

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 13.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 10.03.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird mit -1.317,00 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog im streitgegenständlichen Jahr sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch Arbeitslosengeld/Notstandshilfe.

Im Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 datiert vom 10. März 2017 wurden die beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. im Jahr 2016 steuerfreie Einkommensersatzesätze (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler) erhalten habe, die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehe (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei seien die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet worden, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatzesätze weiterbezogen worden wären. Daraus sei ein Umrechnungszuschlag ermittelt worden, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet worden sei. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit Eingabe vom 13. März 2017 erhob die steuerliche Vertretung der Bf. gegen den oa Bescheid Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Steuerbemessung eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 wegen des Bezugs von Arbeitslosengeld für 27 Tage erfolgt sei. Dabei sei allerdings übersehen worden, dass ganzjährig (!) Einkünfte bezogen worden seien und daher überhaupt keine Hochrechnung vorzunehmen sei. Die Einkünfte würden aus drei (sich zeitlich

überlappenden) Dienstverhältnissen: eines vom 1.1.-15.5., eines vom 26.2.-31.7 und eines vom 15.6.- 31.12 stammen. Im Hinblick auf die Rechtsfrage, dass eine Hochrechnung bei ganzjährig bezogenen Einkünften zu unterbleiben habe, verweise die steuerliche Vertretung der Bf. auf: Rz 114 LStR; BFG 5.3.2014, RV/6100112/2014; UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13; UFS 27.2.2012, RV/2927-W/11; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Doralt, EStG § 3 Tz 19/1; Jakom/Laudacher EStG § 3 Rz 122; Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34; Ludwig, SWK 3/2014, 90f. Abschließend wurde der Antrag gestellt, die Einkommensteuer ohne Hochrechnung zu bemessen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. August 2017 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Hochrechnung Einkünfte betreffe, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen bezogen worden seien. Dies seien die Einkünfte vom 1.1.2016-15.05.2016 und vom 15.06.2016 -31.12.2016.

Jene gleichzeitig mit den Transferleistungen bezogenen Einkünfte in Höhe von € 2.111,28 FH A., wurden bei der Hochrechnung nicht berücksichtigt. Da es sich im gegenständlichen Fall weder um ganzjährige Pensionseinkünfte noch um ganzjährige geringfügige Einkünfte gehandelt habe, sei der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Mit Eingabe vom 28. August 2017 stellte der steuerliche Vertreter der Bf. einen Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht über die Bescheidbeschwerde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf. im Jahr 2016 ganzjährig (!) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe und es keinen einzigen Tag des Jahres gegeben habe, an welchem keine solchen Einkünfte erzielt worden seien.

Aufgrund des ganzjährigen Bezugs von Einkünften habe daher die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG zu unterbleiben. Weiters wurde auf eine Entscheidung des BFG 5.3.2014, RV/6100112/2014, die zu einem völlig gleichgelagerten Fall ergangen sei, verwiesen und aus dieser die wesentlichen Passagen der rechtlichen Erwägungen des BFG in dieser Entscheidung zitiert.

Ebenso wurde auf ein Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2006, 2006/15/0084 hingewiesen und daraus zitiert:

„Zu betonen ist allerdings, dass nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Umrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG herangezogen werden dürfen. Demgegenüber dürfen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochgerechnet werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § § Tz 34, Seite 40).“

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. die Einkommensteuer 2016 nur von dem erzielten Einkommen in Höhe von € 25.642,88 zu bemessen.

Mit Schreiben vom 11. April 2018 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bf. im Streitjahr 2016 Arbeitslosengeld (vom 16.05.2016-26.05.2016 und vom 30.5.2016-14.6.2016) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen hat.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob und in welchem Ausmaß eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hat, wenn die Bf. in der Zeit vom 15.05.2016-26.05.2016 und vom 30.05.2016-14.06.2016 Arbeitslosengeld und vom 01.01.2016-15.05.2015, vom 26.02.2016-31.07.2016 und vom 15.06.2016-31.12.2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Erhält gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 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.

