



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adr., vom 28. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Februar 2005, StNr. 523/3189, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit € 94,49. Im angefochtenen Bescheid war vorgeschrieben € 479,35.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	€ 13.647,49	Einkommensteuer	€ 94,49

Bisher war festgesetzt € -2.341,12. Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von € 2.435,61. Die Nachforderung reduziert sich gegenüber dem angefochtenen Bescheid um € 384,86.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erhielt er von folgenden bezugsauszahlenden Stellen die nachfolgenden Beträge ausbezahlt:

Zeitraum	Bezugsauszahlende Stelle	Betrag (KZ 245)
11.9. – 13.9.2002	BMLV	76,12

6.11. – 8.11.2002	BMLV	76,12
5.12. – 7.12.2002	MILKDO Wien	76,12
1.1. – 31.12.2002	Bundesland Salzburg	14.931,13
Steuerfrei:		
1.1. – 24.6.2002	BMLV (ohne Hochrechnung)	25.282,90
1.1. – 9.9.2002	BMLV (mit Hochrechnung)	19.969,00

Im – wiederaufgenommenen - Arbeitnehmerveranlagungsverfahren ist strittig, wie die Hochrechnung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu erfolgen hat. Die Abgabenbehörde I. Instanz ging bei der Berechnung der Anzahl der Tage, in denen steuerpflichtige Einkünfte erzielt wurden, von 113 Tagen aus, während der Bw eine Bestätigung seiner Dienstbehörde vorlegte, aus der hervorgeht, dass er den Dienst als Landeslehrer bereits am 7.7.2002 wieder angetreten habe und daher nach Ansicht des Bw die steuerpflichtigen Einkünfte durch 178 Tage zu dividieren seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

"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. ..."

Wie den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung der Heeresgebühren hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Einkünften - im gegenständlichen Verfahren sind dies Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - zu vermeiden, die der Empfänger von Heeresgebühren allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er keine Heeresgebühren erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte

steuerfreie Heeresgebühren bezogen hat (VwGH 18. 12. 1990, 89/14/0283). Da nämlich bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres vorgesehen 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 (VwGH 20.07.1997, 94/13/0024).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 94/13/0024, ausgeführt (im gegenständlichen Falle ist statt steuerfreies Arbeitslosengeld eben steuerfreie Heeresgebühren zu lesen):

" § 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 Erk. 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. 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. 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."

Dieser Rechtsansicht des VwGH hat sich auch die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (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) angeschlossen.

Im vorliegenden Falle ist entscheidungsrelevant die Formulierung im Gesetz, wonach *"die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte"* hochzurechnen sind. Der Bw hat während des Bezuges von steuerfreien Einkünften auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen. Diese Beträge sind in die Hochrechnung nicht einzubeziehen.

Das Land Salzburg hat dem Unabhängigen Finanzsenat auf Anfrage vom 3.1.2006 jene Beträge mitgeteilt, die dem Gesetz entsprechend die *"für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte"* darstellen und demnach auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind. Dies betrifft die im Zeitraum vom 10.9.2002 bis 31.12.2002 tatsächlich zugeflossenen Beträge, nämlich € 9.616,03 statt bisher € 14.931,13 (Lohnsteuerbemessungsgrundlage). Nur diese € 9.616,03 (zuzüglich der weiteren im vorstehend genannten Zeitraum bezogenen steuerpflichtigen Einkünfte in Höhe von 3 mal € 76,12) sind auf einen Jahresbetrag umzurechnen, dagegen sind die während des Zeitraumes des Bezuges von steuerbefreiten Heeresgebühren mit Hochrechnung zugeflossenen lohnsteuerpflichtigen Einkünfte im Ausmaß von € 5.315,10 nicht umzurechnen.

Bei der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes sind diese nicht hochzurechnenden Arbeits-einkünfte jedoch wieder zuzurechnen. Dies deshalb, weil für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes das Jahreseinkommen, soweit es im § 3 Abs. 2 EStG angeführt ist, incl. der hochgerechneten Einkünfte heranzuziehen ist und nicht nur die hochgerechneten Teile des Einkommens.

Berechnung der Einkommensteuer 2002:

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit		
MIKDO Wien	76,12	
Bundesland Salzburg	14.931,13	
BMLV	76,12	
BMLV	76,12	
Pauschalbetrag für Werbungskosten	- 132,00	
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit		15.027,49
Gesamtbetrag der Einkünfte		15.027,49
Sonderausgaben, Pauschbetrag		60,00
Außergewöhnliche Belastungen: auswärtige Berufsausbildung für 1 Kind		- 1.320,00
Einkommen		13.647,49
Berechnung des Durchschnittsteuersatzes:		

Gesamtbetrag der Einkünfte	15.027,49	
zuzüglich Werbungskostenpauschale	132,00	
abzüglich Einkünfte ohne Hochrechnung	- 5.315,10	
Hochzurechnende Einkünfte:	9.844,39	
hochgerechnete Einkünfte: $9.844,39 / 113 * 365$	31.798,25	
zuzüglich Einkünfte ohne Hochrechnung	5.315,10	
Gesamtbetrag	37.113,35	
Werbungskostenpauschale	- 132,00	
Sonderausgaben	- 60,00	
Außergewöhnliche Belastung	- 1.320,00	
Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz	35.601,35	
0 % für die ersten 3.640,00	0,00	
21 % für die weiteren 3.630,00	762,30	
31 % für die weiteren 14.530,00	4.504,30	
41 % für die restlichen 13.801,35	5.658,55	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	10.925,15	
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00	
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	10.580,15	
Durchschnittssteuersatz: $10.580,15 / 35.601,35 * 100$	29,72 %	
29,72 % vom stpfl. Einkommen	13.647,49	4.056,03
Steuer sonstige Bezüge		114,24
Einkommensteuer		4.170,27
Anrechenbare Lohnsteuer		- 4.075,78
Festgesetzte Einkommensteuer		94,49
Einkommensteuer lt. Bescheid		479,35
bisher war vorgeschrieben		- 2.341,12
Nachforderung lt. angefochtenen Bescheid		2.820,47
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung		2.435,61
Verringerung der Nachforderung lt. BE		384,86

Salzburg, am 7. März 2006