

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R

- **in** der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf,
- **über** die Beschwerde des Bf. vom 26. Februar 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 des Finanzamtes X (belangte Behörde) vom 25. Februar 2016 zu St.Nr. St.Nr.,

zu Recht erkannt:

Der Primärantrag der Beschwerde (Veranlagung ohne Progressionsvorbehalt) wird als unbegründet abgewiesen.

Dem Eventualantrag der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 wird ersatzlos aufgehoben. Der Beschwerdeführer wird nicht zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 veranlagt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2015

- vom 1. Jänner bis 31. Juli Bildungsteilzeitgeld vom AMS sowie
- vom 1. Jänner bis 31. Dezember Gehalt von seinem Arbeitgeber, wobei bis 31. Juli die monatliche Arbeitszeit und das Gehalt herabgesetzt waren, und ab 1. August das volle Gehalt für die Normalarbeitszeit bezogen wurde.

Am 25. Februar 2016 langte die Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) des Bf. für das Jahr 2015 bei der belangten Behörde ein.

Das Finanzamt erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 25. Februar 2016 datierten Einkommensteuerbescheid 2015, mit welchem die Einkommensteuer mit 249 € festgesetzt wurde, und in welchem die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG folgendermaßen mit 26.611,18 € ermittelt wurden: 24.829,49 € (Kennzahl 245 aus dem vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel) + 2.448,60 € Bildungsteilzeitgeld abzüglich 666,91 € *Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte*. Der Bescheid enthält die Begründung, dass die Kontrollrechnung günstiger als die Umrechnungsvariante (Hochrechnungsvariante) sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 26. Februar 2016 Beschwerde mit dem Vorbringen, dass nicht die Kontrollrechnung, sondern die Hochrechnungsmethode anzuwenden sei, weil letztgenannte für den Bf. günstiger sei.

Auf Anforderung der belangten Behörde übermittelte der Arbeitgeber des Bf. das Lohnkonto für den Bf. für das Jahr 2015 an die belangte Behörde.

In Beantwortung eines Schreibens der belangten Behörde wies der Bf. die Werbungskosten und Sonderausgaben nach, wobei er bekanntgab, dass eine der ursprünglich geltend gemachten Positionen an Werbungskosten bereits im Jahr 2014 bezahlt worden war, sodass sie für 2015 nicht mehr geltend gemacht werde. Dadurch verringerte sich die Summe der Werbungskosten auf 639,41 €.

Die belangte Behörde erließ an den Bf. eine mit 5. Jänner 2017 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO, mit welcher die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Einkommensteuer mit 261 € festgesetzt wurde. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG folgendermaßen mit 26.638,68 € ermittelt: 24.829,49 € (Kennzahl 245 aus dem vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel) + 2.448,60 € Bildungsteilzeitgeld abzüglich 639,41 € *Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte*. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass bei der Hochrechnung nunmehr die laut Lohnkonto von Jänner bis Juli bezogenen 11.114,32 € außer Ansatz geblieben seien. Dennoch sei die Kontrollrechnung günstiger als die Hochrechnungsvariante.

Über FinanzOnline stellte der Bf. am 9. Jänner 2017 den Vorlageantrag gemäß § 264 BAO (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 26. Februar 2016 durch das Verwaltungsgericht, hier: Bundesfinanzgericht als Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen gemäß Art. 129 B-VG). Der Bf. brachte vor, dass aufgrund der ganzjährigen Beschäftigung beim seinem Arbeitgeber und der ganzjährig zugeflossenen Bezüge kein Progressionsvorbehalt, keine Hochrechnung und somit auch keine Kontrollrechnung anzuwenden seien. Laut BFG 10.11.2015, GZ. RV/7100397/2014 entspreche eine rein fiktive Aufteilung von ganzjährig zugeflossenen Bezügen auf einen Zeitraum mit Bezug einer steuerfreien Transferleistung und einen Zeitraum ohne Bezug einer steuerfreien Transferleistung nicht dem Zweck des § 3 Abs. 2 EStG.

In eventu zog der Bf. seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung zurück und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, da der Bezug von Bildungsteilzeitgeld keinen Pflichtveranlagungstatbestand darstelle.

Die belangte Behörde legte die gegenständliche Beschwerde gemeinsam mit einem Vorlagebericht vom 21. März 2018 an das Bundesfinanzgericht (BFG) vor. Dem vom Bf. herangezogenen BFG-Erkenntnis vom 11.11.2015 hielt die belangte Behörde andere, davon abweichende BFG-Erkenntnisse (vom 13.10.2016, GZ. RV/7104596/2016; vom 16.2.2017, GZ. RV/7100500/2017; vom 13.12.2017, GZ. RV/5101476/2016; vom 28.10.2016, GZ. RV/4100823/2015) entgegen. Mangels Pflichtveranlagungstatbestandes sei die Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung rechtskonform.

