

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria Grohe in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ****BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte am 23. Jänner 2019 die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018** elektronisch beim Finanzamt ein. Er gab darin an von **einer** bezugsauszahlenden Stelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhalten zu haben. Dem Betriebsfinanzamt wurde am 11. November 2018 ein diesbezüglicher Lohnzettel der ***X*** GmbH (Bezugszeitraum 1. Jänner bis 29. Oktober 2018) übermittelt. Vom 31. Oktober bis 11. November 2018 bezog der Bf. Arbeitslosengeld. Die Meldung über den Bezug des Arbeitslosengeldes wurde dem Finanzamt am 2. Februar 2019 übermittelt. Mit **Bescheid vom 4. Februar 2019** setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer für das Jahr 2018** mit einer Gutschrift in Höhe von 957,00 Euro erklärungsgemäß fest. Am 1. März 2019 wurde dem Finanzamt von der ***Y*** GmbH ein weiterer Lohnzettel übermittelt. Der Bf. hat für den Bezugszeitraum 12. November bis 31. Dezember 2018 Bruttobezüge in Höhe von 2.450,48 Euro erhalten. Mit **Bescheid vom 15. März 2019** wurde das

Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2018 (Bescheid vom 4. Februar 2019) **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen**. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass das Verfahren wiederaufzunehmen gewesen sei, weil dem Finanzamt ein neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Mit Sachbescheid vom 15. März 2019 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit 497,00 Euro (Gutschrift) fest.

Mit Schreiben vom 22. März 2019 erhob der Bf. fristgerecht **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 15. März 2019 und führte darin begründend aus: *" Ich erhebe innerhalb offener Frist gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 13. März 2019, elektronisch zugestellt am 20.03.2019, das Rechtsmittel der Beschwerde und begründe dies wie folgt: Der Bescheid ist hinsichtlich der Anzahl der Kinder, für die ich oder meine Partnerin für mindestens 7 Monate die Familienbeihilfe bezogen haben, unrichtig, weil ich beim Ausfüllen meiner Einkommensteuererklärung übersehen habe, meinen Sohn ***K*** hier anzugeben. Ich wohne mit meinem Sohn und meiner Partnerin und Mutter dieses Kindes zusammen. Ich stelle daher den Antrag, diesen Betrag bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen. Außerdem stelle ich den Antrag diesen Bescheid aufzuheben und den anderen, vorigen Bescheid für das Jahr 2018 wieder aufleben zu lassen, da die Berechnung sich durch den Bezug von lediglich EUR 394,00 (12 TAGE) AMS-Geld nicht derart verändern kann und die Berechnung dadurch unrichtig ist."*

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 13. Juni 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete diese wie folgt: *„Der Einkommensteuerbescheid vom 15.3.2019 wurde nochmals überprüft und als richtig befunden. Sie haben am 23.1.2019 einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung gestellt und als bezugsauszahlende Stellen "1" angegeben. Im Einkommensteuerbescheid vom 4.2.2019 ist nur ein Lohnzettel von der Firma ***X*** GmbH sowie das Arbeitslosengeld enthalten. Tatsächlich hatten Sie im Jahr 2018 **zwei** bezugsauszahlende Stellen. Der zweite Arbeitgeber ***Y*** GmbH hat fristgerecht bis Ende Februar 2019 den Lohnzettel für das Jahr 2018 übermittelt. Daher kam es am 15.3.2019 zu einer Neuberechnung. Wenn Sie bereits bei der Antragstellung die bezugsauszahlenden Stellen richtig ausgefüllt hätten, wäre der Bescheid am 4.2.2019 nicht ergangen. Sie werden daher ersucht in Zukunft darauf zu achten, dass alle Angaben richtig ausgefüllt werden. Die Lohnzettel sind erst am März vollständig im FinanzOnline ersichtlich. Die Angabe, dass Sie für mindestens 7 Monate Familienbeihilfe für Ihren Sohn ***K*** bezogen haben, hat auf die Berechnung keine Auswirkung. Die Kinderfreibeträge wurden für beide Kinder in Höhe von je 300 Euro gewährt. Ihre Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen."*

Mit Schreiben vom 19. Juni 2019 stellte der Bf. fristgerecht den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht und verwies darin hinsichtlich seiner Begründung und der beantragten Änderungen auf seine Beschwerde und führte ergänzend aus:

