

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/22 2006/15/0084

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.11.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §22;

EStG 1988 §25;

EStG 1988 §28;

EStG 1988 §3 Abs1 Z5 lit a;

EStG 1988 §3 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des Ing. Helmut Sch in L, vertreten durch Dr. Gernot Hain, Mag. Gerhard Rigler und Dr. Ulrike Grünling-Schopf, Rechtsanwälte in 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 14/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. Juni 2005, GZ. RV/0721-W/05, betreffend Einkommensteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer bezog im Veranlagungsjahr 2004 Arbeitslosengeld vom 9. März bis zum 11. September und vom 13. September bis zum 26. Dezember.

In seiner Einkommensteuererklärung wies der Beschwerdeführer neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 10.325,85 EUR (von 1. Jänner bis 29. Februar) negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.066,11 EUR und positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.640,70 EUR aus.

Der am 24. März 2005 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 setzte die Einkommensteuer mit 3.061,96 EUR fest, sodass sich aus der Gegenüberstellung mit der einbehaltenden Lohnsteuer von 3.725,36 EUR eine Gutschrift von 663,40 EUR ergab. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) sei von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 9.259,74 EUR durch 73 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Auf Grund dieses umgerechneten Jahresbetrages und sonstiger

Einkünfte sei das Einkommen rechnerisch mit 46.901,84 EUR ermittelt worden. Auf diesen Betrag sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz von 31,01 % ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei sohin auf das Einkommen angewendet worden.

In der Berufung beantragte der Beschwerdeführer die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides. Dabei wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Hochrechnung von Einkünften zu einem fiktiven Jahresbetrag, aber auch gegen die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nach § 41 EStG 1988. Seiner Ansicht nach lägen die Voraussetzungen einer amtswegigen Veranlagung nach § 41 Abs 1 EStG 1988 nicht vor, da neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften keine anderen Einkünfte in einem Gesamtbetrag von 730,00 EUR (Anm: 1.640,70 EUR minus 1.066,11 EUR ergibt 574,59 EUR) vorlägen, und auch kein Antrag auf Veranlagung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte von ihm eingebracht worden sei.

Der Beschwerdeführer hege Zweifel, ob § 3 Abs 2 EStG 1988 überhaupt angewendet werden könne, weil die Bestimmung des § 33 Abs 10 EStG 1988 normiere, 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 Steuerunggerechtigkeit führe, wenn Einkommensteile mit einem Steuersatz besteuert würden, der aus einem durch Hochrechnung ermittelten fiktiven Einkommen abgeleitet sei.

Mit den angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Bei der Ermittlung des Einkommens seien folgende Beträge zu

berücksichtigen (in EUR):

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

Der Bezug von Arbeitslosengeld löse nach § 3 Abs 2 EStG ein Hochrechnungsverfahren aus. Die Ermittlung eines fiktiven Jahreseinkommens werde ausschließlich zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 seien 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 seien, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge u.a. iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres erhalte, 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 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Zweck dieser Regelung sei - so die ErlRV in 277 BlgNR XVII. GP, 6ff - , einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergebe, 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, habe sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, 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) seien immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Überdies sei noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der vollen Steuerpflicht der Transferleistung (als steuerpflichtiger Arbeitslohn) eintrete (Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz. 34).

Somit erfolge eine Gegenüberstellung von Hochrechnung und Kontrollrechnung (in EUR):

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 EUR

0,00

0,00

21 % für die nächsten 3.630,00 EUR

762,30

762,30

31 % für die nächsten 14.530,00 EUR bzw. die restlichen 14.438,88

4.504,30

4.476,05

41 % für die restlichen 25.101,84 EUR

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

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)

Die Gegenüberstellung ergebe für die Kontrollrechnung eine Steuer, die höher sei als jene, die auf der Grundlage der Hochrechnung ermittelt worden sei. Die festgesetzte Steuer (3.061,96 EUR) sei daher nicht höher als jene, die sich bei Besteuerung auch der Transferleistungen ergeben würde. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 94/13/0024, zu Recht erkannt, § 3 Abs 2 EStG 1988 habe den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erziele, in denen er kein Arbeitslosengeld enthält. Solche Arbeitseinkünfte sollten nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen habe.

Im Übrigen habe der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90, eine vergleichbaren Vorgängerbestimmung (§ 3 Z 4 EStG 1972) als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilt und dies damit begründet, es müsse verhindert werden, dass dem Arbeitnehmer bei Arbeitslosigkeit ein höheres Nettoeinkommen bleibe als im Falle der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall das Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sei, während im restlichen Zeitraum nichtselbständige Einkünfte angefallen seien. Die Voraussetzung des § 3 Abs 2 EStG 1988 sei daher gegeben.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 28. November 2005, B 886/05, abgelehnt. Mit Beschluss vom 16. Jänner 2006 hat er die Beschwerde gemäß Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof bringt der Beschwerdeführer vor, § 3 Abs 2 EStG stelle darauf ab, dass ein Arbeitnehmer nur für einen Teil des Kalenderjahres (und eben nicht für das restliche Kalenderjahr) steuerfreie Bezüge erhalte und andererseits nur im restlichen Kalenderjahr (und eben nicht im vorgenannten Teil des Jahres) laufende Einkünfte erziele. § 3 Abs 2 sei nur erfüllt, wenn nur für einen Teil des Kalenderjahres ein steuerfreier Bezug und nur

für den Rest des Kalenderjahres laufende Einkünfte bezogen würden. Im gegenständlichen Fall seien aber für einen Teil des Kalenderjahres sowohl steuerfreie Bezüge als auch gleichzeitig laufende Einkünfte (aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung) bezogen worden. Für einen solchen Fall sei § 3 Abs 2 nach seiner Formulierung und nach dem deutschen Sprachgebrauch nicht anwendbar. Zudem bestehe ein Widerspruch zu § 2 Abs 1 EStG, nach welcher Bestimmung das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, der Einkommensteuer zu Grunde liegen müsse.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 3 Abs 2 EStG 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. 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."

Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren unstrittig Arbeitslosengeld iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres. Außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezog er jedenfalls steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs 2 EStG 1988 erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs 2 leg. cit. angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass 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 für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind.

Dass der Beschwerdeführer teilweise für denselben Zeitraum neben dem Arbeitslosengeld Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen hat, steht der Anwendung des § 3 Abs 2 EStG nicht entgegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0202). Zu betonen ist allerdings, dass nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden dürfen. Demgegenüber dürfen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochgerechnet werden (vgl Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34 Seite 40).

Im Beschwerdefall sind sohin die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und jene aus Vermietung und Verpachtung von der Hochrechnung für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes ausgeschlossen.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides legt zunächst die Vermutung nahe, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und jene aus Vermietung und Verpachtung in die Hochrechnung Eingang gefunden haben, und zwar mit folgenden Beträgen: Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Verlust von 1.066,11 EUR; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: Einnahmenüberschuss vom 1.640,70 EUR. Die Summe dieser beiden Einkünfte (nach Verlustausgleich) beträgt 574,59 EUR. Einen Betrag in eben dieser Höhe hat die belangte Behörde allerdings bei Ermittlung des hochzurechnenden Einkommens in Form des von den anderen als den lohnsteuerpflichtige Einkünften abzuziehenden Veranlagungsfreibetrages nach § 41 Abs 3 EStG in Abzug gebracht. Solcherart haben sich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und jene aus Vermietung und Verpachtung im Ergebnis nicht auf die Hochrechnung und auf die Steuerbelastung ausgewirkt.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 2003/333.

Wien, am 22. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150084.X00

Im RIS seit

05.01.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at