



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., vom 31. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes B. vom 24. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr 2004 vom 9. März bis 11. September Arbeitslosengeld in Höhe von 7.560,41 €, vom 13. September bis 22. Oktober Arbeitslosengeld in Höhe von 1.617,20 €, vom 23. Oktober bis 26. Dezember Arbeitslosengeld in Höhe von 2.627,95 € und Krankengeld während Arbeitslosigkeit in Höhe von 40,43 €. In seiner elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung wurden außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 10.325,85 € (von 1. Jänner bis 29. Februar), negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.066,11 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.640,70 € ausgewiesen.

Der am 24. März 2005 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, der die Einkommensteuer mit 3.061,96 € festsetzte, enthält folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweis zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 9.259,74 € durch 73 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 46.901,84 €

ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 31,01 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

In der dagegen erhobenen Berufung vom 31. März 2005 wandte sich der Bw. gegen diese Berechnungsweise, insbesondere gegen die Hochrechnung in einen fiktiven Jahresbetrag. Der Bw. meint sogar, dass *"der § 3 Abs. 2 EStG, mit einem Progressionsvorbehalt gegenüber einer bestimmten Gruppe an Steuerpflichtigen (Beziehern von Arbeitslosengeld und Notstandshilfe), die offenbar ganz besonders "geschröpft" werden sollen, nachdem alle anderen Steuerpflichtigen keinen ausdrücklichen Progressionsvorbehalt auch nur in irgend einer Form haben, widerspricht ...nicht nur dem gesamten sonstigen Einkommensteuergesetz, ...sondern auch dem Gleichheitsgrundsatz, da nur ein Teil der Steuerpflichtigen, die offenbar ganz besonders "geschröpft" werden sollen, von diesem Progressionsvorbehalt betroffen werden."*

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sei daher in der vorliegenden Form offensichtlich verfassungswidrig.

Der Bw. wendet sich auch gegen die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nach § 41 EStG 1988. Seiner Ansicht nach liegen die Voraussetzungen einer amtswegigen Veranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht vor, da weder neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften keine anderen Einkünfte in einem Gesamtbetrag von 730,00 € (Anm: 1.640,70 € minus 1.066,11 € ergibt 574,59 €) vorlägen noch ein Antrag auf Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte von ihm für 2004 eingebracht wurde. Vielmehr handle das Finanzamt eigenmächtig, wenn es seine Einkommensteuererklärung vom 2. Februar 2004 in einen Antrag auf Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte umwidme und eine Veranlagung für alle sonstigen Einkünfte vornehme und für die Berechnung der Einkommensteuer einen Durchschnittssteuersatz mit einem hochgerechneten Einkommen nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 berechne und festsetze.

Der Bw. hege weiters auch Zweifel, ob § 3 Abs. 2 EStG 1988 formal überhaupt angewendet werden könne, weil die Bestimmung des § 33 Abs. 10 EStG 1988 laute, dass nur "im Rahmen einer Veranlagung" ein Durchschnittssteuersatz zur Anwendung komme, eine Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkommen nach § 41 EStG 1988 aber nicht vorgesehen sei. Infolge der Nichtanwendbarkeit des § 33 Abs. 10 EStG 1988, wäre also § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht relevant, weil diese Bestimmung nur die Berechnung eines Durchschnittssteuersatzes regle, nicht aber die Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes zur Berechnung der Einkommensteuer überhaupt.

Falls die Bestimmung des § 33 Abs. 10 EStG 1988 dennoch angewendet werden sollte, so wäre das gesamte, tatsächlich erzielte Einkommen mit dem Durchschnittssteuersatz zu

versteuern, was zu einer extremen gesetzwidrigen Steuerungerechtigkeit führe, wenn Einkommensteile mit einem, nur nach einem mit einer Hochrechnung berechneten fiktiven Einkommen, welches tatsächlich und nachweislich nie in dieser Höhe erreicht wurde, bemessenen Steuersatz besteuert werde.

Des weiteren ist für den Bw. nicht ersichtlich, inwieweit der Gesetzeswortlaut in § 3 Abs. 2 EStG 1988 ("die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde") zu deuten wäre.

Da § 3 Abs. 2 EStG 1988 daher offensichtlich im Widerspruch zur gesamten übrigen Einkommensteuergesetzgebung stehe, beantragt der Bw. die Festsetzung der Einkommensteuer ausschließlich nach § 33 Abs. 1 und 2 EStG 1988 unter Berücksichtigung aller steuerpflichtiger Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, selbständiger Tätigkeit und aus Vermietung und unter Berücksichtigung bereits bezahlter Einkommensteueranteile (Lohnsteuer).

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Bei der Ermittlung des Einkommens waren folgende Beträge zu berücksichtigen (in €):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		- 1.066,11
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245) (1.1.-29.2.)	10.690,85	
abzüglich Werbungskosten	-365,00	10.325,85
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		1.640,70
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)		- 574,59
Gesamtbetrag der Einkünfte		10.325,85

Zusätzlich bezog der Bw. steuerfrei für die Zeiträume von 9. März bis 11. September 7.560,41 €, von 13. September bis 22. Oktober 1.617,20 € und von 23. Oktober bis 26. Dezember 2.627,95 € Arbeitslosengeld und Krankengeld in Höhe von 40,43 €, somit insgesamt 11.845,99 € für 292 Tage des Streitjahres.

