

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., G, über die Beschwerde vom 21. September 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 12. September 2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2016, in dem eine Erfindervergütung in Höhe von € 2.595,21 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit dem Hälftesteuersatz von 17,24% versteuert worden ist, wegen fehlerhafter Steuerberechnung mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

"Für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 wird fälschlicherweise ein mittlerer Steuersatz von 34,47% herangezogen, der allerdings einem zu versteuernden Betrag von € 76.267,65 entspricht.

Somit wird für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 eine Steuer von € 25.394,96 ausgewiesen.

Nach den gültigen Steuersätzen ergibt sich jedoch für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 eine Steuer von € 25.042,87, was einem mittleren Steuersatz von 33,99% entspricht.

Damit wird im Einkommensteuerbescheid für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 ein um € 352,09 (25.394,96 - 25.042,87) zu hoher Steuerbetrag ausgewiesen.

Die für die Erfindervergütung von € 2.595,21 entsprechend § 38 EStG ermittelte Steuer beträgt € 447,41 womit die Erfindervergütung vollständig besteuert ist und nicht nochmals zur Steuerermittlung beim übrigen zu versteuernden Einkommen herangezogen werden kann.

Vergleicht man die bei einem steuerpflichtigen Einkommen von € 73.672,64 zu zahlende Steuer von € 25.042,87 mit der im Einkommensteuerbescheid für € 73.672,64 + Erfindervergütung von € 2.595,21 sich ergebende Steuer von € 25.842,37 (dh. Steuer ohne bzw. mit Erfindervergütung) so ergibt sich eine Differenz von € 799,50.

Die Differenz von € 799,50 bedeutet aber, bezogen auf die (zusätzliche) Erfindervergütung von € 2.595,21 einen Steuersatz von 30,81% und nicht den mittleren Hälftesteuersatz von 17,24%, womit § 38 EStG nicht erfüllt ist.

Die im Einkommensteuerbescheid 2016 angewandte Berechnung ergibt somit eine Benachteiligung (von € 352,09 zusätzlicher Steuer) gegenüber einem anderen Steuerzahler für den beispielsweise ebenso ein zu versteuerndes Einkommen von € 73.672,64 ausgewiesen wird. In den Hinweisen des Einkommensteuerbescheides wird aber explizit darauf hingewiesen, dass ich genau soviel Steuer bezahle wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen bezieht. Das zusätzliche Einkommen (Erfindervergütung), das einer Versteuerung nach § 38 EStG unterliegt, wird ja ohnehin schon mit dem Hälftesteuersatz und somit mit einem Betrag von € 447,41 versteuert. Dies bedeutet, dass die Erfindervergütung damit vollständig besteuert ist und nicht nochmals für eine Versteuerung oder Erhöhung der Steuer herangezogen werden kann.

Der § 38 EStG enthält nämlich die Regelung, dass sich der Steuersatz für die Erfindervergütung auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatz ermäßigt und nicht dass ein Betrag aus Hälftedurchschnittssteuersatz mal Erfindervergütung von der Gesamtsteuer abgezogen wird. Außerdem enthält § 38 EStG keine Regelung, dass das übrige zu versteuernde Einkommen (Gesamteinkommen abzüglich Erfindervergütung) mit dem mittleren Steuersatz des Gesamteinkommens zu versteuern ist."

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung wie folgt begründet:

"Nach der Halbsatzermäßigung gemäß § 37 Abs. 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen iSd § 38 EStG auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes ist das gesamte Einkommen heranzuziehen, also jenes, auf das der Einkommensteuertarif nach § 33 EStG anzuwenden ist. Die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ist ausdrücklich in § 33 Abs. 10 ausgeführt. Bei der Berechnung sind die begünstigten Einkünfte in das Einkommen einzubeziehen.

Die halbsatzbegünstigten Einkünfte und alle sonstigen steuerbaren Einkünfte, die in einem Veranlagungszeitraum anfallen, werden zusammen dem Einkommensteuertarif unterworfen. Die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes für das gesamte Einkommen ist auf die halbsatzbegünstigten Einkünfte anzuwenden. Auf das übrige Einkommen ist der errechnete volle Durchschnittssteuersatz anzuwenden; es kommt zu keiner neuerlichen

Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 18. Lfg (April 2016), § 37 EStG, Rz 8ff).

Durch die Einbeziehung der begünstigten Einkünfte zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, der auch auf die laufenden Einkünfte anzuwenden ist, werden die laufenden - nicht begünstigten - Einkünfte durch eine höhere Progression steuerlich belastet; die begünstigten Einkünfte bewirken einen sog. "Schatteneffekt" für die nicht begünstigten Einkünfte (ausführlich dazu Bruckner, SWK 1989, AI 133; Lehmann, SWK 1989, AI 253; Weiler, SWK 1989, AI 173; Pummerer, SWK 2001, 354; siehe auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>8</sup>, § 37, Rz 50).

