

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B, Wohnadresse

über die Beschwerde vom 01.09.2016 gegen den Bescheid der belangten
Behörde, dem Finanzamt C, vom 26.08.2016 betreffend Einkommensteuer
(Arbeitnehmerveranlagung) 2015

zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Streitpunkt

Strittig ist, ob und in welcher Weise die Hochrechnung bei ganzjährigem Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und gleichzeitigem unterjährigem Bezug von Bildungsteilzeitgeld zu erfolgen hat.

2. Verfahren vor der Abgabenbehörde

2.1.

Der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, brachte am 26.08.2016 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 elektronisch ein und beantragte darin Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von EUR 204,00.

Für das Jahr 2015 sind für ihn folgende Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt worden:

Art	Zeitraum	Arbeitgeber	Betrag
§ 84 Abs. 1	01.01. bis 30.09	AG1	13.972,77
§ 3 Abs. 2	01.01. bis 31.03	Arbeitsmarktservice Österreich für Bildungsteilzeitgeld	1.108,80
§ 3 Abs- 2	01.04. bis 31.07	Arbeitsmarktservice Österreich für Bildungsteilzeitgeld	1.503,04
§ 84 Abs. 1	01.10. bis 31.12	AG2	7.725,09

Der Bf. wurde mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 26.08.2016 erklärungsgemäß veranlagt. Allerdings kam es infolge des steuerfreien Bildungsteilzeitgeldes zu einer Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988. Wie diese erfolgt ist, konnte nicht nachvollzogen werden. Aus der Begründung ergibt sich, dass die Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 günstiger ausfiel als die Umrechnung, weshalb die als Bildungsteilzeitgeld bezogenen Entgelte in Höhe von insgesamt EUR 2.611,84 als zusätzliche steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid 2015 angesetzt wurden, sodass aus der Veranlagung eine Abgabennachforderung in Höhe von EUR 886,00 resultierte.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2015 hält dazu fest: *„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 daher nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von 24.045,70 € angewendet.“*

2.2.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob der Bf. mit Schreiben vom 31.8.2016 Beschwerde und beantragte die Änderung des Bescheides dergestalt, dass die Bezüge, die er von seinem Arbeitgeber AG1 parallel zum Bildungsteilzeitgeld erhalten hat, aus der Hochrechnung auszuscheiden seien. Für den Fall, dass dennoch eine Steuernachforderung übrigen bleiben sollte, wurde ein Eventualantrag auf Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 gestellt

Der Bf. begründete seine Beschwerde wie folgt: *„Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2015 eine Lohnsteuernachzahlung in Höhe von EUR 886,00 vorgeschrieben. Bei der Berechnung des Betrages wurden jedoch zu Unrecht die von mir erhaltenen AMS-Bezüge der Versteuerung unterworfen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Kontrollrechnung in meinem Fall günstiger wäre. Zumal ich mich von Jänner*

bis September jedoch in Bildungsteilzeit bei meinem damaligen AG1 befunden habe, wären jedoch diese – parallel zum Bildungsteilzeitgeld – erhaltenen Bezüge von der Hochrechnung auszuscheiden gewesen, sodass dies in meinem Fall günstiger gewesen wäre.“

2.3.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.09.2016 wurde der Bescheid vom 26.8.2016 geändert. Die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzten Einkünfte blieben jedoch gleich, sodass sich auch der Nachforderungsbetrag iHv EUR 886,00 nicht änderte. Aus dem Vorlagebericht ergibt sich, dass in der Beschwerdeverentscheidung für die Hochrechnung lediglich die Bezüge der AG2, bei der der Bf. vom 1.10. bis 31.12.2015 beschäftigt war, herangezogen wurden. Da die Kontrollrechnung jedoch noch immer für den Bf. günstiger war, wurden auch in der Beschwerdeverentscheidung die als Bildungsteilzeitgeld bezogenen Entgelte in Höhe von insgesamt EUR 2.611,84 als steuerpflichtig behandelt und abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten iHv EUR 204,00 und der Sonderausgabenpauschale iHv EUR 60,00 dem Tarif unterworfen.

2.4.