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

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs 10 EStG nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 verfolgt den Zweck, dass eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften vermieden wird, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in bestimmten Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024). Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Bestimmte steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs 1 EStG 1988 lösen daher bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs 1 oder 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung aus. Insbesondere sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen und zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit (§ 41 Abs 4 EStG 1988) hochzurechnen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 162).

Hochzurechnen sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4).

Die Hochrechnung betrifft aber nur die laufenden Einkünfte, die "für das restliche Kalenderjahr" und somit außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen (zB Arbeitslosengeld) bezogen wurden. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf den Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024; vgl. UFS Wien 29.11.2004, RV/1158-W/04).

Für die Hochrechnung ist der gesamte Zeitraum heranzuziehen, in dem keine Transferleistungen bezogen wurden (UFS Wien 18.5.2005, RV/0563-W/05).

Der Umstand, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Demgemäß dürfen nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Bezug von Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden. Ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34, S. 40).

Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung jener Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld bezieht, neutralisiert wird. Die Arbeitnehmerveranlagung ist in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw.- Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen wie Arbeitslosengelder zurückführende Progressionsmilderung wird damit ausgeschlossen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 163).

Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt.

Tatsächlich anfallende Werbungskosten werden in Entsprechung des Nettoprinzips jedoch bereits bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte berücksichtigt.

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und während der Transferleistung bezogene Einkünfte sind erst beim Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte zu berücksichtigen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 164).

Aus der sich nach den Grundsätzen der Anm. 164 ergebenden Grundlage sind die Jahressteuer sowie die prozentuelle Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen angewendet.

Die sich aufgrund der Hochrechnung ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung).

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf. vorbringt, dass –wie in der Entscheidung des UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13, dargelegt – die Hochrechnung von ganzjährig bezogenen geringfügigen Einkünften nicht vorzunehmen sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass es sich dabei um eine Einzelentscheidung handelt, und dass mehrere spätere Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes anders getroffen wurden. Wie beispielsweise in den Erkenntnissen RV/5101476/2016 sowie RV/4100823 des BFG vom 13.12.2017 bzw. vom 28.10.2016. Darin wird die gesamte Vorgehensweise rund um die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 besonders detailliert dargelegt. Die Rechtsansicht, wonach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche ganzjährig bezogen werden, gemäß § 3 Abs. 2 EStG umzurechnen und einer Kontrollrechnung zu unterwerfen sind, wird hier erneut vertreten.

Der Meinung des steuerlichen Vertreters, dass die Bf. im Jahr 2016 ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe und es keinen einzigen Tag des Jahres gegeben habe, an welchem keine solchen Einkünfte erzielt worden seien und daher die Hochrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu unterbleiben habe, ist entgegenzuhalten, dass nur am 27. Mai, am 28. Mai und am 29. Mai kein Arbeitslosengeld bezogen worden ist. Diese Tage sind daher auch hochzurechnen (s. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Laut Ansicht des BFG hat daher folgende Berechnung stattzufinden:

$2.111,28 \text{ €} \times 3 \text{ Tage} \text{ dividiert durch } 157^*) \text{ Tage} = 40,34 \text{ €}$

*) 26.2.-31.07.2016 = 157 Tage

2.111,28 abzüglich 40,34 ergibt= 2.070,94 € die nicht umzurechnen sind.

Die Bf. hat steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit.a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich 16.05. bis 26.05. 2016 sowie 30.05.2016-14.06.2016) bezogen. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 leg.cit. angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass 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 für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (s. VwGH 26.03.2003, 97/13/0118). Weiters ist eine Kontrollrechnung unter Annahme der Steuerpflicht der Transferleistungen vorzunehmen (s. VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:

Einkünfte aus nsA (KZ 245)		
Lohnzettel 1	01.01.2016 bis 15.05.2016	10.598,67 €
Lohnzettel 2	26.02.2016 bis 31.07.2016	2.111,28 €
Lohnzettel 3	15.06.2016 bis 31.12.2016	18.647,52 €
abzüglich WK	Diff. Pendlerpauschale	-22,51 €
abzügl. WK	AG nicht berücksichtigen konnte	-4.348,33 €
abzügl. sonstige WK		-298,75 €
Steuerpflichtige Einkünfte aus nsA		26.687,88 €
abzüglich Sonderausgaben	Topf-Sonderausgaben	-730,00 €
abzüglich Sonderausgaben	Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-110,00 €
abzügl. Sonderausgaben	Kirchenbeitrag	-205,00 €
Einkommen		25.642,88 €

Zwischenrechnung für Durchschnittssteuersatz:

Gesamtbetrag der Einkünfte	26.687,88 €
abzügl. darin enthaltenen, nicht hochzurechn. Einkü.	-2.070,94 €
Umrechnungsbasis	24.616,94 €

Anzahl der Tage im Jahr 2016 (Schaltjahr): 366 Tage

Anzahl der Tage des Bezuges von Transferleistungen: 27 Tage

Umrechnungszuschlag nach Formel (24.616,94 x 366 Tage / 339 Tage abzügl. 24.616,94)	1.960,64 €
Einkommen	25.642,88 €
Bemessungsgrundlage f.d. Durchschn.steuersatz	27.603,52 €

Tarifsteuer für Durchschnittssteuersatz	
0% für die ersten 11.000 Euro	0,00 €
25% für die weiteren 7.000 Euro	1.750,00 €
35% für den Rest	3.361,23 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) vor Absetzb.	5.111,23 €
abzügl. Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
abzügl. Pendlereuro	-86,68 €

Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) nach Absetzb.	4.624,55 €
---	------------

Errechnung Durchschn.steuersatz nach Formel 16,76% (= 4.624,55 dividiert durch 27.603,52 mal 100)

Ende der Zwischenrechnung f. Durchschn.steuers.

Anwendg. d. Durchschn.steuersatzes auf Einkommen	4.296,08 €
Steuer für die sonstigen Bezüge	250,57 €
Einkommensteuer	4.546,65 €
abzügl. anrechenbare Lohnsteuer	-5.863,68 €
Rundungszu- bzw abshclag gem. § 39 Abs. 3 EStG	0,03 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.317,00 €

Kontrollrechnung:

Kennzahl 245 aus LZ 1	10.598,67 €
Kennzahl 245 aus LZ 2	2.111,28 €
Kennzahl 245 aus LZ 3	18.647,52 €
Arbeitslosengeld für 16.5. bis 26.5.2016	467,83 €
Arbeitslosengeld für 30.5.bis 14.6.2016	680,48 €
abzügl. WK	-22,51 €
abzügl. WK	-4.348,33 €
Abzügl. WK	-298,75 €
Einkünfte aus nsA laut Kontrollrechnung	27.836,19 €
Gesamtbetrag der Einkünfte laut Kontrollrechnung	27.836,19 €
abzügl. Sonderausgaben	-730,00 €
abzügl. Sonderausgaben	-110,00 €
abzügl. Sonderausgaben	-205,00 €
Einkommen laut Kontrollrechnung	26.791,19 €
Tarifsteuer für Kontrollrechnung	
0% für die ersten 11.000 Euro	0,00 €
25% für die weiteren 7.000 Euro	1.750,00 €
35% für den Rest	3.076,92 €

Tarifsteuer(f. Kontrollrechnung) vor Absetzbeträgen	4.826,92 €
abzügl. Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
abzügl. Pendlereuro	-86,68 €
Tarifsteuer (f. Kontrollrechnung) nach Absetzb.	4.340,24 €
Ist höher als d. Steuer aufgrund Durchschn.steuers.	4.296,08 €

Gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergibt sich eine höhere Gutschrift. Wenn auch dem Begehren nicht direkt entsprochen werden kann, handelt es sich somit im Ergebnis um eine teilweise Stattgabe.

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 das BFG im vorliegenden Fall nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere Erkenntnis vom 26.03.2003, 97/13/0118, sowie Erkenntnis vom 22.02.2017, Ro 2016/13/0004) abweicht, liegt keine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung vor.

Wien, am 23. April 2018