

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag.^a Eva Maria Düringer und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. März 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Isabella Längle zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr neben unselbständigen Einkünften in Höhe von 24.639,32 € auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 165,02 € sowie sonstige Einkünfte in Höhe von 778,98 €.

Auf Grund der Anwendung des § 41 Abs 3 EStG wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 14.03.2019 516,00 € aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden.

In der Beschwerde vom 15.03.2019 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Hiermit erhebe ich Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14.03.2019 hinsichtlich der Einschleifung des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 letzter Satz EStG und begehre die Festsetzung ohne Berücksichtigung dieser Einschleifregelung, sohin unter Berücksichtigung des vollen Veranlagungsfreibetrages in Höhe von € 730.

Ich beantrage die Festsetzung der Einkommensteuer 2018 mit € -36,00 sowie die Aussetzung der Einhebung hinsichtlich des vorgeschriebenen Betrags von € 39,00.

Diese Beschwerde ist gemäß § 262 Abs. 3 BAO unverzüglich dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung), da ausschließlich die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes behauptet wird.

Ich rege an, das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der gegenständlichen Bestimmung (§ 41 Abs. 3 letzter Satz EStG) beantragen.

Ich beantrage die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ich verzichte im Voraus auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, sofern das Bundesfinanzgericht wie angeregt beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der gegenständlichen Bestimmung (§ 41 Abs. 3 letzter Satz EStG) beantragt.

Begründung:

Die gegenständliche Bestimmung (§ 41 Abs. 3 letzter Satz EStG) ist verfassungswidrig.

Indem die „anderen Einkünfte“ gemäß § 41 Abs. 3 erster Satz EStG, soweit sie € 730 übersteigen, nicht nur zum Tarif besteuert werden, sondern zusätzlich auch den Veranlagungsfreibetrag vermindern, unterliegen diese Einkünfte im Anwendungsbereich der Einschleifregelung (zwischen € 730 und € 1.460) effektiv dem doppelten Grenzsteuersatz.

Durch die Einschleifregelung soll eine gleichmäßig steigende Steuerbelastung verwirklicht werden (Peyerl in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 41 Tz 17). Dieses Ziel wird allerdings verfehlt: Im Bereich des Grenzsteuersatzes von 50% führt dies dazu, dass die „anderen Einkünfte“ im Bereich der Einschleifregelung mit 100% besteuert, also zur Gänze konsumiert werden. Im Bereich des Grenzsteuersatzes von 55 % führt dies sogar zu einer Besteuerung mit 110%, sohin zu dem widersinnigen Ergebnis, dass das Nettoeinkommen in diesem Bereich bei steigendem Bruttoeinkommen sogar sinkt.

In der Literatur wurde gelegentlich bereits Kritik an dieser Regelung geübt (z.B. Kanduth-Kristen in taxlex 2007, 476 - der Beschwerde beigelegt), als der Grenzsteuersatz noch 50% betrug und es zu einer Besteuerung der „anderen Einkünfte“ mit höchstens 100% kam.

Umso mehr muss diese Kritik nun zutreffen, als es nun bei der Anwendung der Einschleifregelung sogar zu einer Besteuerung von bis zu 110% kommen kann.

Aber auch im Bereich niedrigerer Grenzsteuersätze - im gegenständlichen Fall 35% - führt die effektive Verdopplung des Grenzsteuersatzes im Bereich der Einschleifregelung zu einem Ergebnis, das in keiner Weise mit dem dem Einkommensteuerrecht immanenten Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang zu bringen ist. Immerhin unterliegen dadurch bestimmte Einkommensteile von Personen, deren Jahreseinkommen lediglich € 18.000 übersteigt, höheren Steuersätzen als das Einkommen von Personen mit einem Jahreseinkommen von über

€ 1 Million. Indem die Einschleifregelung in derart auffälligem Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht, verletzt sie das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot und das verfassungsgesetzlich geschützte Recht auf Eigentum.

Soweit erkennbar, hatte sich der Verfassungsgerichtshof bisher nur allgemein mit dem Veranlagungsfreibetrag, aber noch nie konkret mit der hier für verfassungswidrig gehaltenen Einschleifregelung befasst.

Im Folgenden werden die Auswirkungen anhand einiger Rechenbeispiele (vereinfacht, z.B. ohne Absetzbeträge) dargestellt. Es ist insbesondere darauf zu achten, wie (wenig) das Nettoeinkommen bei Erhöhung der „anderen Einkünfte“ steigt bzw. bei den höheren Grenzsteuersätzen gleich bleibt oder sogar sinkt.

Bei einem Grenzsteuersatz von 25%:

LSt-pflichtige Einkünfte	Andere Einkünfte	Gesamtsteuerbelastung	Nettoeinkommen
15.000	730	1.000	14.730
15.000	1.000	1.135	14.865
15.000	1.460	1.365	15.095
15.000	2.000	1.500	15.500

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, steigt das Nettoeinkommen nur um € 365.