In der Folge stellte der Bf. mit Schreiben vom 10.10.2016 einen Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde vom 01.09.2016 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Er führte aus, dass *„in der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung vom 22.09.2016 das Finanzamt einen Satz ergänzte, wonach der Betrag der Fa. AG1 – entsprechend meiner Beschwerdeausführung – aus der Hochrechnung ausgenommen worden sei. Im Textbaustein betreffend Auswirkungen von Einkommensersatzesätzen auf die Steuerberechnung ist wiederum zu lesen, dass in meinem Fall die Kontrollrechnung günstiger sei. Ausführungen, die letzteres belegen würden, insbesondere eine Gegenüberstellung der Berechnungsvarianten Umrechnung und Kontrollrechnung bleibt das Finanzamt aber schuldig und ist es mir daher nicht möglich zu überprüfen, ob die Kontrollrechnung letztlich günstiger ist.“*

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem BFG zur Entscheidung am 21.11.2016 vorgelegt.

Im angeschlossenen Vorlagebericht wird folgendes ausgeführt:

„Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß, jedoch wurden trotz Überschneidung der Zeiträume von Lohnzettel (AG1) und Meldungen zunächst keine Beträge aus der Hochrechnung herausgenommen. Aufgrund der automatisch durchzuführenden Kontrollrechnung ergab sich bei der Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EstG 1988 eine gegenüber der Umrechnungsvariante niedrigere Steuer, sodass die AMFG-Gelder zu versteuern waren. Es ergab sich eine Steuernachforderung von 886,00 Euro. In der Beschwerde vom 31.8.2016 wurde beantragt, die Bezüge vom Arbeitgeber AG1 aus der Hochrechnung auszuscheiden. Für den Fall, dass dennoch eine Steuernachforderung

übrigen bleiben sollte, wurde ein Eventualantrag auf Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung gestellt. In der Beschwerdeentscheidung wurde dem Beschwerdebegehren dadurch Rechnung getragen, dass ein Betrag von 13.972,77 Euro (Dienstverhältnis AG1, 1.1. - 30.9.2015) aus der Hochrechnung herausgenommen wurde (siehe Beweismittel "Bemessungsgrundlagen L1 2015 (BVE)". Lediglich die Bezüge von der AG2, 1.10.-31.12.2015, wurden vom Finanzamt weiterhin in die Hochrechnung miteinbezogen. Aufgrund der durchzuführenden automatischen Kontrollrechnung ergab sich bei der Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 allerdings weiterhin eine gegenüber der Umrechnungsvariante niedrigere Steuer, sodass es zu keiner steuerlichen Auswirkung gegenüber dem Erstbescheid kam. Im Vorlageantrag wird moniert, dass eine Gegenüberstellung der Berechnungsvarianten Umrechnung und Kontrollrechnung nicht erfolgt sei und es daher nicht möglich sei, zu überprüfen, ob die Kontrollrechnung tatsächlich günstiger sei. Es wurde erneut ein Eventualantrag auf Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung gestellt, falls bei richtiger Berechnung dennoch eine Steuernachforderung resultieren sollte.

Beweismittel: "Daten des Steueraktes für 2015" (Seite 1 des BeilagenScans Veranlagungsakt 2015), siehe Lohnzettel/Meldungen/Mitteilungen.
"Bemessungsgrundlagen L1 2015 (BVE)".

Stellungnahme:

Rechtslage:

Die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erstreckt sich auch auf Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, zur Förderung der Erlangung von Arbeits- oder Ausbildungsplätzen oder zur Sicherung einer Beschäftigung, auf Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994 sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/2017.

Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) lösen eine Hochrechnung im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung aus. Hochzurechnen sind 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 (§ 41 Abs. 4 EStG 1988).
- Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Ebenso sind ganzjährig bezogene Pensionen sowie ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, BFG 05.03.2014, RV/6100112/2014).

