

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 2. Februar 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 17. Januar 2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin hat ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 am 16. Januar 2017 elektronisch abgegeben. Diese wurde antragsgemäß mit Bescheid datiert vom 17. Januar 2017 veranlagt. Dabei wurden bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte € 705,54 von der A, € 10.775,26 von der B, € 1.071,58 von der Pensionsversicherungsanstalt, € 0,00 von der Victoria-Volksbanken VK AG, € 0,00 von der Valida Plus AG und "*aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte*" von € 2.157,00 sowie € -245,79 an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, angesetzt, was einen Gesamtbetrag der Einkünfte von € 14.433,59 ergab.

Dazu wurde als Begründung angeführt, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte der Beschwerdeführerin auf einen Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden sei. Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im Fall der Beschwerdeführerin zutreffe, sei der Tarif daher nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von € 13.703,59 angewendet worden.

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde vom 2. Februar 2017 und brachte vor, dass es dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche, wenn Einkommen, die nur über einen bestimmten Zeitraum erzielt werden konnten, auf ein Jahreseinkommen, welches ohne eigenes Verschulden nicht erzielt werden habe können, hochgerechnet werde und für gewisse Steuerzahler dadurch ein höherer Steuersatz, als im Gesetz vorgesehen, zur Anwendung komme. Dies gelte auch, wenn die Einschränkung durch die Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 zur vollen Mitversteuerung von Arbeitslosengeld und Krankengeld während Arbeitslosigkeit führe, welche nach § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei gestellt seien, da es sich um eine Versicherungsleistung handle. Alleine schon aus der Berechnung des Arbeitslosengeldes gehe hervor, dass der Anspruch nur von einem Nettobetrag ausbezahlt werde. Dies sei deshalb nachvollziehbar und berechtigt, da auch während aufrechter Arbeit nur über ein Nettogehalt verfügt werden könne. Genauso wie in der Lohnverrechnung sei ein (veraltetes) Jahresbruttoeinkommen unter Abzug von 18,07% Sozialversicherung, Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale, der tarifmäßigen Steuer unterworfen und nach Abzug der Absetzbeträge ein Netto-Jahreseinkommen errechnet worden. Warum als Basis für die Berechnung des auszahlenden Betrages (nach Ansicht der Beschwerdeführerin bei ihr 60% vom Nettobetrag und täglicher Anspruch von € 28,36) bei der Berechnung zu versteuerndes Netto-Jahreseinkommen genannt werde, sei für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Versteuert werde doch immer der Bruttobetrag nach Abzug der Sozialversicherung, Werbungskosten, Sonderausgaben et cetera. Wenn nun ein Netto-Jahreseinkommen versteuert werden solle, sei das für die Beschwerdeführerin ein Hinweis auf eine Doppelbesteuerung. Bei der Beschwerdeführerin habe die Arbeitslosigkeit nicht dazu gedient, davor oder danach einer höher dotierten Arbeit nachgehen zu können, wie das bei Saisonarbeitskräften der Fall sei. Es habe sich also nicht um ein selbst gewähltes Arbeitszeitmodell, sondern schlicht und einfach um Altersdiskriminierung gehandelt. Obwohl ihre Vorgesetzten gewusst hätten, dass die Beschwerdeführerin über das Alterspensionsalter hinaus habe arbeiten wollen, um mir ihre eigene Absicherung durch die Bonifikation bei der Pension nach der Scheidung noch verbessern zu können, sei sie gekündigt worden, weil bei einer billigeren Kollegin Arbeitsmangel bestanden habe. Die Beschwerdeführerin habe also nicht für eine Zeit der Überbrückung zwischen gut bezahlten Jobs (wie bei verschiedenen Arbeitszeitmodellen) oder aus anderen mit privatem Interesse in Zusammenhang stehenden Gründen auch noch Arbeitslosengeld erhalten. Anstelle dessen habe sie Arbeitslosengeld in einer Höhe bezogen, welches geringer gewesen sei als die Mindestsicherung. Aus diesem Grund habe die Beschwerdeführerin die Reserven für die in diese Zeit fallende Wohnungssanierung angreifen müssen, um über die Runden zu kommen. Das Arbeitslosengeld habe ungefähr jenen Betrag gedeckt, den sie zu jener Zeit für die Miete der Übergangswohnung aufwenden habe müssen. Dieses Arbeitslosengeld sei jetzt noch einmal der Steuerbasis zugerechnet worden, weil es nach der Kontrollrechnung die günstigere Variante sei. Um ein Anrecht auf ein Arbeitslosengeld zu haben, müsse man arbeitswillig sein und dem Arbeitsmarkt jederzeit zur Verfügung