Die Berechnung der Einkommensteuer im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 12.09.2017 wurde dementsprechend korrekt durchgeführt. Die Beschwerde war somit vollinhaltlich abzuweisen."

Dagegen hat der Bf. mit nachstehender Begründung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt:

"Durch die im Einkommensteuerbescheid angewandte Berechnung der Steuer wird für mich gegenüber einem Steuerzahler mit gleichem steuerpflichtigen Einkommen, jedoch ohne zusätzlichem Einkommen (Erfindervergütung, die ohnehin einer getrennten Besteuerung nach § 38 EStG unterliegt) eine unzulässige Verschärfung der Steuerbelastung herbeigeführt.

Je nach Betrachtungsweise zur Besteuerung des steuerpflichtigen Einkommens inkl. Erfindervergütung wird entweder

a) für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 eine Steuer von € 25.394,96 (statt € 25.042,87) und für die Erfindervergütung von € 2.595,21 eine korrekte Steuer von € 447,41 ausgewiesen (siehe Berechnung in Einkommensteuerbescheid)

oder

b) bei Annahme einer korrekten Steuer von € 25.042,87 für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 ergebe sich als Differenz zur ermittelten Steuer von € 25.394,96 für die Erfindervergütung von € 2.595,21 eine Steuer von € 799,50.

Im Fall a) wird somit der Gleichheitsgrundsatz verletzt, da sich aus § 33 EStG für das steuerpflichtige Einkommen von € 73.672,64 nicht eine Einkommensteuer von € 25.394,96 sondern nur folgende Einkommensteuer ergibt:

für die ersten 11 000 Euro	0%	0	€
für Einkommensteile über 11 000 Euro bis 18 000 Euro	25%	1.750	€
für Einkommensteile über 18 000 Euro bis 31 000 Euro	35%	4.550	€
für Einkommensteile über 31 000 Euro bis 60 000 Euro	42%	12.180	€

für Einkommensteile über 60 000 Euro (13672,64)	48%	6.662,87	€
Summe		25.042,87	€
+ Hälftesteuersatz (17,24%) x 2 595,21 (nach § 37 EStG)		447,41	€
Gesamt		25.490,28	€

Im Fall b) wird zwar für den zu versteuernden Betrag von € 73.672,64 eine korrekte Steuer von € 25.042,87 angenommen (entsprechend § 33 EStG), aber der dann für die Erfindervergütung von € 2.595,21 sich ergebende Steuerbetrag von € 799,50 entspräche einem Steuersatz von 30,81%, was im Widerspruch zum anzuwendenden mittleren Hälftesteuersatz von 17,24% steht und somit nicht im Einklang mit § 38 EStG ist.

Weitere Details dazu sind dem als Beilage angefügten Schreiben (1=Beschwerdeschriftsatz vom 21. September 2017) zu entnehmen.

Zusätzlich ist noch zu erwähnen, dass im gesamten Einkommensteuergesetz keine Berechnung der Steuer nach einem mittleren Steuersatz und auch nicht die Berechnung einer Steuer nach einem mittleren Steuersatz eines höheren steuerpflichtigen Einkommens vorgesehen oder geregelt ist und somit die im Einkommensteuerbescheid angewandte Berechnungsmethode nicht gesetzeskonform sondern gesetzeswidrig ist und zu einem falschen Steuerbetrag führt (siehe auch Vergleich in beiliegender Excel-Tabelle)."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Sind im Einkommen Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen enthalten, so ermäßigt sich gemäß § 38 Abs. 1 EStG 1988 der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 vierter Gedankenstrich ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, lautet:

"Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen."

Die halbsatzbegünstigen Einkünfte und alle sonstigen steuerbaren Einkünfte, die in einem Veranlagungszeitraum anfallen, werden zusammen dem Einkommensteuertarif unterworfen. Die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ist ausdrücklich in § 33 Abs. 10 ausgeführt. [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 37, Tz 9, 18. Lfg. (1.4.2016)].

Durch die Einbeziehung der begünstigten Einkünfte zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes, der auch auf die laufenden Einkünfte anzuwenden ist, werden die laufenden - nicht begünstigten - Einkünfte steuerlich belastet; die begünstigten Einkünfte bewirken einen sog "Schatteneffekt" für die nicht begünstigten Einkünfte (ausführlich dazu Bruckner, SWK 1989, A I 133; Lehmann, SWK 1989, A I 253; Weiler, SWK 1989, A I 173; Pummerer, SWK 2001, 354; siehe auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>8</sup>, § 37 Rz 50) [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 37, Tz 10, 18. Lfg. (1.4.2016)].

