

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ****BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Die Beschwerdeführerin brachte am 21.06.2023 die Erklärung zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022 ein.

Im **Einkommensteuerbescheid 2022** vom 19.07.2023, elektronisch zugestellt in die Databox am 19.07.2023, wurde die Einkommensteuer unter Umrechnung der laut Lohnzettel ihres Arbeitgebers für Jänner bis August 2022 bezogenen Lohnzahlungen auf einen Jahresbetrag in Höhe von 8.642,32 € berechnet, was zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 1.886,00 € führte.

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin 2022 steuerfreie Leistungen wie z. B. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler bezogen habe. Dies ziehe eine besondere Steuerberechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nach sich, weshalb die steuerpflichtigen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umgerechnet und nach Berücksichtigung von Sonderausgaben und anderen Einkommensabzügen ein Durchschnittssteuersatz errechnet worden sei, der auf das steuerpflichtige Einkommen der Beschwerdeführerin anzuwenden war.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin am 09.08.2023 rechtzeitig per Post Beschwerde ein und beantragte, die Einkommensteuer nur vom steuerpflichtigen Einkommen ohne Umrechnungszuschlag gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu berechnen bzw. festzusetzen. Ebenfalls beantragte sie die Normenkontrolle des § 3 Abs. 2 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof, da in den bisherigen Entscheidungen über eine Verfassungskonformität dieser gesetzlichen Bestimmung keine systematischen Interpretationen berücksichtigt worden seien.

Dazu führte sie aus:

Im Hinblick auf die Ziele und die Durchführung des Arbeitslosengeldes werde mit der Hochrechnung bzw. der Hinzurechnung von bereits versteuertem Einkommen der Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Eine Interpretation der näher genannten Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ergebe, dass das „Gleiche“ das Jahreseinkommen und nicht das Monatseinkommen sei. Durch die Hinzurechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 würden Personen mit gleichem Jahreseinkommen, welches grundsätzlich der Progression nach § 33 EStG 1988 unterliege, steuerlich unterschiedlich behandelt. Die Differenzierung erfolge je nach Dauer des Bezugs von „steuerfreien“ Leistungen wie z. B. Arbeitslosengeld und/oder durch die Einbeziehung von bestimmten Einkommensarten und nicht aller der Progression unterliegenden Einkommensarten. Es müsste aber Gleiches - nämlich gleich hohe Jahreseinkommen - gleichbehandelt werden.

Außerdem werde auch sachlich nicht gerechtfertigt in die Eigentumsfreiheit eingegriffen, der Hinzurechnungszuschlag auf Basis der Dauer der Arbeitslosigkeit führe zu einer höheren jährlichen steuerlichen Belastung bei längerer Arbeitslosigkeit als bei Personen, die das gleiche Jahreseinkommen bei kürzerer Arbeitslosendauer bezögen. Das bedeute, dass stärker in deren Eigentum und damit in deren Existenzgrundlage eingegriffen werde. Aus der unterschiedlichen Behandlung resultiere ein unterschiedlich verfügbares Jahres-Nettoeinkommen. Damit werde der Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Eine Differenzierung der Hinzurechnung nach Einkommensarten belaste außerdem das Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit stärker als Einkommen aus Vermietung und Verpachtung.

Die Einbeziehung eines Nettoeinkommens in eine Kontrollrechnung zur Ermittlung einer Steuerlast sei sachlich nicht gerechtfertigt. Das Arbeitslosengeld werde nämlich bereits von dem (höher) versteuerten Nettoeinkommen berechnet.

Nachdem die Beschwerdeführerin einige Beispiele für die ihrer Meinung nach ungerechte Besteuerung dargelegt hatte, verwies sie darauf, dass eine Hochrechnung primär darauf

abziele, eine Besteuerung des Monatseinkommens und nicht des Jahreseinkommens zu hinterlegen, was grundsätzlich dem Prinzip der Besteuerung des Jahreseinkommens gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 widerspreche.

Eine monatliche Steuerprogression anstatt einer jährlichen Steuerprogression durch eine Hochrechnung führe nicht zu Steuergerechtigkeit, sondern erzeuge ganz im Gegenteil massive Steuerungerechtigkeiten, weil Personen mit gleichen Einkommen durch unterschiedlich hohe Besteuerung, bedingt durch eine unterschiedlich lange Dauer der Arbeitslosigkeit, ein unterschiedliches Nettoeinkommen zur Verfügung hätten.