stehen. Die Beschwerdeführerin habe gegen die Kündigung wegen Sozialwidrigkeit und Altersdiskriminierung geklagt und aus dem Gerichtsakt und dem Gutachten gehe hervor, dass ihre Chancen auf einen neuen Arbeitsplatz trotz hoher Arbeitsfähigkeit sehr gering gewesen seien. Nur ihrem unermüdlichen Engagement sei es zu verdanken gewesen, dass sie mit sechzig noch eine neue Stelle habe antreten können. Die Arbeitslosigkeit sei also nicht selbst gewählt, sondern ausschließlich fremd verschuldet gewesen. Es gebe durchaus höhere Einkünfte aus Arbeitslosengeld als der Gesamtbetrag der Einkünfte der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 ausgemacht habe. In einem solchen Fall werde das Arbeitslosengeld nur im vorab versteuert und das zusätzliche Einkommen gar nicht, sofern diese aus einem geringfügigen Arbeitsverhältnis stammen. Die Beschwerdeführerin habe aufgrund ihrer Leistungswilligkeit sogar acht Monate auf den Anspruch auf Alterspension verzichtet. Nunmehr werde diese Leistungsbereitschaft bestraft und das erzielte Einkommen auf ein fiktives Jahreseinkommen hochgerechnet und nur aufgrund der Kontrollrechnung bloß das Arbeitslosengeld, welches ja schon von einem Nettobetrag ausbezahlt worden sei, noch einmal der Besteuerung unterworfen, also ein zweites mal besteuert. Auch das sei eine Ungleichbehandlung in Hinsicht auf Leistungsfähigkeit, welche die Steuertarife im Sinn habe. Nach Auskunft des Finanzamtes sei bei der Hochrechnung nur das Aktiveinkommen mitberücksichtigt worden, nicht aber der Pensionsbezug im Dezember. Diese Vorgangsweise benachteilige eindeutig Leistungswillige zu Gunsten derer, die aus anderen Töpfen Einkommen beziehen würden. Die Beschwerdeführerin werde nochmals zur Kassa gebeten, da sie im Alterspensionsalter leistungswillig gewesen sei und auf die Auszahlung der ihr bereits zustehenden Pension verzichtet habe, um ihre finanzielle Lage noch besser absichern zu können. Der Staat habe sich mindestens € 8.000,00 an Pensionszahlungen an die Beschwerdeführerin erspart und begehre nun eine zusätzliche Steuerleistung aufgrund des besonderen Progressionsvorbehaltes. Nach dem Empfinden der Beschwerdeführerin sei der besondere Progressionsvorbehalt nur berechtigt, wenn Arbeitslosengeld aufgrund von erweiterten Möglichkeiten der Bezugsberechtigung, welche auch im Interesse des Beziehers gelegen wären, gewährt worden sei. Die von der Beschwerdeführerin bekämpfte Bestimmung würde wohl verschiedenen Saisonarbeitsmodellen geschuldet sein. Die Beschwerdeführerin empfinde in Ihrem Fall aber die höhere Besteuerung nur als diskriminierend, weil von einer real nicht existierenden Leistungsfähigkeit ausgegangen worden sei. Ihren Ausführungen entsprechend beantragte die Beschwerdeführerin ihre Einkünfte so festzusetzen, dass keine Hochrechnung auf Einkünfte, welche sie nicht habe erzielen können, eine höhere Besteuerung als für andere Steuerzahler begründet solle, beziehungsweise sollten nicht aus dem Günstigkeitsprinzips resultierend Einkünften zugerechnet werden, welche laut Gesetz steuerfrei gestellt seien.

Die Beschwerdeführerin verzichtete ausdrücklich auf eine Beschwerdeentscheidung und stellte den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt hat die Beschwerde am 13. März 2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und zuvor keine Beschwerdeentscheidung erlassen.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die Parteien des Verfahrens stimmen darin überein, dass die Beschwerdeführerin dem Gesetz entsprechend (§ 33 Abs. 10 EStG 1988, § 3 Abs. 1 und 2 EStG 1988, siehe unten) zur Einkommensteuer 2015 veranlagt wurde.

