



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, vom 11. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2002 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der Firma B. Er war bei diesem Arbeitgeber ab 6. Mai 2002 bis 31. Dezember 2002 beschäftigt. Vom 3. April bis zum 5. Mai 2002 bezog der Bw. Arbeitslosenunterstützung. Daneben waren ihm im Jahr 2002 laut Mitteilung der F noch Zahlungen in der Höhe von 23.410,90 € brutto zugeflossen.

Bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wurden auf Grund des Bezuges von Arbeitslosengeld im Veranlagungszeitraum die Einkünfte auf ein fiktives Einkommen hochgerechnet und ein Durchschnittsteuersatz ermittelt. Der Bescheid ergab eine Nachforderung in der Höhe von 951,05 €.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Der Bw. brachte darin vor, dass der Bescheid nicht richtig berechnet worden sei. Er beantragte die Erlassung eines neuen Bescheides.

Nach Überprüfung des Bescheides entschied das Finanzamt mit abweisender Berufungsvorentscheidung und wies in der Begründung darauf hin, dass auch die Bezüge der F in die Berechnung der Einkommensteuer miteinbezogen werden mussten.

Der Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er brachte vor, dass er seitens der F nur 8.354 € erhalten habe, welche nicht eine Steuernachzahlung in der Höhe von 951,05 € ergeben könnten.

Aus einem Aktenvermerk des Steueraktes ist ersichtlich, dass die Finanzbehörde telefonisch bei der F die tatsächliche Höhe der zugeflossenen Beträge erhob. Die Nachfrage ergab, dass die Bezüge in der in der Mitteilung ausgewiesenen Höhe zugeflossen waren.

Die Finanzbehörde legte die Berufung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bw. erzielte im Jahr 2002 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der Firma B. Er war bei diesem Arbeitgeber ab 6. Mai 2002 bis 31. Dezember 2002 beschäftigt. Vom 3. April bis zum 5. Mai 2002 bezog der Bw. Arbeitslosenunterstützung. Daneben waren ihm im Jahr 2002 von der F noch Zahlungen in der Höhe von 23.410,90 € brutto zugeflossen.

Beweiswürdigung:

Der Bw. bringt vor, dass er nur 8.354 € an Insolvenzausfallsgeld erhalten habe. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass laut Mitteilung der F der Bw. Insolvenzausfallsgeld in der im Bescheid ausgewiesenen Höhe erhalten hat. Diese Mitteilung wurde über neuerliche Nachfrage bezüglich der Höhe der ausbezahlten Beträge von der F neuerlich bestätigt. Auf Grund dieser Angaben wird daher davon ausgegangen, dass der laut Mitteilung bezahlte Betrag dem Bw. zugeflossen ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Einkommensteuer im Jahr 2002 jährlich

| | |
|---------------------------|------------|
| für die ersten 3.640 € | 0 Prozent |
| für die nächsten 3.630 € | 21 Prozent |
| für die nächsten 14.530 € | 31 Prozent |

| | |
|--|------------|
| für die nächsten 29.070 € | 41 Prozent |
| für alle weiteren Beträge des Einkommens | 50 Prozent |

Bezieht ein Arbeitnehmer während eines Jahres von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge, so wird von jeder auszahlenden Stelle die Lohnsteuer getrennt ermittelt und nur in jener Höhe errechnet, als ob der Steuerpflichtige nur diese Bezüge erhalten würde. Dies führt dazu, dass der Tarif von 0 Prozent und allenfalls von 21 Prozent mehrmals zur Anwendung kommt, wodurch die im Steuerabzug einbehaltene Lohnsteuer geringer ausfällt. Im Zuge der Veranlagung werden die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausbezahlt worden. Mit der Zusammenrechnung der Bezüge ergibt sich ein höherer Bezug, auf den sodann der höhere Einkommensteuertarif anzuwenden ist, was eine höhere Steuerbelastung zur Folge hat, die durch die einbehaltene Lohnsteuer nur unvollständig beglichen wurde. Der Mehrbetrag wird dann im Steuerbescheid als Nachforderung ausgewiesen.