Erwägungen über die Beschwerde

Die bisher genannten Sachverhaltselemente zur zeitlichen Lagerung und zur Höhe der Bezüge vom Arbeitgeber und des Bildungsteilzeitgeldes vom AMS sind unstrittig; ebenso wie die Höhe der Sonderausgaben und die Höhe der Werbungskosten, „die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“, iHv 639,41 €. (Die ebenfalls unstrittigen Werbungskosten in Form von SV-Beiträgen für laufende Bezüge sind bereits vom Arbeitgeber innerhalb des von ihm übermittelten Lohnzettels bei der Berechnung der Kennzahl 245 abgezogen worden.)

§ 26a Abs. 5 Arbeitslosenversicherungsgesetz (ALVG): *„(5) § 26 Abs. 2 und 5 bis 8 gilt mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.“*

§ 26 Abs. 8 Arbeitslosenversicherungsgesetz (ALVG): *„(8) Das Weiterbildungsgeld gilt als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400.“*

Das vom Bf. bezogene Bildungsteilzeitgeld gilt somit als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG sind *„das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen“* von der Einkommensteuer befreit. Das gegenständliche Bildungsteilzeitgeld ist somit von der Einkommensteuer befreit, außer die Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG würde ausnahmsweise zu seiner Versteuerung führen.

§ 3 Abs. 2 EStG bestimmt: *„(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.“*

Es kann hier dahin gestellt bleiben, ob die für und gegen die Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG vorgebrachten BFG-Erkenntnisse

einander widersprechen oder ob die jeweils unterschiedlichen Sachverhaltskonstellationen eine Erklärung für die unterschiedlichen Entscheidungsrichtungen bieten.

Vielmehr wird hier unter Bezugnahme auf die VwGH-Erkenntnisse vom 20.7.1999, Zl. 94/13/0024 und vom 26.3.2003, Zl. 97/13/0118 der gegenständliche Sachverhalt anhand des Wortlautes des § 3 Abs. 2 EStG beurteilt: Der Bf. hat das Bildungsteilzeitgeld im Streitjahr vom 1. Jänner bis 31. Juli, das sind 212 Tage bezogen. Dies ist nur ein Teil des Kalenderjahres 2015. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG erfüllt und die darin angeordneten Rechtsfolgen haben einzutreten. Zuerst Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr (hier: von 1. August bis 31. Dezember, das sind 153 Tage) bezogenen Einkünfte auf einen Jahresbetrag und sodann Vergleich mit dem Ergebnis der Kontrollrechnung, wobei die Variante mit der niedrigeren Steuerbelastung zu wählen ist.

Hochrechnungsvariante:

Hochzurechnen sind die „Einkünfte“, d.h. nach Abzug der Werbungskosten. Die entgegenstehende Bestimmung für das Werbungskostenpauschale sind hier nicht maßgebend, weil nicht das pauschale, sondern die höheren tatsächlichen Werbungskosten entscheidend sind. Von den Bezügen laut Kennzahl 245 des Lohnzettels sind diejenigen von Jänner bis Juli 2015, das sind 11.114,32 €, nicht hochzurechnen. Hochzurechnen sind nur die Bezüge von August bis Dezember 2015, das sind 13.715,17 €. Die nicht hochzurechnenden Bezüge und die hochzurechnenden Bezüge stammen aus der Aufsummierung der Beträge in der Zeile "Lohnsteuer-BMGD lfd. Bzg." des Lohnkontos für die jeweiligen Monate, und sind somit jedenfalls keine fiktive Aufteilung.

Für die Zwecke der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes sind die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (639,41 €) aliquot im Verhältnis 11.114,32 zu 13.715,17 aufzuteilen, dies ergibt 286,22 € zu 353,19 €. (Die vom Arbeitgeber bei der Lohnabrechnung und im Lohnzettel berücksichtigten Werbungskosten in Form von laufenden SV-Beiträgen sind den 11.114,32 € bzw. 13.715,17 € bereits direkt zugeordnet, d.h. auf dem Lohnkonto für jedes Monat als Minderung der "Lohnsteuer-BMGD lfd. Bzg." berücksichtigt.)