Pummerer führt dazu im Artikel "Endbesteuerung oder Veranlagung nach dem Budgetbegleitgesetz 2001" in SWK 8/2001, S 280 ua. Nachstehendes aus:

"Der Durchschnittssteuersatz wird auf der Grundlage des gesamten Einkommens (begünstigte und nicht begünstigte Einkommensteile) ermittelt. Nach der Anwendung des Steuertarifs werden die Absetzbeträge berücksichtigt, die danach nicht nochmals zu berücksichtigen sind (§ 33 Abs. 10 EStG). Diese Steuerschuld ergibt bezogen auf das gesamte Einkommen den vollen Durchschnittssteuersatz, mit dem die nicht begünstigten Einkommensteile belastet werden. Die Multiplikation der begünstigten Einkommensteile mit dem halben Durchschnittssteuersatz führt zur Steuerbelastung, die durch die begünstigten Beteiligungserträge verursacht wird. Die Aufnahme der begünstigten Einkommensteile führt wegen der vorgeschriebenen Berechnungsmethode dazu, dass der volle Durchschnittssteuersatz im Vergleich zur Endbesteuerung der Beteiligungserträge erhöht wird, womit die Steuerbelastung der nicht begünstigten Einkommensteile steigt. Dieser Anstieg wird als "Schatteneffekt" bezeichnet."

Auch von Sulz/Oberkleiner wird im Artikel "Der Schatteneffekt bei Halbsatzeinkünften" in SWK 36/2008, S 953 dieser, sich aus dem Einkommensteuergesetz ergebende Effekt der Steuerberechnung, wie folgt beschrieben:

"Meist (gleichzeitiges Vorliegen von Halbsatz- und Normaleinkünften) liegt die effektive Einkommensteuerbelastung der Halbsatzeinkünfte tatsächlich aber über 25%, weil aus den Halbsatzeinkünften durch deren progressionserhöhende Wirkung auch für die Normaleinkünfte zusätzliche Einkommensteuer anfällt. Diese zusätzliche Steuerbelastung ist ausschließlich durch die Halbsatzeinkünfte bedingt und muss daher bei einer Steuerbelastungsanalyse betriebswirtschaftlich auch diesen zugerechnet werden."

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im angefochtenen Bescheid sind für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Erfindervergütung) in Höhe von € 2.595,21 und jene aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 73.732,64 zum Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 76.327,85 addiert worden. Das nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben von 60 € verbleibende Einkommen von 76.267,85 € ist dem Steuertarif nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 unterworfen worden, was nach Berücksichtigung der Absetzbeträge (im vorliegenden Fall 0,00 €) eine für den Durchschnittssteuersatz maßgebliche Steuer von 26.288,57 € ergibt.

Somit errechnet sich unter Bedachtnahme auf das steuerpflichtige Gesamteinkommen von 76.267,85 € ein Durchschnittssteuersatz von 34,47%, der auf die nicht begünstigten nichtselbständigen Einkünfte in Höhe von € 73.672,64 € (= nichtselbständige Einkünfte in Höhe von € 73.732,64 abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben von 60 €) angewendet wurde. Die halbsatzbegünstigte Erfindervergütung in Höhe von 2.595,21 € ist hingegen mit dem Hälftesteuersatz von 17,24% versteuert worden.

Demnach entspricht die Steuerberechnung den eingangs zitierten Bestimmungen des EStG 1988. Die daraus resultierende, in der Literatur als "Schatteneffekt" bezeichnete, erhöhte Steuerbelastung der nicht begünstigten Einkommensteile ergibt sich aus der gesetzlich determinierten Berechnungsmethode für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes. Die vom Bf. gerügte Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes wird in der oben zitierten, einschlägigen Literatur nicht thematisiert. Auch vom Bundesfinanzgericht werden die diesbezüglichen Ausführungen des Bf., wonach durch die im Einkommensteuerbescheid angewandte Berechnung der Steuer für ihn gegenüber einem Steuerzahler mit gleichem steuerpflichtigen Einkommen, jedoch ohne zusätzlichem Einkommen (Erfindervergütung, die ohnehin einer getrennten Besteuerung nach § 38 EStG unterliegt) eine unzulässige Verschärfung der Steuerbelastung herbeigeführt werde, nicht geteilt.

Wenn nämlich hinsichtlich der Gesamteinkommensteuerbelastung ein Steuerpflichtiger, der begünstigte und nichtbegünstigte Einkünfte bezieht mit einem Steuerpflichtigen, der ausschließlich nicht begünstigte Einkünfte bezieht, verglichen wird, werden jedenfalls unterschiedliche Sachverhalte miteinander verglichen. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes wäre im vorliegenden Fall dann gegeben, wenn dem Einkommensteuergesetzgeber eine unsachliche Differenzierung vorzuwerfen wäre. Das Ergebnis einer unterschiedlichen Einkommensteuerbelastung bei unterschiedlicher Zusammensetzung des steuerpflichtigen Einkommens - einerseits nicht begünstigte und begünstigte Einkünfte und andererseits ausschließlich nicht begünstigte Einkünfte - kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wohl nicht als Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes qualifiziert werden.

## **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 sich die Entscheidung zwingend aus § 37 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor; die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. Jänner 2018