Nach § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird. Der Versand der Steuererklärungen für das Jahr 2004 erfolgte Ende 2004, sodass sich schon daraus eine Steuererklärungspflicht ergibt.

Darüber hinaus ist gemäß § 3 Abs. 2 2. Absatz 2. Satz EStG 1988 die auszahlende Stelle der steuerfreien Bezüge (Arbeitsmarktservice) verpflichtet, dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers entsprechende Mitteilungen (Name und Anschrift des Bezugsempfängers, seine Versicherungsnummer, die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden) zu übersenden. Der Bezug von Arbeitslosengeld löst daher das oben dargestellte Hochrechnungsverfahren aus. Die Ermittlung eines fiktiven Jahreseinkommens wird ausschließlich zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen, wobei ein Durchschnittssteuersatz ausschließlich bei hochgerechneten Einkommen zur Anwendung kommt und daher nicht bei der Kontrollrechnung herangezogen werden darf. Die steuerfreien Transferleistungen wurden weder in die Hochrechnung einbezogen noch dem ermittelten Durchschnittssteuersatz unterworfen.

Die Einkommensteuer ist nach dem Einkommen zu veranlagern, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, also nach seinen sämtlichen Einkünften.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge u.a. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 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 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist die Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. 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 Erl. zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne, 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 Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbeinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz. 34). Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Daher erfolgte zunächst für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den im Bescheid als solchen bezeichneten "Durchschnittssteuersatz" eine Gegenüberstellung von Hochrechnung und Kontrollrechnung (in €):

	Hochrechnung lt. Bescheid	Kontrollrechnung
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	10.690,85	10.690,85
Progressionseinkünfte	0,00	11.845,99
abzüglich Werbungskosten	-365,00	-365,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-1.066,11	-1.066,11
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.640,70	1.640,70
Veranlagungsfreibetrag § 41 Abs. 3	-574,59	-574,59
Gesamtbetrag der Einkünfte	10.325,85	22.171,84
abzüglich Sonderausgaben	-462,96	-462,96
Einkommen	9.862,85	21.708,88
fiktive Bemessungsgrundlage	46.901,84 (hochgerechnet)	21.708,88

Berechnung der Steuer:		
0 % für die ersten 3.640,00 €	0,00	0,00
21 % für die nächsten 3.630,00 €	762,30	762,30
31 % für die nächsten 14.530,00 € bzw. die restlichen 14.438,88	4.504,30	4.476,05
41 % für die restlichen 25.101,84 €	10.291,75	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	15.558,35	5.238,35
abzüglich Alleinverdienerabsetzbetrag	-669	-669
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291	-291
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54	-54
abzüglich allgemeiner Absetzbetrag		-620,65
fiktive Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		3.603,70
Steuer für Durchschnittssteuersatz	14.849,35	
31,66 % von 9.862,89	3.122,59	
Steuer sonstige Bezüge	3,48	
Einkommensteuer	3.061,96	3.603,70 (ohne sonstige Bezüge)

Eine Gegenüberstellung ergibt bei der Kontrollrechnung eine höhere Steuer als die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ermittelte. Die festgesetzte Steuer (3.061,96 €) ist daher nicht höher als jene, die sich bei Besteuerung auch der Transferleistungen ergeben würde. Es wird somit festgehalten, dass im gegenständlichen Fall die Kontrollrechnung – also die Besteuerung sämtlicher Bezüge (auch des Arbeitslosengeldes) - eine höhere Einkommensteuer ergibt als die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 gesetzlich vorgesehene Steuerbelastung aufgrund der Hochrechnung.

Zu der vom Bw. empfundenen sozialen Ungerechtigkeit wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juli 1999, 94/13/0024, verwiesen, wonach unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ausgeführt wird, dass § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes

hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Veranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll daher gerade Steuerungerechtigkeiten vermeiden.

Zudem hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90-8, die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972 bereits ausgesprochen, sodass auch bezüglich der praktisch wörtlich übernommenen Nachfolgeregelung eine wie immer geartete Verfassungswidrigkeit nicht angenommen werden kann. Der Verfassungsgerichtshof 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 Zieles notwendig und zu rechtfertigen ist.

Im Übrigen ist es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates über die Verfassungsmäßigkeit einer Bestimmung abzusprechen, da dieser an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall das Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen wurde, während im restlichen Zeitraum nichtselbständige Einkünfte anfielen. Die Voraussetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist daher gegeben. Die Einkommensteuer wurde – wie vom Unabhängigen Finanzsenat nochmals nachkontrolliert wurde – in rechtlich zutreffender Höhe festgesetzt, wobei auch die schon einbehaltene Lohnsteuer angerechnet wurde. Da – wie schon erwähnt – auch der Verfassungsgerichtshof die Rechtslage als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft hat, war der Rechtsansicht des Bw. nicht zu folgen.

Die Berufung war daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

Wien, am 30. Juni 2005