„Ich beantrage nunmehr meine Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Hinsichtlich der Begründung meines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise ich auf meine Beschwerde, bzw. möchte diese ergänzen wie folgt: Ich habe am 23.01.2019 einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung gestellt und als bezugsauszahlende Stelle 1 angegeben. Es war keine Absicht, dass ich diese Angabe irrtümlicherweise falsch ausgefüllt habe, ich habe im Jahr 2018 meinen Job gewechselt, für kurze Zeit Arbeitslosengeld bezogen und dann einen neuen Job begonnen. Somit habe ich mehr Steuern bezahlt als angegeben und es kann mir nicht vorgehalten werden, dass nicht alle Lohnzettel vorhanden waren. Ende Februar ist es bereits möglich den Steuerausgleich online zu machen. Als Finanzamt wäre es ihre Aufgabe, bis Ende März zu warten, ob alle Lohnzettel eintreffen. Deshalb möchte ich, dass dieser Bescheid vom 15.03.2019 vom Bundesfinanzgericht überprüft wird, da es mir nicht zu Lasten gelegt werden kann, dass ich mehr Steuern bezahlt habe, als angegeben. Ich habe lediglich ca. 1 Woche AMS Geld bezogen, doch das ganze Jahr sonst gearbeitet. Meine beiden Kinder sind natürlich bei der Berechnung zu berücksichtigen. Weiters beantrage ich die Aussetzung der Einhebung in Höhe des strittigen Betrages von 460,00.“

Das Finanzamt legte die Bescheidbeschwerde am 21. Juni 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde mit folgender Stellungnahme: „Der Bf. ist Finanzonline Teilnehmer und hat am 23.1.2019 seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung via Finanzonline am Finanzamt eingebracht. Bei der Angabe zur Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen im Jahr 2018 hat er „1“ eingegeben. Der Lohnzettel von der Fa. ***X*** wurde am 11.11.2018 von der Firma an das Betriebsfinanzamt übermittelt, die Meldung über den Bezug von Arbeitslosengeld am 2.2.2019. Da somit die Voraussetzungen für die Verarbeitung der Arbeitnehmerveranlagung mit 2.2.2019 vorgelegen sind (1 bezugsauszahlende Stelle und AMS-Meldung vorhanden), wurde der Erstbescheid mit 4.2.2019 erstellt. Da am 1.3.2019 für das Kalenderjahr 2018 für den Bf ein weiterer Lohnzettel (Fa. ***Y***) übermittelt wurde, war der Erstbescheid vom 4.2.2019 von gem. § 303 BAO von Amts wegen wiederaufzunehmen und ein neuer Bescheid zu erlassen. Aufgrund der geänderten Einkommensverhältnisse ergab sich bei der Neuberechnung eine geringere Gutschrift als im Erstbescheid, weshalb die Differenz – die zu viel ausbezahlte Einkommensteuer – im Sachbescheid zur Wiederaufnahme vom 15.3.2019 nachgefordert wurde. Die gegen diese Bescheide eingebrachte Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen; dagegen richtet sich der Vorlageantrag. Gem. § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren sowohl auf Antrag einer Partei oder auch von Amts wegen

wiederaufgenommen werden, wenn ua. It lit b Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Da sich nach Übermittlung des zweiten Lohnzettels der Spruch des Erstbescheides wesentlich geändert hat, war aufgrund der Bestimmungen des § 303 BAO ein neuer Bescheid zu erlassen. Die beiden Kinder des Bf. wurden bereits im Erstbescheid des Bf. steuerlich berücksichtigt. Es wurde für ein Kind der Kinderfreibetrag in Höhe von 300,00 für ein haushaltszugehöriges Kind anerkannt, für ein weiteres Kind der Kinderfreibetrag in Höhe von 300,00 für ein nichthaushaltszugehöriges Kind und der Unterhaltsabsetzbetrag für 12 Monate.“

Festgestellt wird, dass nach der vorliegenden Aktenlage Beschwerde bzw. nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung ein Vorlageantrag nur gegen den Einkommensteuerbescheid (Sachbescheid) für das Jahr 2018 vom 15.3. 2019 erhoben wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Der Bf. bezog im Jahr 2018 von 1. Jänner bis 29. Oktober (Dienstgeber: ***X*** GmbH) sowie vom 12. November bis 31. Dezember (Dienstgeber: ***Y*** GmbH) lohnsteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von insgesamt € 15.569,35.

