

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 26. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im ersten Halbjahr 2020 Arbeitslosengeld und Krankengeld während Arbeitslosigkeit i.H.v. insgesamt € 5.005,80 und war ab 15.6.2020 bis Jahresende nichtselbständig beschäftigt.

Weiters erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. € 8.342,13 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. € -3.107,68. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurde die Einkommensteuer für 2020 mit Bescheid vom 26.1.2022 grundsätzlich erklärungsgemäß veranlagt.

Aufgrund der steuerfreien Bezüge erfolgten gemäß § 3 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF eine Hochrechnung (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis) auf einen Jahresbetrag und eine Kontrollrechnung (s. Beilage 2: Einkommensteuerbescheid, der im Sinne der Kontrollrechnung ergangen ist). Da der festgesetzte Einkommensteuer-Betrag laut Kontrollrechnung niedriger war als die festzusetzende Einkommensteuer laut Beilage 1, wurde der Tarif im Zuge der Einkommensteuerveranlagung auf das Gesamteinkommen des Bf. iHv € 26.104,50 einschließlich seiner Bezüge aus Arbeitslosengeld und Krankengeld während

Arbeitslosigkeit iHv € 5.005,80 angewandt. (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: Günstigkeitsvergleich im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idgF).

In der Beschwerde mit Datum vom 27.1.2020 machte der Bf. geltend, dass seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht hochgerechnet werden dürften, zumal sie durchgehend im Zeitraum 1-12/2021 (gemeint wohl: 2020) erzielt worden seien.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 9.2.2022 wurde dieser Einwand grundsätzlich als richtig anerkannt, aber begründend ausgeführt, dass „selbst bei Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sich weiterhin im Rahmen einer Kontrollrechnung bei Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG eine niedrigere Steuer ergibt als bei ausschließlicher Hochrechnung der nichtselbständigen Einkünfte“.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 11.2.2022 ein Antrag auf Beschwerdeentscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt und darin ergänzend ausgeführt, dass in der BVE eine Neuberechnung der Einkommensteuer 2020 unterlassen worden sei und nur angegeben worden sei, dass man ohnehin "den billigeren Weg gewählt hätte", ohne aber auf die Frage einzugehen, ob aus der Absenkung der hoch zu rechnenden Einkünfte auch ein Sinken der Einkommensteuer resultiere, was nach Ansicht des Bf. prinzipiell der Fall sein müsse.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die o.a. Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Rechtsgrundlagen:

§ 3 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (idgF):

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 (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: einschließlich bspw. Krankengeld während Arbeitslosigkeit und Notstandshilfe) ergeben würde. (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: Kontrollrechnung.) Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Finanzamt 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.

Rechtliche Würdigung

Zu Spruchpunkt I:

Ziel der Regelung im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 idGF:

Vermeidung überhöhter Nettoeinkommen aus Transferleistungen. Beabsichtigt ist die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Miteinbeziehung der stfreien Bezüge in das Jahreseinkommen (zur Historie s Ryda/Langheinrich, FJ 13, 14). Über die StFreiheit hinausgehende Vorteile für die Transferleistungen sollen vermieden werden. Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 28.6.90, G 71/90 zu § 3 Z 4 Abs 2 EStG 1972; zum möglichen Überschreiten verfassungsrechtlicher Grenzen des § 3 Abs 2 s Püzl ÖStZ 02/559; dagegen zur sachl nicht gerechtfertigten Hochrechnung Hollik FJ 09, 3 und FJ 09, 345). Im Fall des Vorliegens bestimmter stfreier Bezüge, die nur für einen Teil des Kalenderjahres (Kj) bezogen werden, findet eine Hochrechnung der restl Einkünfte statt. Einkünfte aus GewBetr außerhalb der Zeit des Arbeitslosengeldbezuges sind nicht umzurechnen, wenn sie negativ sind; die Norm ist teleologisch auf ihren Sinngehalt zu reduzieren (UFS 10.9.09, RV/0497-K/07). Eine Hochrechnung unterbleibt daher, wenn die hochzurechnenden Einkünfte insgesamt negativ sind (LStR 113).