Bei einem Grenzsteuersatz von 35 %:

LSt-pflichtige Einkünfte	Andere Einkünfte	Gesamtsteuerbelastung	Nettoeinkommen
25.000	730	4.200	21.530
25.000	1.000	4.389	21.611
25.000	1.460	4.711	21.749
25.000	2.000	4.900	22.100

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, steigt das Nettoeinkommen nur um € 219.

Bei einem Grenzsteuersatz von 42%

<i>LSt-pflichtige Einkünfte</i>	<i>Andere Einkünfte</i>	<i>Gesamtsteuerbelastung</i>	<i>Nettoeinkommen</i>
45.000	730	12.180	33.550
45.000	1.000	12.406,80	33.593,20
45.000	1.460	12.793,20	33.666,80
45.000	2.000	13.020	33.980

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, steigt das Nettoeinkommen nur um € 116,80.

Bei einem Grenzsteuersatz von 48%

<i>LSt-pflichtige Einkünfte</i>	<i>Andere Einkünfte</i>	<i>Gesamtsteuerbelastung</i>	<i>Nettoeinkommen</i>
75.000	730	25.680	50.050
75.000	1.000	25.939,20	50.060,80
75.000	1.460	26.380,80	50.079,20
75.000	2.000	26.640	50.360

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, steigt das Nettoeinkommen nur um € 29,20 (!)

Bei einem Grenzsteuersatz von 50%:

<i>LSt-pflichtige Einkünfte</i>	<i>Andere Einkünfte</i>	<i>Gesamtsteuerbelastung</i>	<i>Nettoeinkommen</i>
100.000	730	37.880	62.850
100.000	1.000	38.150	62.850
100.000	1.460	38.610	62.850
100.000	2.000	38.880	63.120

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, bleibt das Nettoeinkommen gleich (!!)

Bei einem Grenzsteuersatz von 55%:

<i>LSt-pflichtige Einkünfte</i>	<i>Andere Einkünfte</i>	<i>Gesamtsteuerbelastung</i>	<i>Nettoeinkommen</i>
1.000.000	730	487.880	512.850
1.000.000	1.000	488.177	512.823
1.000.000	1.460	488.683	512.777
1.000.000	2.000	488.980	513.020

d.h. wenn sich die „anderen Einkünfte“ von € 730 auf € 1.460 verdoppeln, sinkt das Nettoeinkommen um € 73 (!!!).“

Die Beschwerde wurde direkt vorgelegt, da die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes behauptet wird.

[...]

In der Eingabe vom 02.03.2023 brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor:

„I. Zurücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung

Hiermit nehme ich die in meinen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2021 gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Die Anträge auf Entscheidung durch den Senat bleiben aufrecht.

II. Ergänzende Begründung

Ich habe die Beschwerden bislang damit begründet, die gegenständliche Einschleifregelung verstoße gegen die Verfassung, konkret indem sie das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot und das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletze. Diese Begründung möchte ich dahingehend ergänzen, dass die Einschleifung des Veranlagungsfreibetrages meines Erachtens (auch) das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Erwerbsfreiheit verletzt.

Die gegenständliche Regelung hat zur Folge, dass man sich — wenn man den Veranlagungsfreibetrag des laufenden Jahres schon (fast) ausgeschöpft hat — stets die Frage stellen muss, ob es überhaupt noch sinnvoll ist, im laufenden Jahr noch weitere Einkünfte (aus anderen Einkunftsarten als aus nichtselbständiger Arbeit) zu erzielen, da diese — wie in den Beschwerden dargestellt — die Besteuerung der bereits zuvor erzielten Einkünfte erhöht, sodass eine zusätzliche Betätigung im Ergebnis nur zu einem sehr geringen zusätzlichen Nettoeinkommen führt (im Jahr 2018: Steuerbelastung durch zusätzliche Einkünfte 70%, im Jahr 2021: 84%). Darin liegt der „negative Leistungsanreiz“, den Frau Prof. Kanduth-Kristen in der ersten Beschwerde beigelegten Artikel meines Erachtens zurecht als verfassungsrechtlich bedenklich kritisiert. Bereits die Steuerbelastung in meinem Fall halte ich unter diesem Gesichtspunkt für bedenklich; umso mehr muss dies gelten, wenn die Steuerbelastung durch

zusätzliche Einkünfte 98%, 100% oder gar 110% beträgt, wie dies bei entsprechend hohen Grenzsteuersätzen durchaus möglich wäre.

Die gegenständliche Regelung ist geeignet, Steuerpflichtige davon abzuhalten, zusätzliches Einkommen zu lukrieren, weil sich der zusätzliche Arbeitsaufwand infolge der hohen Besteuerung faktisch nicht mehr lohnt. Sie ist aber nicht nur abstrakt dazu geeignet, sondern hat mich auch schon bereits konkret davon abgehalten, zusätzliches Einkommen etwa durch das Verfassen weiterer Artikel oder die Übernahme weiterer Funktionen, die zu steuerpflichtigen Funktionsgebühren führen würden, zu lukrieren. Die gegenständliche Regelung hat also einen sogenannten „chilling effect“ auf die Erwerbsfreiheit, indem sie die Selbstbeschränkung der Steuerpflichtigen fördert. Die Rechtsfigur des chilling effect stammt aus der anglo-amerikanischen Rechtssphäre, ist aber — infolge der Rezeption durch den EGMR — in der Judikatur der europäischen Höchstgerichte zu Grundrechtsfragen fest verankert. Auch der VfGH bedient sich dieser Rechtsfigur, wenngleich ohne sie als solche zu benennen.

