

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 19.06.2017 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 10.05.2017 betreffend **Einkommensteuer 2016** in der Sitzung am 6.3.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, Bf., war im Jahr 2016 vom 16.8.2016 bis 31.12.2016 unselbstständig beschäftigt und hat aus dieser Beschäftigung laut übermitteltem Lohnzettel steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245) iHv 13.411,21 Euro erhalten. Damit in Zusammenhang standen abzugsfähige Werbungskosten iHv 605,27 Euro .

Von 1.1.2016 bis 29.6.2016 bezog er Arbeitslosengeld iHv 8.610,17 Euro und von 30.6.2016 bis 15.8.2016 Nostandshilfe iHv 1.526,56 Euro.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2016 wurden die steuerpflichtigen Bezüge abzüglich Werbungskosten (12.805,94 Euro) sowie die unter dem Veranlagungsfreibetrag liegenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 522 Euro auf einen Jahresbetrag hochgerechnet, dieser mit dem Einkommen (9.975,34 Euro) addiert und daraus ein Durchschnittssteuersatz von 19,68% ermittelt.

Dieser Durchschnittssteuersatz wurde auf das steuerpflichtige Einkommen von 9.975,34 Euro angewendet was eine Einkommensteuer von 2.054,44 Euro ergab.

Die dagegen erhobene Beschwerde begründete der Bf. folgendermaßen:

„Aus § 33 (1) EStG geht hervor, dass bei Einkommen unter EUR 11.000 die Einkommensteuer EUR „Null“ beträgt. Weder aus § 33 EStG noch aus § 3 EStG ergibt

sich, dass die Besteuerungsgrenze bei Bezug von steuerfreien Einkünften gem. § 3 EStG außer Kraft gesetzt wird und damit auch Einkommen unter EUR 11.000 besteuert werden. Auch gibt es keine sonstige Regelung im Einkommensteuergesetz als lex specialis, welche § 33 EStG als Tarifvorschrift derogiert. Richtigerweise geht auch aus der Bescheidbegründung hervor, dass mit dem Progressionssteuersatz das steuerpflichtige Einkommen besteuert wird. Dieses ergibt sich eben aus § 33 (1) EStG und sind Einkommen unter EUR 11.000 mit 0% zu besteuern“.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung gab die gesetzlichen Bestimmungen wieder, erläuterte die durchgeführte Berechnung und zeigte anhand einer Kontrollrechnung (Versteuerung des Arbeitslosengeldes), dass die Hochrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 im Beschwerdefall zu einem günstigeren Ergebnis führt.

Im Vorlageantrag monierte der Bf. zunächst, dass die Beschwerdevorentscheidung nicht als solche, sondern als „Bescheid“ bezeichnet wurde und dass eine Rechtsmittelbelehrung fehlt.

Inhaltlich sei das Finanzamt nicht auf sein Vorbringen eingegangen:

„Die Beschwerdevorentscheidung beantwortet nicht die Frage zu einer eventuellen Sonderregelung zu § 33 (1) EStG, wonach auch Einkommen unter EUR 11.000 besteuert werden.“

Im EStG wird in § 2 der Einkommensbegriff festgelegt. Es umfasst jedenfalls nicht die nach § 3 EStG steuerfrei gestellten Einkünfte als Teil des Gesamteinkommens. Der Einkommensbegriff deckt sich mit dem zu versteuernden Einkommen als Steuerbemessungsgrundlage (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 2 Tz 14, 15). Wenn wir davon ausgehen, dass dieser Begriff für das gesamte Einkommensteuerrecht gilt, dann auch für die Tarifregelung des § 33 EStG.“

Liest man die §§ 2, 3 und 33 EStG gemeinsam, kann als „zu versteuerndes Einkommen“ nur das außerhalb des Bezug von Transferleistungen bezogene Erwerbseinkommen gelten.

Folglich kann in Anwendung des § 33 (1) EStG es nur dazu kommen, dass Einkommen unter EUR 11.000 mit „Null %“ zu besteuern sind, wenn dieses Erwerbseinkommen knapp EUR 10.000 beträgt.

Dem steht auch die Progressionssteuersatzregelung des § 3 nicht entgegen. Andernfalls müsste aus systematischen Gründen eine Ausnahmebestimmung in § 33 EStG eingefügt sein, welche für Fälle des Bezuges von steuerfreien Einkommensteilen gem. § 3 EStG die Besteuerung auch für Einkommen unter EUR 11.000 vorsieht. Dies ist jedoch nicht der Fall.“.

Rechtslage

§ 3 EStG 1988 idF BGBI 117/2016:

(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

(...)

5. a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen

(...)

(2) 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 ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt 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.