- Zur Hochrechnung führende Bezüge. Die folgenden stfreien Bezüge führen zur Hochrechnung:

- Arbeitslosengeld, Notstandshilfe (VwGH 22.2.17, Ro 2016/13/0004) oder Ersatzleistungen (§ 3 Abs 1 Z 5 lit a),

• ...

Miteinbeziehung ganzjähriger Einkünfte: Neben den stfreien Bezügen sind die für das restl KJ bezogenen Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nsA hochzurechnen; dagegen dürfen ganzjährig bezogene Einkünfte nicht hochgerechnet werden.

Schutzbestimmung: Die festgesetzte Steuer darf nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Dadurch wird vermieden, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnung vermehrt bei gleichem Jahreseinkommen zu ungleichen Steuerbelastungen führt. Die Einhaltung dieser Regelung wird mit einer Kontrollrechnung überprüft (zB VwGH 22.11.06, 2006/15/0084). Dabei kann die Steuer nach der Hochrechnung (UFS 23.6.08, RV/0399-G/05) oder nach der Kontrollrechnung (UFS 18.6.08, RV/0240-W/08) günstiger und damit maßgebend sein. (Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 3, III. Hochrechnung von Einkünften [3 Abs 2], [Rz 122 – 123]).

Im Rahmen der Beschwerdebearbeitung wurde vom Finanzamt eine Berechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG vorgenommen (siehe Rz 113 ff LStR 2002), bei der ohnehin (wie dies der Bf. auch im Beschwerdeverfahren begehrt hat) lediglich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. € 16.056,25 mit dem Vervielfacher 366/200 auf einen Jahresbetrag von € 29.382,96 (Berechnung: € 16.056,25 mal 366 Tage (Schaltjahr) / 200 Tage ergibt € 29.382,96) hochgerechnet wurden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden wie aus der Berechnung des Finanzamtes (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis) hervorgeht für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes (Hochrechnung) zwecks Einkommensteuerermittlung ohnedies nicht hochgerechnet, sondern lediglich richtigerweise mit dem vom Bf. erklärten Betrag von € 8.342,13 im Rahmen der Berechnung (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis) berücksichtigt, zumal es sich um einen Jahresbetrag handelt.

Unter Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales von € 132,00 und des Sonderausgabenpauschbetrages von € 60,00 ergab sich ein hochgerechnetes Einkommen von € 34.425,41.

Nach dem Tarif und unter Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages von € 400,00 wurde ein Durchschnittssteuersatz von 20,30% ermittelt (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts).

Bei Anwendung dieses Durchschnittsteuersatzes auf das bezogene Einkommen von € 21.098,70 ergäbe sich eine festzusetzende Einkommensteuer sowie Nachforderung i.H.v. € 1.580,61 (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis), die höher wäre als die festgesetzte Einkommensteuer sowie Nachforderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides i.H.v. € 1.134,00 (s. Beilage 2 zu diesem Erkenntnis), der iS der Kontrollrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF erlassen wurde (Günstigkeitsvergleich iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF; Progressionsvorbehalt).

Vom Bundesfinanzgericht wird nunmehr das Berechnungsblatt des Finanzamtes (Beilage 1 zu diesem Erkenntnis) betreffend Ermittlung der Einkommensteuer durch Hochrechnung der nichtselbständigen Bezüge des Bf. und Errechnung eines Durchschnittsteuersatzes übermittelt. Dieser Durchschnittsteuersatz wurde vom Finanzamt auf das steuerpflichtige Einkommen des Bf. angewendet, und somit die Einkommensteuer für das steuerpflichtige Einkommen des Bf. ermittelt (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis).

Die Hochrechnung des Finanzamtes (s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis) entspricht den gesetzlichen Bestimmungen des o.a. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF und ist auch dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichts zugrunde zu legen.

Ad Kontrollrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF (s. Beilage 2 dieses Erkenntnisses: Einkommensteuerbescheid erlassen iSd Kontrollrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF):

Angemerkt wird, dass das Ergebnis der Kontrollrechnung aus dem beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid (s. Beilage 2) ersichtlich ist, da das für den Bf. günstigere Ergebnis bereits im Zuge der Veranlagung der gegenständlichen Einkommensteuer vom Finanzamt herangezogen wurde.