Die angefochtenen Bescheide haben mich daher durch Anwendung einer verfassungswidrigen generellen Norm in meinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt. Ich hoffe, meine weiteren Ausführungen veranlassen — zusammen mit dem bereits erwähnten Artikel von Frau Prof. Kanduth-Kristen — das Gericht dazu, meine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gegenständlichen Regelung zu teilen und wie angeregt deren Aufhebung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr neben unselbständigen Einkünften in Höhe von 24.639,32 € auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 165,02 € sowie sonstige Einkünfte in Höhe von 778,98 €.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 41 Abs 3 EStG lautet:

„Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.“

In den erläuternden Bemerkungen zu § 41 Abs 3 EStG 1988 wurde ausgeführt:

„Durch diese Neuregelung soll dem vorrangigen Zweck der Veranlagungsfreibeträge, nämlich geringfügige Nebeneinkünfte im Interesse der Verwaltungsvereinfachung von der Steuerpflicht auszunehmen, stärker Rechnung getragen werden. Bei höheren Nebeneinkünften erscheint allerdings alleine auf Grund der Tatsache, daß sie neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften anfallen, eine Begünstigung nicht gerechtfertigt.“

Der Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 € steht für andere – nicht lohnsteuerpflichtige – Einkünfte zu, wenn lohnsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen und eine Veranlagung erfolgt (keine verfassungswidrige Begünstigung, VfGH 30.11.1988, B 1309/87).

Der Steuerpflichtige ist gemäß Z 1 zu veranlagern, wenn neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte in einem Gesamtbetrag von über 730 € bezogen wurden (Freigrenze). Ist dies der Fall, kommt bei anderen Einkünften zwischen 730 € und 1.460 € der sich einschleifende Veranlagungsfreibetrag zur Anwendung.

Da es sich bei der 730 € Freigrenze nicht um einen Freibetrag handelt, entfaltet sie nur für andere Einkünfte Wirkung, die 730 € nicht übersteigen. Übersteigen die anderen Einkünfte diese Grenze, sind sie in voller Höhe in die Veranlagung einzubeziehen, wenn sie den Betrag von 1.460 € übersteigen. Zwischen 730 € und 1.460 € vermindert der sich einschleifende Veranlagungsfreibetrag die Höhe der anderen Einkünfte. Im Ergebnis sind daher andere Einkünfte bis 730 € steuerfrei und ab 1.460 € voll steuerpflichtig; dazwischen liegt die sich aus der Wirkung des Veranlagungsfreibetrages ergebende Einschleifzone.

Im gegenständlichen Fall errechnet sich der Freibetrag folgendermaßen:

Obergrenze der Einschleifbetrages	1.460,00
andere Einkünfte	944,00
Freibetrag (Differenz aus Obergrenze und anderen Einkünften)	516,00

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken werden vom Senat aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Die Einführung einer Einschleifregelung war verfassungsrechtlich geboten, da ohne diese Einschleifregelung bei nur geringfügigem Überschreiten der Freigrenze ein deutlich niedrigeres Nettoeinkommen verfügbar wäre.

Zudem hat der Gesetzgeber in den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 400/1988 ausgeführt, dass bei höheren Nebeneinkünften alleine auf Grund der Tatsache, dass sie neben

lohnsteuerpflichtigen Einkünften anfallen, eine Begünstigung nicht gerechtfertigt erscheint. Bei Überschreiten der Freigrenze war diese daher einzuschleifen.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass bei Einkünften von mehr als einer Million Euro und anderen Einkünften von 1.460 € die steuerliche Mehrbelastung 73,00 € betrage, so ist er darauf hinzuweisen, dass dies in seinem Fall nicht zutrifft, da er über lohnsteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 24.639,32 € verfügt hat, sodass er trotz der Einschleifung des Freibetrages gemäß § 41 Abs 3 EStG immer noch eine Steuerersparnis hat.

Wenn der Beschwerdeführer ausführt, dass der „chilling effect“ die Erwerbsfreiheit verletze, so ist er darauf hinzuweisen, dass eine progressive Einkommensbesteuerung den „chilling effect“ in sich trägt. Der „chilling effect“ beeinträchtigt im konkreten Fall nicht die Erwerbsfreiheit, da es unwesentlich ist ob ein Freibetrag in Höhe von 730,00 € zuerkannt wird oder nicht.

Es besteht daher kein Grund für den Senat gemäß Art. 140 Abs. 1 Z. 1 lit. a B-VG beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung des § 41 Abs. 3 letzter Satz EStG zu beantragen.

3.2. 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. Da der Freibetrag unstrittig richtig eingeschliffen wurde und sich dies überdies aus dem Gesetz klar ergibt, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 2. Mai 2023