Kennzahl 245 aus Lohnzettel	24.829,49 €
abzüglich Werbungskosten, die der AG nicht berücksicht. konnte	-639,41 €
steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	24.190,08 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.190,08 €
abzüglich Topf-Sonderausgaben-Viertel	-730,00 €
abzüglich Sonderausgaben (Zuwendungen)	-110,00 €
Einkommen, auf das der Durchschnittssteuersatz anzuwenden sein wird	23.350,08 €

Zwischenrechnungen für Durchschnittssteuersatz:

hochzurechnender Teil von Kzl.245 des Lohnzettels	13.715,17 €
abzüglich aliquote Werbungskosten, die der AG nicht berücks.k.	-353,19 €
hochzurechnende Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	13.361,98 €
Anzahl Tage im Jahr	365
Anzahl Tage des Bezuges von Transferleistungen	212
Anzahl Tage ohne Bezug von Transferleistungen	153
hochgerechnete Einkünfte (x 365 : 153)	31.876,61 €
nicht hochzurechnender Teil v.Kzl.245 des Lohnz.	11.114,32 €
abzüglich aliquote Werbungskosten, d.d.AG nicht...	-286,22 €
Gesamtbetrag der Einkünfte für Durchschn.steuers.	42.704,71 €
abzüglich Topf-Sonderausgaben-Viertel	-730,00 €
abzüglich Sonderausgaben (Zuwendungen)	-110,00 €
Einkommen für Durchschnittssteuersatz	41.864,71 €
Tarifsteuer für 2015 für Durchschnittssteuersatz	
nach Formel für 25.000 bis 60.000	12.397,97 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) vor Absetzb.	12.397,97 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) nach Absetzb.	12.052,97 €

Durchschnittssteuersatz (12.052,97 x 100 : 41.864,71) 28,79%

Ende der Zwischenrechnungen für Durchschnittssteuersatz

Anwend.d.Durchschn.steuersatzes auf Einkommen	6.722,55 €
---	------------

Demgegenüber wird sich die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge laut Kontrollrechnung als geringer erweisen.

Kontrollrechnungsvariante

Kennzahl 245 aus Lohnzettel	24.829,49 €
Bildungsteilzeitgeld	2.448,60 €

abzüglich Werbungskosten, die der AG nicht ...	-639,41 €
Einkünfte aus nichtselbst.Arb. lt. Kontrollrechnung	26.638,68 €
Gesamtbetrag der Einkünfte laut Kontrollrechnung	26.638,68 €
Topf-Sonderausgaben	-730,00 €
Zuwendungen	-110,00 €
Einkommen laut Kontrollrechnung	25.798,68 €
Tarifsteuer für 2015 für Kontrollrechnung	
nach Formel für 25.000 bis 60.000	5.455,14 €
Tarifsteuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.455,14 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.110,14 €
Steuer für die sonstigen Bezüge	197,51 €
Einkommensteuer	5.307,65 €
anrechenbare Lohnsteuer	-5.046,29 €
Rundungsabschlag nach § 39 Abs. 3 EStG	-0,36 €
festzusetzende Einkommensteuer	261,00 €

Zum Eventualantrag:

Dem Primärantrag des Bf. (Ermittlung der Einkommensteuer ohne Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG, d.h. weder mit Hochrechnung noch nach der Kontrollrechnung) wird nicht gefolgt.

Der Bf. hat auch einen Eventualantrag gestellt: ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides aufgrund der ebenso in eventu ausgesprochenen Zurückziehung des Antrages auf Arbeitsnehmerveranlagung.

Das Wesen eines Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 3 mit Verweis auf VwGH).

Da der Primärantrag hier erfolglos bleibt, ist die Bedingung des Eventualantrages erfüllt und er ist somit wirksam. Auch die in eventu ausgesprochene Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung ist somit wirksam.

Zwischen den Streitparteien ist unstrittig, dass kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt (Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag, Vorbringen der belangten Behörde im Vorlagebericht).

Auch für das BFG ist kein Pflichtveranlagungstatbestand ersichtlich. Es ist zwar ein Freibetragsbescheid gemäß § 63 Abs. 1 EStG für das Jahr 2015 ergangen; dieser wurde aber nicht bei der Lohnabrechnung berücksichtigt, wie aus dem Lohnkonto für das Jahr 2015 zu schließen ist. Somit liegt auch der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 4 EStG nicht vor.

Sohin stellte die vom Bf. eingebrachte Einkommensteuererklärung für 2015 einen Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG dar.

Infolge der Erfolglosigkeit des Primärantrages wird die Zurückziehung dieses Antrages auf Veranlagung wirksam. Da somit kein Veranlagungstatbestand erfüllt ist, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 in Stattgabe des Eventualantrages ersatzlos aufzuheben.

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 die hier zu lösen gewesene Rechtsfrage in Einklang mit VwGH 20.7.1999, 94/13/0024 und VwGH 26.3.2003, 97/13/0118 gelöst wurde, ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 20. April 2018