Die Hinzurechnung gefährde das Prioritätsziel der Existenzsicherung.

Die Abwägung der Ziele untereinander bringe eine klare Priorität der Existenzsicherung vor allen anderen Zielen, die sich diesem daher unterzuordnen hätten. Das Ziel Existenzsicherung durch das Arbeitslosengeld und das Ziel Neutralisierung der Einkommen aus dem restlichen Einkommen seien widersprüchlich, da die Hinzurechnung eine höhere Steuerprogression bewirke, damit das verfügbare Einkommen deutlich schmälere und insbesondere bei geringen und mittleren Einkommen sehr schnell zur Gefährdung der Existenzgrundlage führen könne.

Die Hinzurechnung sei aus den von der Beschwerdeführerin genannte Gründen nicht geeignet, die Arbeitslosigkeit zu senken bzw. den Anreiz zur freiwilligen Arbeitslosigkeit zu verhindern. Darüber hinaus stehe das gewählte Mittel der Hinzurechnung in keinem Verhältnis zur Zielerreichung und sei daher nicht angemessen.

Da die Eingriffe durch § 3 Abs. 2 EStG 1988 in einer Gesamtschau (mit dem ALVG) nicht zu rechtfertigen seien, sei § 3 Abs. 2 EStG 1988 grundrechtswidrig und daher als nicht verfassungskonform aufzuheben.

Daher beantrage die Beschwerdeführerin, § 3 Abs. 2 EStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit unangewendet zu lassen.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.03.2024** unter Berufung auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988 als unbegründet abgewiesen.

Fristgerecht beantragte die Beschwerdeführerin am 05.04.2024 die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht vom 13.06.2024 die Abweisung der Beschwerde, weil die Veranlagung bzw. Hochrechnung den gesetzlichen Bestimmungen entspreche.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog 2022 für ihre nichtselbständige Tätigkeit in den Monaten Jänner bis August von ihrem Arbeitgeber steuerpflichtige Bezüge in Höhe von insgesamt 27.007,54 € und in der Folge in den Monaten September bis Dezember neben Zahlungen aus der Pensionskasse Arbeitslosengeld für 122 Tage (01.09.2022 - 31.12.2022) in Höhe von insgesamt 6.879,58 €.

Im Rahmen der von der Beschwerdeführerin beantragten Arbeitnehmerveranlagung wurden die Lohnzahlungen für Jänner bis August auf einen Jahresbetrag hochgerechnet und bei der Steuerbemessung für das im Jahr 2022 tatsächlich erwirtschaftete Einkommen der im Rahmen der Hochrechnung ermittelte Steuersatz von 25,21 % berücksichtigt. Die Zahlungen an Arbeitslosengeld wurden steuerfrei belassen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt, dessen Richtigkeit von keiner Partei in Frage gestellt wird, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen beider Parteien.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich dessen rechtliche Beurteilung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 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 (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) 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.

Diese Bestimmung wurde bereits durch das 3. AbgÄG 1987, BGBl 606, zum EStG 1972 mit Wirksamkeit ab der Veranlagung bzw. dem Jahresausgleich 1987 eingeführt. Das EStG 1988 hat diese Regelung als eigenen Abs. 2 in den § 3 EStG 1988 aufgenommen.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 277 BlgNR 17. GP 6f, begründen diese Änderung wie folgt:

„Die Steuerfreiheit der in §3 Z4 angeführten Transferleistungen führt einerseits dazu, daß es im Falle des Zusammentreffens mit steuerpflichtigen Einkünften zu einer - zum Teil erheblichen - Milderung der Steuerprogression kommt. Andererseits bemessen sich diese Transferleistungen überwiegend nach dem letzten Bruttolohn. Das Zusammenwirken dieser beiden Faktoren kann - insbesondere im Falle saisonal bedingter Arbeitslosigkeit - den Effekt nach sich ziehen, daß das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege des Jahresausgleiches erhaltenen Lohnsteuererstattung - in vergleichbaren Fällen - höher ist als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten. Dieser Effekt wird bei der gegenwärtigen Arbeitsmarktsituation zunehmend als unbefriedigend empfunden und ist daher rechtspolitisch unerwünscht. Im Hinblick darauf soll die Begünstigung der Steuerfreiheit für Arbeitslosengeld nur mehr derart gewährt werden, daß die mit einer Steuerbefreiung einhergehende Progressionsmilderung in diesen Fällen ausgeschlossen wird.