An insgesamt 12 Tagen (31. 10. – 11. 11. 2018) bezog er Arbeitslosengeld.

Der Bf. gab in seiner am 23. Jänner 2019 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 an, von **einer** bezugsauszahlenden Stelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhalten zu haben. Dem Betriebsfinanzamt wurde am 11. November 2018 ein diesbezüglicher Lohnzettel der ***X*** GmbH (Bezugszeitraum 1. Jänner bis 29. Oktober 2018) übermittelt. Vom 31. Oktober bis 11. November 2018 bezog der Bf. Arbeitslosengeld. Die Meldung über den Bezug des Arbeitslosengeldes wurde dem Finanzamt am 2. Februar 2019 übermittelt.

Mit Bescheid vom 4. Februar 2019 setzte infolgedessen das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit einer Gutschrift in Höhe von 957,00 Euro erklärungskonform fest, wobei es hinsichtlich der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte den besonderen Progressionsvorbehalt gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 anwendete.

Am 1. März 2019 wurde dem Finanzamt von der ***Y*** GmbH ein weiterer Lohnzettel übermittelt. Der Bf. hat hiernach für den Bezugszeitraum 12. November bis 31. Dezember 2018 weitere steuerpflichtige nichtselbständige Bezüge in Höhe von 2.450,48 Euro erhalten.

In einem amtswegig wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahren erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid, in dem nicht nur die Einkünfte aus **beiden** Dienstverhältnissen erfasst wurden sondern auch das Arbeitslosengeld (iHv € 394,44) im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG aufgrund einer vorgenommenen Kontrollrechnung.

Streit besteht darüber, ob der angefochtene Einkommensteuerbescheid, aus dem sich eine Gutschrift iHv € 497,00, ergibt, richtig berechnet wurde.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge, u. a. iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 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 sog. Durchschnittssteuersatzes nach § 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.

Ziel der genannten, auf die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Ermöglichung der Miteinbeziehung der genannten steuerfreien Bezüge in das Jahreseinkommen abzielenden Regelung ist die Vermeidung vom Gesetzgeber nicht gewollter überhöhter Nettoeinkommen aus sog. Transferleistungen.

Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 277 BlgNR XVII. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, 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

Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (55. Lfg 2013) zu § 3 EStG Tz 36; Doralt, EStG ¹¹, § 3 Tz 19/1). Die Hochrechnung betrifft nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der angeführten Transferleistungen bezogen wurden („für das restliche Kalenderjahr“). Die Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (ArbeitnehmerInnen-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird.

Dazu sind im Wege der sog. Hoch- bzw. Umrechnungsmethode die neben den nicht ganzjährig bezogenen Transferleistungen ebenfalls nicht für das ganze Kalenderjahr bezogenen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die laut Tarif zu versteuernden "sonstigen" Einkünfte nach § 41 Abs. 4, d. h. jene Einkünfte die gemäß §§ 67 Abs. 1 oder 68 steuerfrei verblieben sind oder die mit den festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 versteuert wurden, für die Ermittlung des anzuwendenden, sich aus der prozentmäßigen, auf zwei Kommastellen (kaufmännisch) zu rundenden Relation zwischen Jahressteuer laut Tarif und Jahreseinkommen ergebenden Steuersatzes auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (vgl. etwa Jakom/Laudacher EStG, 2016, § 3 Rz 120 ff mwH), wobei hinsichtlich der Berechnungsmodalitäten und des nicht schon bei der Hochrechnung selbst, sondern erst im Anschluss daran abzuziehenden Werbungskostenpauschales auf die, grundsätzlich einen Auslegungsbehelf zu den bezug habenden Vorschriften des EStG 1988 darstellenden LStR verwiesen wird (Zur Steuerberechnung lt. Hoch- bzw. Umrechnung, insbesondere zur Berücksichtigung der Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf die steuerpflichtigen, laufenden Bezüge vgl. im Einzelnen LStR 118a; bzw. etwa VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; sowie auch BFG 16.2.2017, RV/7100500/2017).

Zufolge der im § 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 enthaltenen "Schutzbestimmung" darf jedoch die sich für den Anlassfall ergebende Steuerbelastung insgesamt nicht höher sein, als jene, die sich bei einer Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Dadurch soll vermieden werden, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnung vermehrt bei gleichem Jahreseinkommen zu einer ungleichen Steuerbelastung führt.