Da sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge mit der Tarifsteuer laut Kontrollrechnung iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF (wie dies bereits im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 26.1.2022 berechnet wurde: Einkommensteuer für das Beschwerdejahr beträgt laut Bescheid € 1.134,00) eine niedrigere festgesetzte Einkommensteuer ergibt als jene, die sich bei Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf ein Jahreseinkommen und Errechnen eines daraus resultierenden Durchschnittsteuersatzes für die steuerpflichtigen Einkünfte (vgl. Beilage 1 zu dieser Berufungsentscheidung) ergeben würde, wird wie bereits vom Finanzamt (im beschwerdegegenständlichen Erstveranlagungsbescheid vom 26.1.2022) auch vom Bundesfinanzgericht die Besteuerung sämtlicher Bezüge (einschließlich Bezüge aus Notstandshilfe sowie Krankengeld während Arbeitslosigkeit iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 idgF iHv insgesamt € 5.005,88) mit Tarifsteuer (Kontrollrechnung iSd § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF) als die für den Bf. günstigere Steuerberechnung als rechtsrichtig erkannt. Angemerkt wird, dass für die Kontrollrechnung Bezüge aus Notstandshilfe sowie Krankengeld während Arbeitslosigkeit iHv insgesamt € 5.005,88 als steuerpflichtig zu behandeln sind (vgl. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF; Bernold/Mertens/Kufner/Ruhdorfer-Grasl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2021/22, Verlag Österreich, S 97).,).

Aus der Kontrollrechnung (Anwendung der Tarifsteuer auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Bf. iHv € 26.104,50) ist ersichtlich, dass das Ergebnis der Kontrollrechnung (Einkommensteuer iHv € 1.134,00; vgl. Beilage 2: beschwerdegegenständlicher Einkommensteuerbescheid) für den Bf. günstiger ist als das Ergebnis unter Anwendung des Durchschnittsteuersatzes auf das steuerpflichtige Einkommen des Bf. (Einkommensteuer nach Hochrechnung € 1.580,61 laut Berechnung – Beilage 1 zu diesem Erkenntnis).

Aus der Beilage 1 zu diesem Erkenntnis geht hervor, dass dem Beschwerdebegehren des Bf. (s. Beschwerde des Bf. vom 27.1.2022; Vorlageantrag des Bf. vom 11.2.2022) bereits vom Finanzamt Rechnung getragen wurde, zumal für die Errechnung des Durchschnittsteuersatzes (Progressionsvorbehalt) lediglich die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit hochgerechnet wurden (Hochrechnung des Finanzamtes zwecks Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes; s. Beilage 1 zu diesem Erkenntnis).

Nach dem Günstigkeitsvergleich gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 idgF ergibt die Einkommensteuerberechnung eine festgesetzte Einkommensteuer iHv € 1.134,00 (s. Beilage 2: Einkommensteuerbescheid iSd Kontrollrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 idgF), die bereits im beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid ausgewiesen wurde (vgl. Bernold/Mertens/Kufner/Ruhdorfer-Grasl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2021/22, Verlag Österreich, S 97).

Das Finanzamt hat bereits dem beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid die rechtsrichtige, für den Bf. günstigere Berechnungsmethode unter Einbeziehen sämtlicher Bezüge (Einkünfte) und Anwendung des Tarifsteuersatzes zugrunde gelegt. Aus angeführten Gründen kommt es demgemäß zu keiner Verminderung der festgesetzten Einkommensteuer gegenüber dem rechtsrichtig ergangenen beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid. Die Einkommensteuer wurde vom Finanzamt darüber hinaus erklärungsgemäß veranlagt.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Nichtzulassen der 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 das gegenständliche Erkenntnis der Gesetzeslage sowie der hL und hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

2 Beilagen: Beilage 1: Berechnungsblatt des Finanzamtes – Hochrechnung

Beilage 2: beschwerdegegenständlicher Einkommensteuerbescheid iSd Ergebnisses der Kontrollrechnung

Wien, am 30. September 2022