... Demnach soll bei Durchführung eines Jahresausgleiches oder einer Veranlagung jener Zeitraum, währenddessen der Steuerpflichtige Transferleistungen bezieht, neutralisiert werden. Der Jahresausgleich (die Veranlagung) wäre in der Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug - nach wie vor - steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Im reduzierten Zeitraum auftretende Umstände (zB zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken grundsätzlich weiterhin eine Progressionsmilderung.

Die Verkürzung des Jahresausgleichszeitraumes bzw. des Veranlagungszeitraumes wird dadurch erreicht, 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 (zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte), sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbs- oder Pensionseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, daß aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerabzugspflichtiger Arbeitslohn eintreten darf.“

Es ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres (1. September bis 31. Dezember) bezogen hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist damit „der Tatbestand“ des § 3 Abs. 2 EStG 1988 „erfüllt“, sodass die in dieser Bestimmung „angeordnete Rechtsfolge einzutreten“ hat (vgl. VwGH 26.03.2003, 97/13/0118; 06.07.2006, 2002/15/0202; 22.11.2006, 2006/15/0084, VwSlg 8181/F; vgl. auch VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004, Rn. 23; sowie VwGH 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, Rn 14).

Die Bedenken der Beschwerdeführerin betreffend die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung, hat der Verfassungsgerichtshof nicht geteilt und sie, noch den zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1972 betreffend, im Erkenntnis vom VfGH 28.06.1990, G 71/90, als mit der Verfassungsrechtslage in Einklang stehend befunden und dies folgendermaßen begründet:

„Das Zusammentreffen von steuerpflichtigem Arbeitseinkommen und steuerfreiem Arbeitslosengeldbezug oder gleichartigen Bezügen im selben Kalenderjahr kann infolge der eingetretenen Progressionsmilderung im System der Jahresbesteuerung den sozialpolitisch unerwünschten Effekt haben, daß dem Arbeitnehmer bei Arbeitslosigkeit ein höheres Nettoeinkommen bleibt als im Falle der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses. Daß der Gesetzgeber dagegen Vorkehrungen treffen kann, hat der Verfassungsgerichtshof schon im Prüfungsbeschluß eingeräumt. Seine Bedenken sind nur dahin gegangen, daß die gewählte Methode der Steuerbemessung unter gewissen Umständen das Einkommen des nicht ganzjährig Beschäftigten stärker belastet als dies zur Erreichung des genannten Zieles notwendig und im Vergleich mit den durch ein ganzes Jahr steuerfreie Transfereinkommen Beziehenden zu rechtfertigen ist.

Nun weist aber die Bundesregierung mit Recht darauf hin, daß zur Beseitigung eines allfälligen Anreizes, bestehende Beschäftigungsverhältnisse zu beenden und Arbeitslosengeld zu beziehen, nicht nur verhindert werden muß, daß das Jahresnettoeinkommen des Arbeitslosen jenes bei Fortsetzung der Beschäftigung übersteigt, sondern vielmehr anzustreben ist, daß das Jahresnettoeinkommen des Arbeitslosen merklich unter dem des Beschäftigten bleibt, mit anderen Worten, daß das in den Sätzen des Arbeitslosengeldes angestrebte Gefälle zwischen den Nettobeträgen des Arbeitseinkommens und des Arbeitslosengeldbezuges also nicht aus steuertechnischen Gründen verringert wird.

Wie das Verfahren ergeben hat, führt die in Prüfung stehende Vorschrift über dieses - verfassungsrechtlich gleichfalls nicht zu beanstandende - Ziel tatsächlich nicht hinaus. Entgegen dem ersten Anschein (nur Vollbesteuerung des Arbeitslosengeldes die Grenze) ist der Abstand zwischen dem (fiktiven) Jahresnettoeinkommen im Falle einer Fortsetzung der Beschäftigung und dem Jahresnettoeinkommen nach Anwendung dieser Vorschrift niemals ungünstiger als der Abstand zwischen dem Jahresnettoeinkommen während einer Beschäftigung und dem steuerfreien Jahresbezug von Arbeitslosengeld.“

Die von der Beschwerdeführerin geäußerten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind somit nicht begründet. Die belangte Behörde war verpflichtet, die Hochrechnung im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen.

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 sich die im Hinblick auf den Bezug des Arbeitslosenbezuges vorgenommene Hochrechnung der nichtselbständigen Einkünfte gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bereits aus dem Gesetz ergibt und im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Juni 2025