§ 33 EStG 1988 idF BGBI 118/2015

§ 33 (1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich

für die ersten 11 000 Euro	0%
für Einkommensteile über 11 000 Euro bis 18 000 Euro	25%
für Einkommensteile über 18 000 Euro bis 31 000 Euro	35%
für Einkommensteile über 31 000 Euro bis 60 000 Euro	42%
für Einkommensteile über 60 000 Euro bis 90 000 Euro	48%

<i>für Einkommensteile über 90 000 Euro</i>	50%
---	-----

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2020 55%

(...)

Das BFG hat erwogen

I. Verfahrensrecht

Im Beschwerdefall wurde die Beschwerdevorentscheidung als „Bescheid“ bezeichnet. Der Spruch lautet jedoch: „Die Beschwerde von **** (Bf.), Adresse, vom 13.06.2017, eingebracht am 14.06.2017 betreffend Einkommensteuerbescheid 2016 vom 10.5.2017 wird abgewiesen“.

Beschwerdevorentscheidungen sind Bescheide über Bescheidbeschwerden, die grundsätzlich als „Beschwerdevorentscheidung“ zu bezeichnen sind (§ 262 BAO).

Die fehlende Bezeichnung einer Erledigung einer Behörde als Bescheid ist Ansicht des VwGH unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt der Erledigung keine Zweifel am normativen Gehalt ergeben (vgl VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035 mit Hinweis auf VwGH 30. 1. 1990, 89/14/0162).

Dasselbe muss auch für die Bezeichnung als „Beschwerdevorentscheidung“ gelten.

Der Spruch ist eindeutig und der Bf. hat durch Stellung des Vorlageantrages auch zu erkennen gegeben, dass er die bescheidmäßige Erledigung als Beschwerdevorentscheidung versteht.

Die falsche Bezeichnung bleibt damit ebenso ohne rechtliche Folgen wie die falsche Rechtsmittelbelehrung („*Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben angeführten Amt das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht werden. Die Beschwerde ist zu begründen. Durch Einbringung einer Beschwerde wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 254 Bundesabgabenordnung (BAO) nicht gehemmt.*“), weil die sanierenden Folgen des § 93 Abs 4-6 BAO durch die Einbringung des Vorlageantrages zur Anwendung kamen und der Bf. damit in keinem Recht verletzt wurde.

II. Hochrechnung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob eine Hochrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 dazu führen kann, dass für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter 11.000 Euro Einkommensteuer zu zahlen ist.

Das Finanzamt hat bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 die Hochrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG 1988 vorgenommen.

Bei § 3 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um eine Bestimmung zur Ermittlung des Steuertarifs. Sie dient der Berechnung des Steuersatzes beim Bezug bestimmter steuerfreier Transferleistungen (u.a. Arbeitslosengeld), um den rechtspolitisch unerwünschten Effekt der Milderung der Steuerprogression auszuschließen, der sich ergibt, wenn in einem Kalenderjahr steuerfreie Transferzahlungen mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 3 Tz 35).

Ziel der Hochrechnung ist es, ein überhöhtes Nettoeinkommen aus dem Bezug der Transferleistungen zu vermeiden (vgl Laudacher in Jakom 2018, § 3 Tz 120).

Inwieweit § 33 EStG aus systematischen Gründen eine Ausnahmebestimmung eingefügt sein müsste, welche für Falle des Bezuges von steuerfreien Einkommensteilen gem. § 3 EStG die Besteuerung auch für Einkommen unter 11.000 Euro vorsieht, kann nicht nachvollzogen werden:

Grundsätzlich zählen nämlich auch Transferleistungen zum Einkommen, da sie ja ansonsten nicht von der Einkommensteuerpflicht ausgenommen werden müssten. § 3 EStG sieht eine Befreiung der Transferleistungen unter dem Vorbehalt vor, dass die Steuerbefreiung nicht auch das restliche zu versteuernde Einkommen durch einen niedrigeren Durchschnittsteuersatz begünstigt.

Dieser besondere Progressionsvorbehalt wird eben durch die Hochrechnung gem. § 3 Abs 2 EStG erreicht.

Der Gesetzgeber hat als zusätzliche Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen durch die Hochrechnung ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024).

Der Verfassungsgerichtshof hat auch die verfassungsgesetzliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972 in seinem Erkenntnis vom 28.6.1990, G 71/90-8 bereits ausgesprochen.

Da das Finanzamt im Beschwerdefall das Gesetz richtig angewendet hat, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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.

Der VwGH hat sich in den zitierten Erkenntnissen 2006/15/0065 und 94/13/0024 bereits mit der Rechtmäßigkeit der Hochrechnung beschäftigt, weshalb der Bf. keine ungelöste Rechtsfrage aufgezeigt hat.

Graz, am 6. März 2019