

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Leopold + Neck Steuerberatung GmbH, Krenngasse 12, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 16.11. bzw. 17.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 9.11.2015 betreffend **Einkommensteuer 2014** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Beschwerdefall die Vorgangsweise bei der „Hochrechnung“ gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#), insbesondere die Frage, welche Einkünfte in die Umrechnung (Hochrechnung) einzubeziehen sind.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv. € 213,43 sowie solche aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv. insgesamt € 17.375,27 (Bezugszeitraum 1.1. bis 31.12.2014). Im Zeitraum 1.2. bis 31.12.2014 bezog sie zusätzlich vom AMS steuerfreie Leistungen iHv. € 4.315,28 (lt. Beschwerde: Bildungskarenzgeld).

Am 30.10.2015 reichte die Bf. elektronisch ihre Einkommensteuererklärung ein. Daraufhin erging am 9.11.2015 der angefochtene Bescheid, welcher – ohne Änderung der eingegebenen Daten durch das Finanzamt – eine Nachforderung von € 618,-- ergab. Die Abgabeberechnung wurde dergestalt vorgenommen, dass sämtliche der oa. Bezüge – also auch das Bildungskarenzgeld – (zum Normaltarif) besteuert wurden. Die Begründung lautete wie folgt: *„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein*

Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 18.970,49 angewendet.“

Die Bf. wandte sich gegen diese auf Grund der Vergleichsrechnung vorgenommene Besteuerung sämtlicher Bezüge, mit der Begründung, dass in ihrem Fall laut System des steuerlichen Vertreters die „Hochrechnung gegenüber der Kontrollrechnung günstiger“ sei.

Das Finanzamt nahm in der Folge verschiedene Varianten der Hochrechnung vor: In der Beschwerdeentscheidung vom 23.11.2015 wurde zunächst ein Betrag von € 4.315,28 (= Höhe der AMS-Bezüge) von der Hochrechnung ausgenommen; im dazu ergangenen Berichtigungsbescheid vom 27.11.2015 blieb ein Betrag von € 16.094,87 bei der Hochrechnung unberücksichtigt. In der weiteren Erledigung vom 14.1.2016 nahm das Finanzamt einen Betrag von € 15.393,49 (Berechnung lt. Vorlagebericht: Jahresbezüge von insgesamt € 17.375,27 abzüglich nichtselbständiger „Jännerbezug“ von € 2.052,27 sowie selbständiger „Jännerbezug“ von € 142,94). In allen Fällen ergab die Vergleichsrechnung, dass eine Besteuerung sämtlicher Einkünfte bzw. Bezüge günstiger sei als eine Besteuerung des Einkommens nach der Umrechnungsvariante.

Die oa. Begründung wurde im Bescheid vom 14.1.2016 wie folgt ergänzt: „Nach § 3 EStG wird bei bestimmten steuerfreien Bezügen eine besondere Berechnung bei der Einkommensteuer ausgelöst. Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG u. die nicht selbständigen Einkünfte. Sie bezogen von 02 bis 12/2014 Bildungsteilzeitgeld. Von 01-12/2014 waren Sie nichtselbständig und selbständig tätig. Der Jännerlohn aus nichtselbständiger Arbeit € 2.052,27 u. die selbständigen Einkünfte € 142,94 wurden hochgerechnet, die Bezüge/Einkünfte von 02-12/2014 nicht. In Ihrer vorgelegten Hochrechnung wurden die selbständigen Einkünfte € 213,43 hochgerechnet, aber nicht auch der Jännerlohn € 2.052,27 und berechneten Sie ein hochger. Einkommen von € 16.954,75. Die Finanzamts-Hochrechnung des Jännerlohns und der selbständigen Jännereinkünfte ergibt aber bereits ein hochgerechnetes Einkommen von € 24.550,11. Zusammen mit den v.02-12/2014 selbst. u. nichtselbständigen Einkünften v. € 15.393,49 ergibt sich ein (teilweise hochgerechnetes) Jahreseinkommen von ca.€39.943,60. Da im Vergleich von Umrechnungsvariante u. Kontrollrechnung letztere günstiger war, ergab sich im Bescheidergebnis keine Änderung zu vorher.“

In ihrer Eingabe vom 25.1.2016 bringt die Bf. ergänzend vor, sie habe während des gesamten Streitjahres Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezogen. Das Finanzamt habe auch diese Einkünfte in seine Hochrechnung miteinbezogen. Laut Erkenntnis des BFG vom 10.11.2015, RV/7100397/2014 habe aber bei ganzjährigem Bezug von nichtselbständigen

Einkünften eine Hochrechnung dieser Einkünfte zu unterbleiben, und zwar auch hinsichtlich jener Teile, die außerhalb der Zeit des Bildungskarenzgeldes zugeflossen sind.

