bei Hochrechnung der Aktivbezüge. Somit sind die Arbeitslosenbezüge wie steuerpflichtige Bezüge bei der Veranlagung bzw. bei Ermittlung der Einkommensteuerschuld zu berücksichtigen.

b) Einkommensteuer bei "fiktiver" Veranlagung der kapitalertragsteuerrelevanten Einkünfte
(unter Berücksichtigung des Günstigkeitsvergleiches gemäß § 46 Abs.1 2. Satz EStG 1988)

ba) Variante mit Berücksichtigung (Abzug) des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG
Dies entspricht im Ergebnis der Variante 1, da sämtliche Kapitaleinkünfte unter den Freibetrag fallen.
Eine Anrechnung der KEST kommt gemäß § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 nicht in Betracht.
Die Einkommensteuerschuld beträgt in diesem Fall (siehe Ermittlung oben)

ATS

10.086,00

bb) Variante ohne Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages und mit Anrechnung der KEST

		ATS	ATS Vergleichsrechnung § 3 Abs. 2 EStG Hochrechnung Aktivbezüge	ATS Vollbesteuerg Arb.geld
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	99 Tage	68.919,00	254.095,00	
abzüglich Werbungskosten		<u>-1.800,00</u>	<u>-1.800,00</u>	
		67.119,00	252.295,00	67.119,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen		4.281,00	4.281,00	4.281,00
Sonderausgaben		<u>-947,00</u>	<u>-947,00</u>	<u>-947,00</u>
Steuerpflichtiges Einkommen		<u>70.453,00</u>	<u>255.629,00</u>	<u>70.453,00</u>
gerundet			<u>255.600,00</u>	
Arbeitslosenbezüge	266 Tage	86.078,00		<u>86.078,00</u>
				<u>156.531,00</u>
				<u>156.500,00</u>
0% für 50.000,00			0,00	0,00
21 % für 50.000,00			10.500,00	10.500,00
31 % für die restlichen 155.600,00			<u>48.236,00</u>	<u>17.515,00</u>
Steuer vor Absetzbeträge			58.736,00	28.015,00
Allgemeiner Absetzbetrag			-9.292,00	-11.835,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag			-750,00	-750,00
Verkehrsabsetzbetrag			<u>-4.000,00</u>	<u>-4.000,00</u>
Steuer nach Absetzbeträge			<u>44.694,00</u>	<u>11.430,00</u>
			44694/255600=	11430/70453=
Durchschnittsteuersatz (Steuer nach Absetzbeträge/ gerundetes Einkommen)			17,49%	16,22%
Einkommensteuer auf steuerpflichtiges Einkommen	70.453,00		12.319,35	11.430,00
Anrechenbare Kapitalertragsteuer			<u>-1.070,00</u>	<u>-1.070,00</u>
			11.249,35	10.360,00
Anrechenbare Lohnsteuer			<u>-11.805,60</u>	<u>-11.805,60</u>
Einkommensteuergutschrift			<u>-556,25</u>	<u>-1.445,60</u>
				rund -1.446,00

Tabellarisch zusammengefasst stellt sich das Ergebnis der Vergleichsrechnung gemäß
§ 97 Abs. 4 EStG 1988 folgendermaßen dar:

	Einkommen- steuer ATS	Anrechenbare KESt ATS	Einkommenschuld nach KESt-Abzug ATS
1. Veranlagung ohne Kapitalerträge	10.086,00	0,00	10.086,00
2. Veranlagung (fiktiv gemäß § 97 Abs. 4 EStG) *)			
a) mit Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages	10.086,00	0,00	10.086,00
b) ohne Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages	11.430,00	1.070,00	10.360,00
3. Mehr- bzw. Minderbetrag			
1 - 2a)	0,00	0,00	0,00
1 - 2b)	-1.344,00	-1.070,00	-274,00

*) unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 46 Abs.1 Z. 2 EStG 1988

Der im Rahmen der (fiktiven) Veranlagung der Kapitaleinkünfte durchzuführende Günstigkeitsvergleich gemäß § 46 Abs. 1 2.Satz EStG 1988 in Verbindung mit § 41 Abs. 3 EStG 1988 (siehe Tabelle Punkt 2a und 2b) ergibt bei Außerachtlassung des Veranlagungsfreibetrages insgesamt eine höhere Einkommensteuerschuld (10.360,00 ATS) als bei Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages (10.086,00 ATS). Es kommt somit die Grundsatznorm gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung, nach der eine Kapitalertragsteueranrechnung nicht Betracht kommt, weil die zugrundeliegenden Einkünfte zur Gänze unter den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 fallen und somit keine veranlagten Einkünfte darstellen.

Für die beantragte Kapitalertragsteuererstattung bedeutet dies im Endergebnis, dass eine (fiktive) Veranlagung der abgegoltenen Kapitalerträge unter Berücksichtigung der besonderen Tarifvorschriften des § 3 Abs. 2 EStG 1988 und der Veranlagungsnormen (im besonderen § 46 iVm § 41 Abs. 3 EStG 1988) keine niedrigere Einkommensteuerschuld als im Falle der Nichtmiteinbeziehung der abgegoltenen Kapitalerträge ergibt (siehe Tabelle Punkt 1), weshalb eine Erstattung von Kapitalertragsteuern in der Bestimmung des § 97 Abs. 4 EStG 1988 keine Deckung findet.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, 11. Mai 2004