Anwendung auf den hier zu beurteilenden Fall:

Dieser Rechtslage wurde in der Beschwerdeentscheidung durch das Finanzamt insofern Rechnung getragen, als es einen Betrag von 13.972,77 Euro (Dienstverhältnis AG1, 1.1. - 30.9.2015) aus der Hochrechnung herausnahm. Lediglich die Bezüge von der AG2, 1.10.-31.12.2015, wurden vom Finanzamt weiterhin in die Hochrechnung miteinbezogen. Aufgrund der automatischen Kontrollrechnung ergab sich bei der Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 allerdings weiterhin eine gegenüber der Umrechnungsvariante niedrigere Steuer, sodass es zu keiner steuerlichen Auswirkung gegenüber dem Erstbescheid kam.

Der Eventualantrag auf Zurücknahme des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung blieb in der Beschwerdeentscheidung unberücksichtigt.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt und Beweiswürdigung

Unstrittig ist, dass dem Bf. die in Punkt 2.1. dargestellten Bezüge im Jahr 2015 zugeflossen sind.

II. Steuerberechnung bei unterjährigem Bezug von Bildungsteilzeitgeld und ganzjährigem Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

II.1. Rechtsgrundlagen

II.1.1. Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes:

Gemäß § 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.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 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 (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) 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.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz 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.

II.1.2. Bestimmungen des Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes (AVRAG):

Gemäß § 11a Abs. 1 AVRAG können Arbeitnehmer/innen und Arbeitgeber/innen schriftlich eine Herabsetzung der wöchentlichen Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin um mindestens ein Viertel und höchstens die Hälfte (Bildungsteilzeit) für die Dauer von mindestens vier Monaten bis zu zwei Jahren vereinbaren, sofern das Arbeitsverhältnis ununterbrochen sechs Monate gedauert hat. Die in der Bildungsteilzeit vereinbarte wöchentliche Normalarbeitszeit darf zehn Stunden nicht unterschreiten. Eine neuerliche Bildungsteilzeit kann frühestens nach dem Ablauf von vier Jahren ab dem Antritt der letzten Bildungsteilzeit (Rahmenfrist) vereinbart werden. Die Bildungsteilzeit kann auch in Teilen vereinbart werden, wobei die Dauer eines Teils mindestens vier Monate zu betragen hat und die Gesamtdauer der einzelnen Teile innerhalb der Rahmenfrist, die mit Antritt des ersten Teils der Bildungsteilzeit zu laufen beginnt, zwei Jahre nicht überschreiten darf.

II.1.3. Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (AIVG 1977):

Gemäß § 26a Abs. 1 AIVG 1977 gebührt Personen, die eine Bildungsteilzeit gemäß § 11a AVRAG in Anspruch nehmen und die Anwartschaft auf Arbeitslosengeld erfüllen, für die vereinbarte Dauer ein Bildungsteilzeitgeld bei Erfüllung näher genannter Voraussetzungen.

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG 1977 gilt § 26 Abs. 2 und 5 bis 8 AIVG 1977 mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

Gemäß § 26 Abs. 8 AIVG 1977 gilt das Weiterbildungsgeld als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400.

II.2. Rechtliche Erwägungen

II.2.1.

Zur Hochrechnung beim Bildungsteilzeitgeld war ein VwGH-Verfahren, GZ Ra 2018/13/0024, anhängig, das der VwGH am 27.03.2018 entschieden hat (VwGH vom 27.03.2018, Ra 2018/13/0024). Veröffentlicht wurde diese Entscheidung kürzlich.

Dem VwGH-Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer im VwGH-Verfahren war das ganze Jahr hindurch beim selben Dienstgeber beschäftigt, bezog aber in der Zeit vom 22.4.2013 bis zum 8.07.2013 Weiterbildungsgeld gem. § 26 AIVG vom Arbeitsmarktservice. Bei seinem Arbeitgeber war er während des Bezuges des Weiterbildungsgeldes geringfügig und während des restlichen Jahres vollbeschäftigt.

Der Sachverhalt im VwGH-Erkenntnis ist daher mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar. Auch der Bf. bezog nur 7 Monate Bildungsteilzeitgeld. In dieser Zeit muss es

aufgrund der Anspruchsvoraussetzungen für das Bildungsteilzeitgeld gem. § 11 AVRAG zu einer Herabsetzung seiner Arbeitszeit bei seinem Arbeitgeber NTS gekommen sein. Im August und September 2015 muss er wieder voll bei seinem Arbeitgeber gearbeitet haben. Er wechselte daraufhin ab 01/10 zu einem neuen Arbeitgeber.