Im Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis zum 15. Januar 2015 war die Beschwerdeführerin bei der A beschäftigt (€ 705,54). Für den Zeitraum vom 16. Januar bis 28. März 2015 hat die Beschwerdeführerin Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich (€ 2.041,92) und vom 29. März bis 31. März 2015 Krankengeld von der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse (€ 85,08) erhalten. Danach war die Beschwerdeführerin vom 1. April bis 30. November 2015 bei der B (€ 10.775,26) beschäftigt. Vom 1. Dezember 2015 bis zum Jahresende hat die Beschwerdeführerin Pensionszahlungen von der Pensionsversicherungsanstalt (€ 1.071,58) bezogen.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) ist für den Fall, dass 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 erhält, festgelegt, dass 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 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind. 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 Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreites Arbeitslosengeld (€ 2.041,92) und Krankengeld in Höhe von € 85,08 erhalten, weswegen die übrigen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit der Beschwerdeführerin zur Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrages umzurechnen waren. Der Steuersatz ergibt sich nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 (abgesehen von der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen) daraus, dass im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 3 Abs. 4 bis 6 EStG 1988 (Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag, Pendlereuro, Pensionistenabsetzbetrag; ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Allerdings darf die Anwendung dieses Verfahrens nach der herrschenden Judikatur und Lehre (siehe für Viele Jakom/Laudaucher, EStG, 2016, § 3 Z 123 und die dort zitierten

Fundstellen) nicht dazu führen, dass die sich ergebende Steuer höher ist als jene, welche aus der Besteuerung sämtlicher Bezüge (auch der steuerfreien) ergeben würde.

Im Fall der Beschwerdeführerin ergibt sich folgende Berechnung:

[...]

Aus dieser ist ersichtlich, dass bei der Beschwerdeführerin sich ein geringerer Steuerbetrag errechnet, wenn man fiktiv alle (auch die oben erwähnten steuerfreien) Einkünfte der Beschwerdeführerin der Besteuerung unterwirft (Gutschrift von € -340,00 bei Hochrechnung, Gutschrift von € -504,00 bei Kontrollrechnung). Zwar kommt es auf diese Weise zu einer scheinbaren Versteuerung von steuerfreien Einkünften, jedoch soll dadurch nur der Durchschnittssteuersatz in seiner Höhe begrenzt werden, um verfassungswidrige Ergebnisse der Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu vermeiden.

Die Richtigkeit der oben beschriebenen Vorgangsweise bei der Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat auch die Beschwerdeführerin nicht angezweifelt. Allerdings sieht sie sich in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten durch die Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes, nämlich § 3 Abs. 2 EStG 1988, verletzt.

Dabei lässt sie durch ihre Formulierungen erkennen, dass sie einen Eingriff in ihr Eigentum, durch das Außerachtlassen der dem Steuerrecht innewohnende Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ordnungsprinzip und Ausfluss des Gleichbehandlungsgrundsatzes sowie des Sachlichkeitsgebots geltend machen will.

Mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat sich allerdings der Verfassungsgerichtshof bereits zur Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 Abs. 2 EStG 1972 im Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90 auseinandergesetzt. Im damaligen Verfahren vertrat die Bundesregierung die Ansicht, dass die Vollversteuerung der Transferleistungen, wie bei der Beschwerdeführerin, einen Ausnahmefall darstelle und daher als Härtefall anzusehen sei, der die Sachlichkeit der Regelung nicht in Frage stellen könne. Dieser Ansicht ist der Verfassungsgerichtshof gefolgt und hat die angefochtene Bestimmung nicht aufgehoben.

Gleiches spiegelt sich in der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs wieder, der die immer wieder zum § 3 Abs. 2 EStG 1988 erhobenen Beschwerden trotz zweier zweifelnder Meinungen in der Literatur (Pülzl, ÖStZ 02/559 und Holik, FJ 09, 3 und FJ 09, 345) nicht zum Anlass genommen hat, ein Normenprüfungsverfahren in Gang zu setzen (siehe etwa VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065, VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084, VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202, VwGH 26.03.2003, 97/13/0118).

Da in diesem Erkenntnis der oben beschriebenen Rechtsansicht der Höchstgerichte gefolgt wird, besteht kein Grund die Verfassungsmäßigkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 in Zweifel zu ziehen und war daher die Beschwerde aufgrund der korrekten Anwendung der betroffenen Normen, § 3 Abs. 2 EStG 1988 und § 3 Abs. 10 EStG 1988, auf die teilweise aus nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerbefreiten Einkünfte der Beschwerdeführerin als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da dieses Erkenntnis sich an der oben zitierten Judikatur der Höchstgerichte orientiert und ansonsten die gesetzlichen Bestimmungen, auch nach dem Erachten der Beschwerdeführerin, korrekt angewendet wurden, bleiben Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung hier unberührt.

Linz, am 28. März 2017