Zu diesen Zwecken ist, neben der Hoch- bzw. Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 leg. cit., eine sog. Kontrollrechnung, bei der die an sich steuerfreie Transferleistung als ebenfalls steuerpflichtig behandelt wird, vorzunehmen und, in der Folge, nach Gegenüberstellung der beiden Berechnungsvarianten, für die Steuerfestsetzung die jeweils für den Abgabepflichtigen günstigere Methode (d. i. stets diejenige, die eine geringere Steuerbelastung ergibt) heranzuziehen.

Erwägungen:

Entsprechend den rechtlichen Ausführungen waren daher für das beschwerdegegenständliche Veranlagungsjahr 2018 zur genannten StNr. nachstehende Berechnungen (Hoch/Umrrechnung und Kontrollrechnung) anzustellen:

Hochrechnung:**Einkommen 2018**

Nicht ganzjährig bezogene Einkünfte (X; Y; 13.118,87 + 2.450,48 lt. Lz. KZ 245)	15.569,35	
hochgerechnet auf 365 Tge.	$15.569,25:353 \times 365$	16.098,62
abzüglich WK-Pauschale; Topf-Sonderausgaben u. Kinderfreibetrag (132,00 + 60,00 + 2*300,00)		- 792,00
Jahreseinkommen/Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz		15.306,62

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes § 33 Abs. 10 EStG

Einkommensteuer § 33 Abs. 1 EStG	
$(15.306,62 - 11.000) / 7.000 \times 1.750$	1.076,65
abzgl. Absetzbeträge (Unterhaltsabsetzbetrag; Verkehrsabsetzbetrag; d. s. 350,40 + 400,00)	- 750,40
Jahressteuer	326,25

Durchschnittssteuersatz (Jahressteuer/Einkommen x 100)	2,13 %
--	--------

Berechnung der Einkommensteuer

Steuerpflichtige Bezüge lt. übermittelten Lz. (13.118,87 + 2.450,48 lt. Lz. KZ 245)	15.569,35
abzüglich WK-Pauschale; Topf-Sonderausgaben u. Kinderfreibetrag (132,00 + 60,00 + 2*300,00)	- 792,00
Einkommen	14.777,35
Steuer (2,13 % von 14.777,35)	314,76
Steuer für sonstige Bezüge (3.207,52 lt. Lz. KZ 220, 225) § 67 Abs. 1 EStG	+ 155,25
Einkommensteuer	470,01

Kontrollrechnung (lt. angefochtenem ESt-Bescheid vom 15.3.2019):

Gesamtbetrag der Einkünfte (13.118,87+882,96+2.450,48+394,44)	15.963,35
abzgl. WK-Pausch. (132,00)	15.831,79
abzgl. Sonderausgaben und 2*Kinderfreibeträge (60,00+600)	15.171,35
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG [(15.171,35 – 11.000) / 7.000 x 1.750]	1.042,95
abzgl. Absetzbeträge (Unterhalts- und Verkehrsabsetzbetrag, d.s. 350,40+400,00)	- 750,40
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	292,55

Steuer für sonstige Bezüge (3.207,52 lt. Lz. KZ 220, 225) § 67 Abs. 1 EStG	+ 155,25
Einkommensteuer	447,80

Aus der Gegenüberstellung der beiden Berechnungsmethoden ergibt sich (im Einklang mit dem angefochtenen Bescheid vom 15.3.2019), dass die Kontrollrechnung zu einem für den Bf. günstigeren Ergebnis führt, und daher auch das - die an und für sich steuerfreien Transferleistungen beinhaltende - Einkommen von € 15.171.79 der Einkommensbesteuerung zu Grunde zu legen war.

In Anrechnung der bereits durch Steuerabzug einbehaltenen, auf die nunmehr veranlagten Einkünfte entfallenden Lohnsteuer iHv € 944,34 (vgl. § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) ergibt sich, nach Anwendung der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG leg. cit., die im Bescheid genannte Nachforderung von € 460,00 zu Recht.

Somit war die Beschwerde gegen den Bescheid vom 15.3.2019 als unbegründet abzuweisen.

2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Lösung der Streitfrage lässt sich einerseits in klarer Weise aus dem Gesetz ableiten und beruht andererseits auf Sachverhaltsfragen, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind

Wien, am 28. Juni 2023