II.2.2.

Im zitierten VwGH-Erkenntnis traf der VwGH folgende wesentliche Aussagen zur Hochrechnung:

Hat ein Dienstnehmer steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, ist der Tatbestand des § 3 Abs. EStG 1988 erfüllt. Es hat eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 stattzufinden. Dabei sind die während des steuerfreien Bezuges erhaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht in die Hochrechnung einzubeziehen.

Eine Hochrechnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie außerhalb des Zeitraums des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges erzielt wurden, hat nur dann nicht stattzufinden, wenn während des ganzen Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden, die mit dem steuerfreien Bezug im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 in keinem Zusammenhang stehen. Ein Zusammenhang besteht, wenn der steuerfreie Bezug an die Stelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit tritt. In dieser Situation hat die Steuerfreiheit im Vergleich zum unveränderten Fortbezug der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch eine progressionsmindernde Wirkung, der die Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entgegenwirken soll (vgl. dazu die Wiedergabe der Erläuterungen zur Novelle BGBl. Nr. 606/1987 zuletzt im Erkenntnis VwGH 22.2.2017, Ro 2016/13/0004). Die Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 darf nicht so erfolgen, dass dies zu einer doppelten Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugsteile führt.

II.2.3.

Im Beschwerdefall treten die steuerfreien Bezüge an die Stelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Hochrechnung der Bezüge hat daher während der Zeiten der Vollbeschäftigung zu erfolgen.

Vollbeschäftigt war der Bf. im August und September bei der Firma AG1 und vom Oktober bis Dezember 2015 bei der Firma AG2.

Aus dem Lohnzettel der Firma AG1 sind nur die steuerpflichtigen Gesamtbezüge iHv EUR 13.972,77 für die Zeit von Jänner bis September 2015 ersichtlich. Gemäß § 11a AVRAG kann bei einer Bildungsteilzeit die wöchentliche Arbeitszeit des Arbeitnehmers auf höchstens die Hälfte herabgesetzt werden. Gem. § 26a AIVG 1977 idF des Beschwerdejahres beträgt das Bildungsteilzeitgeld für jede volle Arbeitsstunde, um die die wöchentliche Normalarbeitszeit verringert wird, EUR 0,76 täglich. Bruchteile von Arbeitsstunden werden nicht bezahlt.

Der Bf. hat laut den vom AMS für das Bildungsteilzeitgeld übermittelten Lohnzetteln für den Zeitraum 01.01. bis 31.03. einen Gesamtbetrag der Leistungen iHv EUR 1.108,80 erhalten, wobei sich dieser Betrag aus der Anzahl der Tage - 90 - und einem Tagsatz von EUR 12,32 errechnet. Für den Zeitraum 01.04. bis 31.07. liegt ebenfalls für das Bildungsteilzeitgeld ein Lohnzettel des AMS vor. Die Gesamtleistung von EUR 1.503,04 errechnet sich aus der Multiplikation des Tagsatzes von EUR 12,32 mit der Anzahl der Tage iHv 122. Wird der Tagsatz durch das Bildungsteilzeitgeld iHv EUR 0,76 dividiert, kommt der Betrag von 16,21 Stunden heraus. Das bedeutet, der Bf. hat seine Normalarbeitszeit um 16 Stunden reduziert. Umgelegt auf eine Wochenarbeitszeit von 40 Stunden, entspricht dies einer Reduktion der Arbeitszeit um 40%.

Bei der Firma AG1 war der Bf. 9 Monate beschäftigt, davon 7 mit Bildungsteilzeit. Bei Herabsetzung der Arbeitszeit um 40% für 7 Monate während der Bildungsteilzeit und 2 weiteren Monaten der Vollarbeitszeit wird daher der Faktor 6,2 ($= 7 \text{ Monate} \cdot 0,6 \text{ Arbeitsentgelt} + 2 \text{ Monate} \cdot 1 \text{ Arbeitsentgelt}$) errechnet. Mit diesem Faktor wird der Gesamtbezug dividiert, um den steuerpflichtigen Bezug für einen Monat der Vollbeschäftigung zu erhalten. Dieser betrug bei der Firma AG1 EUR 2.253,67.

