

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, inXY, vom 1.) 20. Mai 2003 und 2.) 1. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1.) 13. Mai 2003 und 2.) 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 1.) 2002 und 2.) 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Zunächst ist festzuhalten, dass beide Berufungen aufgrund des inhaltlichen Konnexes in einer Ausfertigung zusammengefasst wurden.

Der Berufungswerber (kurz: Bw) bezog im Jahr 2002 vom 1.1.2002 bis 31.12.2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als aktiver Dienstnehmer. Am 1.2.2002 trat er in den Vorruhestand. Vom 1.2.2002 bis 31.12.2002 erhielt er Vorruhestandsbezüge seines bisherigen Arbeitgebers, Bezüge von der Pensions-AG und Arbeitslosengeld.

Im Jahr 2003 bezog der Bw vom 1.1.2003 bis 31.12.2003 Arbeitslosengeld. Daneben erzielte er vom 1.1.2003 bis 31.12.2003 Vorruhestandsbezüge seines bisherigen Arbeitgebers und Bezüge von der Pensions-AG.

In beiden Veranlagungsjahren wurde aufgrund der Kontrollrechnung die Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) vorgenommen.

Der Bw bringt im Wesentlichen vor, dass er jahresdurchgängig steuerpflichtige Bezüge erhalten habe, weshalb ein Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG nicht möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 144/2001, lautet:

" (2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind 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. Dabei ist das 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. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen. "

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 94/13/0024, folgende Rechtssätze gefasst:

Rechssatz 1

" § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat den Zweck (Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP), 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 enthält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (Hinweis Erkenntnis vom 18.12.1990, 89/14/0283). 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. "

Rechssatz 2

" Die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnungsmethode kann bei gleichem Jahreseinkommen zu ungleichen Steuerbelastungen führen. Wesentlich ist dabei, wie sehr der Hochrechnungszeitraum vom tatsächlichen Bezugszeitraum abweicht. Dies hat der Gesetzgeber auch erkannt und als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme. Der Gerichtshof hegt gegen eine solche Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken zumal der Verfassungsgerichtshof die verfassungsgesetzliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972 in seinem Erkenntnis vom 28.6.1990, G 71/90-8, bereits ausgesprochen hat. "

Rechssatz 3

" Der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges regelmäßig keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen. Gerade in Fällen, in denen neben dem Arbeitslosengeldbezug aber nur geringfügige Arbeitseinkünfte erzielt würden, wäre es mit der Zielsetzung des § 3 Abs 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen. Eine Auslegung, wonach die Wortfolge "für das restliche Kalenderjahr" nicht zuflussbezogen, sondern anspruchskausalbezogen zu verstehen sei, geht am oben dargelegten Sinn und Zweck des § 3 Abs 2 EStG 1988 völlig vorbei, weil die durch die Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes bewirkte Progressionsmilderung bei anderen Arbeitseinkünften, die der Gesetzgeber vermeiden möchte, nur durch deren Zufluss im Jahr des Arbeitslosengeldbezuges, nicht aber durch deren kausale Verknüpfung mit anspruchsgrundlegenden Umständen in anderen Besteuerungsperioden verursacht wird." Der Verfassungsgerichtshof hat seine oben zitierte Entscheidung vom 28.06.1990 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 Ziels notwendig und zu rechtfertigen ist.

Für die Berufungsbehörde besteht keine Veranlassung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen, die auch der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates entspricht (zB. Berufungsentscheidungen vom 06.06.2005, RV/0844-W/05; 29.11.2004, RV/1158-W/04; 12.08.2003, RV/0595-W/02; 08.10.2003, RV/0131-I/03).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich 2002: 1.2.2002 bis 31.12.2002 und 2003: 1.1.2003 bis 31.1.2003) bezogen. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt.

Somit hat die im § 3 Abs. 2 leg. cit. angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind. Dass der Steuerpflichtige für denselben Zeitraum neben dem Arbeitslosengeld Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat, hindert dies nicht (vgl. VwGH 26.03.2003, 97/13/0118, unter Hinweis auf die Erkenntnisse vom 20.07.1999, 94/13/0024, und 22.03.2000, 99/13/0266).

Die Einkommensteuer wurde - wie vom Unabhängigen Finanzsenat nochmals nachkontrolliert wurde (siehe Vorhalt vom 3. November 2005) - in rechtlich zutreffender Höhe festgesetzt, wobei auch die schon einbehaltene Lohnsteuer angerechnet wurde.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 15. November 2005