Im vorliegenden Fall bezog der Bw. Einkünfte von der Firma B in der Höhe von 6.638,80 € (=Lohnsteuerbemessungsgrundlage, Kennzahl 245 laut Lohnzettel). Auf Grund der Höhe dieses Bezuges kam bei der Ermittlung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber der Tarif lediglich der Grenzsteuersatz von 21 Prozent zur Anwendung. Bei der Ermittlung der Lohnsteuer durch die F kam neuerlich der Steuersatz von 0 Prozent für die ersten 3.640 € und von 21 Prozent für die nächsten 3.630 € zur Anwendung, wodurch nur ein geringer Teil der Lohnsteuerbemessungsgrundlage von 15.280,88 mit dem Grenzsteuersatz von 31 Prozent versteuert wurde. Dadurch kam der Bw. zwei Mal in den Genuss der niedrigen Tarifsätze, wodurch insgesamt zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde. Die Zusammenrechnung der Bezüge bewirkte, dass die Einkünfte des Bw. nun mit jenem Steuertarif versteuert wurden, dem jedes Einkommen in dieser Höhe unterzogen wird, sofern die Bezüge nur von einer bezugauszahlenden Stelle dem Steuerabzug unterworfen werden. Dies bewirkte eine Nachforderung.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 regelt die Besteuerung des Einkommens, wenn im Besteuerungszeitraum Transferleistungen wie beispielsweise Arbeitslosenunterstützung bezogen werden, wie folgt:

"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 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 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 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 Lohnsteuererstattung 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 Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge (dazu zählen auch die steuerpflichtigen Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung) 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 Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zum EStG 1972, §§ 72, 73, Tz. 6b).

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 (das sind: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit" als Umrechnungsgegenstand anspricht. Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte und Einkünfte, die nicht ausschließlich außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen erzielt wurden, nicht mithochgerechnet werden dürfen.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. Arbeitslosenunterstützung nur für einen Teil des Kalenderjahres (und zwar vom 3. April bis zum 5. Mai 2002) bezogen und im selben Jahr ausschließlich in einem Zeitraum, in dem keine Arbeitslosenunterstützung und kein steuerfreies Krankengeld ausbezahlt wurde (dies ist der Zeitraum vom 6. Mai bis zum 31. Dezember 2002) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der Beschäftigung bei der Firma B (und zwar vom 6. Mai bis zum 31. Dezember 2002) erzielt. Die in diesem Zeitraum erhaltenen Bezüge aus der aktiven Beschäftigung sind unter die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 einzuordnen. Das Vorliegen dieser zu versteuernden Bezüge neben steuerfreien Bezügen löst die Hochrechnung und die Ermittlung eines Durchschnittsteuersatzes auf Grund der oben zitierten Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 aus.

Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung sind damit erfüllt. Diese Bestimmung ist im gegenständlichen Fall anzuwenden und eine Hochrechnung vorzunehmen. Die im Bescheid erfolgte Hochrechnung steht in Übereinstimmung mit der Gesetzeslage.

Die Hochrechnung erfolgt sodann, indem die erzielten Einkünfte, die als Umrechnungsgegenstand in Frage kommen (hier: Einkünfte von der Firma B), durch die Anzahl der Tage, in denen keine Transferleistungen (Arbeitslosenunterstützung) bezogen wurden (im gegenständlichen Fall 332 Tage), dividiert werden und mit 365 Tagen multipliziert werden, um jenen Betrag an Einkünften zu erhalten, der zur Ermittlung des fiktiven Jahreseinkommens herangezogen wird. Auf diesen errechneten Betrag zuzüglich der tatsächlich erzielten, übrigen steuerpflichtigen Einkünfte, die nicht umgerechnet werden, und nach Abzug des Sonderausgabenpauschbetrages wird sodann der Einkommensteuertarif angewendet. Aus der auf diese Weise errechneten Steuer ergibt sich sodann der Durchschnittsteuersatz, der auf die tatsächlich erzielten, steuerpflichtigen Einkünfte (nicht auf die hochgerechneten Einkünfte) anzuwenden ist. Auf diese Weise wird jener Steuerbetrag errechnet, der bei dem vorliegenden Sachverhalt der Gesetzeslage entspricht.

Die Überprüfung des Bescheides zeigt, dass der laut dieser Gesetzesbestimmung anzuwendende Durchschnittsteuersatz korrekt berechnet wurde und auf das vom Bw. tatsächlich erzielte, zu versteuernde Einkommen angewendet wurde.

Die Hochrechnung auf ein fiktives Jahreseinkommen und die Anwendung eines ermittelten Durchschnittssteuersatzes, wie es die geltende Rechtslage im Falle des Bezuges von Arbeitslosenunterstützung anordnet, bewirkt im Ergebnis ebenfalls eine Nachforderung an Einkommensteuer, da beim Steuerabzug vom Arbeitslohn noch keine Berücksichtigung der Arbeitslosenunterstützung und des daraus resultierenden Progressionsvorbehaltes erfolgte.

Beide Umstände im Zusammenwirken ergeben sodann die im Bescheid ausgewiesene Nachforderung. Die Überprüfung des Bescheidergebnisses führt zu keinem anderen Steuerbetrag als dem im Bescheid ausgewiesenen Ergebnis.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2004