Bei der Firma AG1 war der Bf. außerhalb des Bezugs des Bildungsteilzeitgeldes für zwei Monate voll beschäftigt, dh. er erhielt während seiner Vollzeitbeschäftigung für die zwei Monate insgesamt EUR 4.507,35.

Das zitierte VwGH-Erkenntnis lässt offen, wie die Hochrechnung konkret zu erfolgen hat. Denkbar sind folgende drei Varianten:

Variante 1:

Werden zu den Zeiten der Vollbeschäftigung bei der AG1 GmbH iHv EUR 4.507,35 die steuerpflichtigen Bezüge iHv EUR 7.725,09, die der Bf. von Oktober bis Dezember 2015 bei der Firma AG2 auch für seine Vollbeschäftigung erhalten hat, hinzugezählt, so errechnet sich ein Betrag von EUR 12.232,44 für 5 Monate, die auf 12 Monate hochzurechnen sind. Dies ergibt einen umgerechneten Jahresbetrag von EUR 29.357,84, der der Durchschnittsteuersatzberechnung zugrunde zu legen ist.

Variante 2:

Die Hochrechnung findet bezüglich jener Bezüge statt, die für die Dauer der Bildungsteilzeit durch das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld ersetzt worden sind. Es sind nur die Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen, die ausschließlich für das restliche Kalenderjahr bezogen wurden. Einkünfte, die für ein ganzes Kalenderjahr bezogen worden sind, sind nicht umzurechnen (Vgl. BFG vom 13.12.2017, RV/5101476/2016).

Dem Bf. floss im Jahr 2015 ein Teil der Bezüge - nämlich jener Teil, der einem Beschäftigungsausmaß von 60% entsprach- ganzjährig zu. Der andere Teil der Bezüge (40%) floss nur ab August 2015 zu. Vollbeschäftigt war der Bf. nur in den Monaten ab August 2015.

Dieser ab 08/2015 geflossene steuerpflichtige Bezugsanteil - die 40% - war daher als (nur) "für das restliche Kalenderjahr bezogen iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusehen. Konkret handelt es sich dabei um 40% der Bezüge von 08/2015 und 09/2015 der AG1 GmbH und der Bezüge der AG2 von 10-12/2015. Die 40% ab 08/2015 ergeben bis 12/2015 einen Betrag von EUR 4.892,97 ($\text{EUR } 2.253,67/\text{pro Monat} \times 2 \text{ Monate} \times 40\% + \text{EUR } 7.725,09 \text{ für } 3 \text{ Monate} \times 40\%$). Wird dieser Betrag auf das Jahr hochgerechnet, ergibt sich ein Betrag von EUR 11.743,13 ($=\text{EUR } 4.892,97/5 \times 12$). Werden zu diesem Betrag die ganzjährig bezogenen Einkünfte iHv 60% hinzugerechnet ($\text{EUR } 12.169,82 (=2.253,67 \times 60\% \times 9 \text{ Monate}) + \text{EUR } 4.635,05 (= \text{EUR } 7.725,09 \times 60\% \text{ für drei Monate})$), sind als Grundlage für die Durchschnittsteuersatzberechnung Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iHv EUR 28.548,00 heranzuziehen.

Variante 3:

Ebenso könnte die Auffassung vertreten werden, dass die Hochrechnung von 40% nur für das Dienstverhältnis zur AG1 zu greifen hat, weil das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld nur mit diesem Dienstverhältnis im Zusammenhang steht. Im Gegensatz zur Variante 2 werden daher nur 40% der Bezüge von 08/2015 und 09/2015 der AG1 zur Hochrechnung (dh. $\text{EUR } 1.802,94 = \text{EUR } 2.253,67/\text{pro Monat} \times 2 \text{ Monate} \times 40\%$) herangezogen. Dieser Betrag wird auf die 9 Monate der Beschäftigung bei der AG1 hochgerechnet ($\text{EUR } 1.802,94/2 \times 9 = \text{EUR } 8.113,21$). Zu diesem Betrag sind die bei der AG1 bezogenen Einkünfte iHv 60% ($\text{EUR } 12.169,82 = 2.253,67 \times 60\% \times 9 \text{ Monate}$) und die vollen vom weiteren Arbeitgeber, AG2, bezogenen Einkünfte iHv EUR 7.725,09 hinzuzurechnen. Insgesamt ergibt sich damit ein Betrag von EUR 28.008,14, der der Durchschnittsteuersatzbesteuerung zugrunde zu legen ist.