Die Bf. legte ihrerseits eine Hoch- bzw. Vergleichsrechnung vor, welche zu einer Gutschrift von € 275,-- führt.

Die Bf. legte zudem ihre Gehaltsabrechnung für Jänner 2014 (Lohnsteuerbemessungsgrundlage € 2.617,55) sowie ihre Einnahmen-Ausgabenrechnung für Jänner 2014 (Einnahmenüberschuss € 142,94) vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Die Bf. war während des gesamten Jahres bei derselben Arbeitgeberin (Gesellschaft XY) beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit nichtselbständige Einkünfte iHv. insgesamt € 17.375,27. Davon entfielen ein Betrag von € 2.617,55 auf den Zeitraum Jänner 2014 (s. vorgelegte Lohn-/Gehaltsabrechnung) und der verbleibende Betrag von € 14.757,72 auf den restlichen Jahreszeitraum (Februar bis Dezember; monatlich sohin € 1.341,61). Im Zeitraum 1.2. bis 31.12.2014 erhielt die Bf. vom AMS - neben ihren nunmehr gegenüber dem Jännergehalt verminderten nichtselbständigen Bezügen - ein Bildungsteilzeitgeld (lt. Beschwerde: Bildungskarenzgeld) iHv. € 4.315,28.

Die Bf. wendet sich nun dagegen, dass das Finanzamt bei der Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG ihre nichtselbständigen Einkünfte mitberücksichtigt hat. Sie habe diese ganzjährig – also auch neben dem Bildungskarenzgeld – bezogen, weshalb eine Hochrechnung dieser Einkünfte nicht zu erfolgen habe, und zwar auch hinsichtlich jener Teile, die außerhalb der Zeit des AMS-Geldes zugeflossen seien. Die Beschwerde richtet sich erkennbar nicht gegen die mit Bescheid vom 27.11.2015 vorgenommene „Berichtigung“ (die de facto keine Auswirkungen hatte), sondern gegen die im Wege der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG vorgenommene Besteuerung sämtlicher Bezüge und strebt sohin eine Überprüfung des Einkommensteuerbescheides vom 9.11.2015 an.

[§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) normiert:

"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 Bf. bezog im Streitjahr unstrittig eine steuerfreie Transferleistung iSd. [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) nur für einen Teil des Kalenderjahres. Außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezog sie jedenfalls steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG erfüllt. Somit hat die in der genannten Bestimmung angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (vgl. zB VwGH vom 22.11.2006, [2006/15/0084](#)).

Dass die Bf. neben der steuerfreien Transferleistung (verminderte) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, steht der Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG nicht entgegen. Allerdings dürfen dem Gesetzeszweck entsprechend nur die im Kalenderjahr vor bzw. nach dem Bezug des Bildungskarenzgeldes erzielten Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG herangezogen werden (s. nochmals zB VwGH vom 22.11.2006, [2006/15/0084](#)).

Zweck der Regelung - so die Erl. zur RV 277 BlgNR 17. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn steuerfreie, soziale Transferleistungen in einem Kalenderjahr 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 (voll) Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Einkommensteuerveranlagung erhaltenen Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat der Gesetzgeber den Veranlagungszeitraum mit der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG auf jenen Zeitraum reduziert, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. 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 steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf.

Der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges regelmäßig keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen. Gerade in Fällen, in denen neben dem Arbeitslosengeldbezug aber nur geringfügige Arbeitseinkünfte erzielt würden, wäre es mit der Zielsetzung des [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen (zB VwGH vom 20.7.1999, [94/13/0024](#)).

Die Bf. hat im Streitjahr ganzjährig nichtselbständige Einkünfte vom selben Dienstgeber bezogen. Sie hat ab 1.2. überdies das Bildungskarenzgeld erhalten, welches als Ersatzleistung iSd. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG gilt. In diesem Zeitraum kam es zu einer Verminderung der nichtselbständigen Bruttomonatsgehälter um nahezu 50% (Jänner: € 2.617,55; danach monatlich € 1.341,61). Es ist also nicht zu einem gänzlichen Entfall der nichtselbständigen Einkünfte gekommen, sondern hat die Bf. neben den AMS-Bezügen offenbar auf Grund einer Reduktion ihrer Wochenarbeitszeit (oder aus welchen Gründen immer) auch verminderte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt.