Die Jahresbeträge an Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sind vom Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte abzuziehen (VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

In der Beilage 1 wird der Durchschnittsteuersatz auf Basis der für den Bf. günstigsten Variante, das ist die Variante 3, berechnet. Dieser wird sodann auf die steuerpflichtigen Bezüge laut Lohnzettel angewandt (Beilage 2). Bei der Variante 1 und der Variante 2 wäre aufgrund der etwas höheren Gesamtbezüge der Durchschnittsteuersatz und die damit errechnete Steuerbelastung etwas höher.

Durch die in § 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 verankerte "Schutzbestimmung" (Kontrollrechnung) ist gewährleistet, dass die Steuerbelastung nicht höher ist als jene, die sich bei einer Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Bei der Kontrollrechnung wird daher auch das an sich steuerfreie Bildungsteilzeitgeld als steuerpflichtig behandelt. Dadurch wird vermieden, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnung bei gleichem Jahreseinkommen zu einer ungleichen (überschießenden) Steuerbelastung führt (BFG 26.05.2017, RV/5101843/2014).

Diese Kontrollrechnung ist im Einkommensteuerbescheid 2015 und auch in der Beschwerdeentscheidung ersichtlich.

Aus den Beilagen 1 + 2 ergibt sich, dass die Kontrollrechnung für den Bf. günstiger ist als die Berechnung mit dem Durchschnittsteuersatz. Es kann daher dahingestellt bleiben, welche der drei dargestellten Berechnungsvarianten nun die Richtigere ist.

Es bliebe daher bei einer im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 26.08.2016 bzw. in der Beschwerdevorentscheidung vom 22.9.2016 ausgewiesenen Nachforderung von EUR 886,00.

Der Bf. machte, sollte nach Kontrolle durch das BFG eine Nachforderung verbleiben, eventualiter eine Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung geltend. In der Folge wird daher geprüft, ob im Beschwerdefall eine Zurückziehung des Antrages möglich ist. Möglich ist diese nur dann, wenn den Bf. kein Pflichtveranlagungstatbestand trifft.

II.2.4.

Anzumerken ist abschließend, dass der Bescheid des Finanzamtes insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet war, als er einen Begründungsmangel aufwies. Dieser bestand darin, dass ihm nicht entnommen werden konnte, in welcher Weise die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte konkret vorgenommen worden war. Eine solche **Begründung** wird aber von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefordert (siehe zuletzt VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004).

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können allerdings im Rechtsmittelverfahren saniert werden (siehe Ritz, BAO⁵, § 93 Rz 16 und die dort zit. Jud.). Dieser Mangel wurde im gegenständlichen Erkenntnis durch die Darstellung der Hochrechnung, der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, der Steuerberechnung mit dem Durchschnittssteuersatz und der Kontrollrechnung (siehe Berechnungen in den Beilagen 1 und 2 sowie die Berechnung in der dem Bf. vorliegenden Beschwerdevorentscheidung) geheilt.

III. Zurücknahme des Antrages

III.1. Gesetzeslage

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind,
 4. ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde,
 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag, der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag, der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag oder Freibeträge nach § 62 Z 10 und Z 11 berücksichtigt wurden, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.
 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.
 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.
 8. er Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.
 9. er Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1 oder entsprechende betriebliche Einkünfte erzielt, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.
 10. er Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist.
 11. der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.
- § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, hat das Finanzamt gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung).

III.2. Rechtliche Erwägungen

III.2.1.