Hält man sich den oben dargelegten Zweck der Norm des § 3 Abs. 2 EStG vor Augen, eine *"über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes (oö.) hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält"*, so geht es darum, eine über die Steuerfreistellung hinaus gehende allfällige Progressionsmilderung aufgrund der Transferleistung zu vermeiden.

Die von der Bf. ab 1.2.2014 erzielten monatlichen Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit lagen weit unter jenem Bezug, den sie für Jänner 2014 erhalten hat. Jene Transferleistungen, welche die Bf. ab 1.2.2014 vom AMS erhalten hat, haben die durch die „Bildungskarenz“ verminderten nichtselbständigen Einkünfte (zumindest teilweise) abgegolten bzw. ausgeglichen.

Würde nun hier aufgrund des Faktums eines "ganzjährigen Bezuges von nichtselbständigen Einkünften" eine Hochrechnung mit Kontrollrechnung unterbleiben, würde der höhere Jännerbezug durch das Zusammenrechnen mit den niedrigeren, mit Transferleistungen abgegoltenen Bezügen für 2-12/2014 abgeflacht und hätte dies die vom Gesetz nicht gewollte Progressionsmilderung zur Folge. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit der als "Fallschirm" dienenden Kontrollrechnung will aber gerade die über die Steuerfreistellung hinaus gehende Progressionsmilderung abfangen. Derjenige, der nach dem "klassischen Modell" einen Teil der Zeit nicht arbeitet und dafür eine Transferleistung erhält, wäre bei Außerachtlassen der Hochrechnung (unter Einbeziehung der während des übrigen Jahres

bezogenen steuerpflichtigen Einkünfte) im hier vorliegenden Fall bevorzugt. Trotz "ganzjähriger" Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgte daher nach Ansicht des BFG die Hochrechnung unter Einbeziehung der nichtselbständigen „Jännereinkünfte“ zu Recht (in diesem Sinne auch zB BFG vom 13.10.2016, [RV/7104596/2016](#); BFG vom 28.10.2016, [RV/4100823/2015](#); BFG vom 16.2.2017, [RV/7100500/2017](#)).

Im Hinblick auf den oa. Gesetzeszweck und die zitierte BFG-Judikatur kann sohin der im – von der Bf. ins Treffen geführten – Erkenntnis des BFG vom 10.11.2015, RV/7100397/2014 vertretenen Rechtsansicht nicht gefolgt werden.

Wenn die Bf. in ihrem Rechtsmittel geltend macht, dass in ihrem Fall die Hochrechnung gegenüber der Kontrollrechnung günstiger sei, so ist dies darauf zurückzuführen, dass sie in ihrer Hochrechnung – entgegen der oa. Ausführungen – lediglich ihre selbständigen Einkünfte hochgerechnet hat.

Es ist durchaus möglich, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnungsmethode tatsächlich bei gleichem Jahreseinkommen zu ungleichen Steuerbelastungen führen kann. Von ausschlaggebender Bedeutung kann dabei insbesondere sein, wie sehr der Hochrechnungszeitraum vom tatsächlichen Bezugszeitraum abweicht. Doch wird - so zB der VwGH in 94/13/0024 - durch die Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuer Mehrbelastungen ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch der an sich steuerfreien Transferleistungen) ergeben würde. Der Gesetzgeber hat damit sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme. Auch der VfGH hegte gegen diese Bestimmung keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Jakom/Laudacher EStG, 2017, § 3 Rz 120, mwN).

Die Kontrollrechnung (s. *Beilage*) hat für die Bf. ein günstigeres Ergebnis gebracht als die in § 3 Abs. 2 EStG vorgesehene Hochrechnung (bzw. die Besteuerung des steuerpflichtigen Einkommens mit dem aus der Hochrechnung resultierenden Durchschnittssteuersatz) und wurden demzufolge im Einkommensteuerbescheid 2014 zutreffend sämtliche Bezüge - auch der AMS-Bezug - mit dem Normaltarif besteuert.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Ermittlung der Einkommensteuer (bzw. die Hoch- bzw. Kontrollrechnung) im Falle des Zuflusses von steuerfreien Transferleistungen ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 3 Abs. 2 EStG). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher im gegenständlichen Fall zu verneinen.

Graz, am 21. November 2017