Der Bf. hat im strittigen Jahr 2015 lohnsteuerpflichtige Einkünfte von zwei Arbeitgebern erhalten, der Fa. AG1 von 01-09/2015 und der Fa. AG2 von 10-12/2015. Diese Einkünfte fielen hintereinander und nicht zweitweise gleichzeitig an. Der Tatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist daher nicht erfüllt, weil keine sich überschneidenden Bezüge vorliegen.

III.2.2.

In der Zeit der Beschäftigung bei der Fa. AG1 von 01-09/2015 war der Bf. im August und September vollzeitbeschäftigt, von 01-07/2015 teilzeitbeschäftigt. Im Zeitraum 01-07/2015 wurde ihm vom AMS zudem ein Bildungsteilzeitgeld ausbezahlt. Der Bf. hat somit im Zeitraum 01-07/2015 Bezüge von seinem Arbeitgeber und gleichzeitig ein Bildungsteilzeitgeld vom AMS erhalten. Es ist daher zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Pflichtveranlagung im Hinblick darauf vorliegen, dass im Kalenderjahr zumindest

zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, (§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) oder allenfalls andere Einkünfte, deren Gesamtbetrag 730 Euro überstiegen hat, bezogen wurden (§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

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.

Aufgrund der Bestimmung des § 26 Abs. 8 Arbeitslosenversicherungsgesetz (AIVG) gilt das Weiterbildungsgeld als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400.

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG gilt u.a. § 26 Abs. 8 AIVG mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

Aufgrund dieser Bestimmungen ist das Bildungsteilzeitgeld als eine (einkommen)steuerfreie Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 zu sehen (vgl. BFG 06.06.2017, RV/6100415/2016 mwN, Jakom/Laudacher, EStG 2016, Rz 16 zu § 3). Das vom Bf. bezogene Bildungsteilzeitgeld stellt demnach keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar, weswegen der Tatbestand der Ziffer 2 des § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfüllt ist.

Nach einhelliger Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis gehören steuerfreie Einkünfte - dazu zählt gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 auch das Arbeitslosengeld - nicht zu den in § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten "anderen Einkünften" (Jakom/Vock, EStG 2017, Rz 7 zu § 41; Rz 910b LStR; BFG 23.02.2016, RV/5100241/2016). Das gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 einkommensteuerbefreite Bildungsteilzeitgeld stellt somit, auch wenn es gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 im Rahmen einer Veranlagung bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen wäre, keine "anderen Einkünfte" im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar und konnte somit keine Pflichtveranlagung auslösen (in diesem Sinne auch BFG 06.06.2017, RV/6100415/2016; BFG 11.01.2018, RV/2100749/2016). Der Bf. hat daher auch keine anderen Einkünfte im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bezogen.

Damit ist die Frage, ob bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 im gegenständlichen Fall eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist, zu verneinen. Das Finanzamt hat auf Grund des Antrages des Bf. auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt. Der Bf. hat seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für den Fall, dass bei einer Nachkontrolle weiterhin für ihn eine Abgabennachforderung resultiert, zurückgezogen. Dieser Fall liegt, wie unter Punkt II. erläutert wurde, vor. Der Eventualantrag ist verfahrensrechtlich auch zulässig (Vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 85 Rz 3). Bei einer solchen Verfahrensgestaltung ist über den Primärantrag zu erkennen und nur bei dessen Verneinung über den Eventualantrag zu entscheiden

Nachdem nach der Aktenlage keine weiteren Pflichtveranlagungstatbestände im Sinne des § 41 Abs. 1 EStG 1988 festgestellt werden konnten, kommt der Zurückziehung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung durch den Bf. Rechtswirksamkeit zu. Da dadurch der angefochtene Bescheid ohne Rechtsgrundlage ergangen ist, ist der Einkommensteuerbescheid 2015 aufzuheben.

IV. Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 durch die Beschwerde aufgeworfenen Frage, ob die Hochrechnung bei unterjährigem Bezug von Bildungsteilzeitgeld und ganzjährigem Bezug von Arbeitseinkommen zu erfolgen hat, ist mittlerweile durch im Erkenntnis zitierte VwGH-Rechtsprechung geklärt. Auch die Frage, ob bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld ein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben ist, wirft keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 28. Juni 2019