

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache BF, whft. WS, über die Beschwerde vom 3.4.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 27.3.2015, zur StNr. 12, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Kalender- bzw. Veranlagungs-Jahr 2014 für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2014 von seinem Arbeitgeber steuerpflichtige Bezüge iHv. € 17.590,53 aus nichtselbständiger Arbeit (nsA) iSd § 25 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988. Für die Zeit vom 3.9. bis zum 31.12.2014 bezog der Bf. darüber hinaus Bildungsteilzeitgeld vom Arbeitsmarktservice iHv. € 1.641,60. Seine Arbeitsleistung für den Dienstgeber hatte der Bf. für die Zeit von September bis Dezember 2014 um 45 % reduziert. Ansonsten bezog der Bf. im Jahr 2014 keinerlei Einkünfte.

Der Bf. beehrte in seiner mittels Finanz-Online erhobenen Beschwerde gegen den, neben dem (gewährten) Pauschbetrag gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988, weitere Sonderausgaben für verpflichtende Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen oder Religionsgesellschaften von € 148,08 (§ 18 Abs. 1 Z 5 leg. cit.), sowie Werbungskosten aus Aufwendungen/Ausgaben für Arbeitsmittel von € 896,08 (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), berücksichtigenden Einkommensteuerbescheid 2014 vom 27.3.2015, der auf Grundlage der am 10.3.2015 vom Bf. (ebenfalls) elektronisch (Finanz-Online) eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 ergangen war, zusätzliche Sonderausgaben iHv. € 20,00 aus (entrichteten) Geldspenden an freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände (§ 18 Abs. 1 Z 7 leg. cit.), sowie Werbungskosten

gemäß § 16 EStG 1988 für Arbeitsmittel (€ 280,23); für Fachliteratur (€ 100,00) und für Reisekosten (€ 1.869,84), Werbungskosten insgesamt somit € 2.250,07.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 war die steuerfreie Transferleistung (= Bildungsteilzeitgeld) iHv. € 1.641,60 der Besteuerung unterzogen worden, da dies für den Bf. günstiger als die Anwendung des aufgrund der unter Berücksichtigung der Transferleistung ermittelten erhöhten Steuersatzes auf die steuerpflichtigen Bezüge gewesen war, und hatte sich daraus für den Veranlagungszeitraum zur genannten StNr. eine Einkommensteuer von € 2.394,59 bzw., unter Berücksichtigung der anrechenbaren (einbehaltenen) Lohnsteuer, sowie der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG 1988, eine festgesetzte Einkommensteuer iHv. € 144,00 (Abgabennachforderung), ergeben.

Nachdem der Bf. die abgabenbehördlichen Vorhalte vom 27.5.2015 und vom 7.7.2015, mit denen er im Hinblick auf die in der Beschwerde geltend gemachten Werbungskosten aufgefordert worden war, innerhalb jeweils genannter Fristen geeignete Nachweise zu erbringen, seine berufliche Tätigkeit darzustellen und allfällige Ersatzleistungen seines Dienstgebers bekanntzugeben, nicht beantwortet hatte, erging am 14.10.2015 gemäß § 262 BAO die abgabenbehördliche Beschwerdevorentscheidung, mit der – wiederum – als steuerpflichtige Einkünfte die oa. Einkünfte (€ 17.590,53 + € 1.641,60) angesetzt, davon (für die Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988) der Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 (§ 16 Abs. 3 leg. cit.) abgezogen, sowie, neben dem gewährten Pauschbetrag für Sonderausgaben von € 60,00; die in der Beschwerde darüber hinaus geltend gemachten Sonderausgaben von insgesamt € 168,08 (€ 20,00 + € 148,08) berücksichtigt wurden. Insgesamt ergab sich, unter Ansatz der dem Bf. zustehenden Absetzbeträge (§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988), der anrechenbaren Lohnsteuer und unter Berücksichtigung des § 39 Abs. 3 leg. cit., eine (festgesetzte) Einkommensteuer iHv. € 416,00 (Abgabennachforderung: € 272,00).

Hinsichtlich der nicht gewährten Werbungskosten wurde in der zugehörigen Begründung darauf hingewiesen, dass entsprechende Nachweise nicht erbracht bzw. entsprechende Vorhalte nicht beantwortet worden seien.

Am 23.10.2015 beantragte der Bf. (form- und fristgerecht) gemäß § 264 BAO die Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) und begehrte die Nichtberücksichtigung des Bildungsteilzeitgeldes bei der Ermittlung seiner steuerpflichtigen Einkünfte.

Begründend dazu, gab der Bf. an, dass ihm keinerlei Werbungskosten aus Aus- bzw. Weiterbildung zustünden, da derartige Kosten durch die bezogene Beihilfe des Arbeitsmarktservice abgedeckt seien. Es würden daher – nunmehr – lediglich Sonderausgaben iHv. € 144,63 (für Kirchenbeitrag) und € 20,00 (für Spendenzahlungen) begehrt.

Gleichzeitig wurden vom Bf. entsprechende Belege für die genannten Sonderausgaben übermittelt.

Mit Bericht vom 18.12.2015 legte das Finanzamt nach Übermittlung entsprechender Lohnzettel für die auch während der Bildungsteilzeit weiterhin bezogenen nsA-Einkünfte durch den Bf., die gegenständliche Beschwerde dem BFG vor (vgl. § 265 BAO) und wies darauf hin, dass dem (nunmehr eingeschränkten) Beschwerdebegehren sowohl im Hinblick auf die geltend gemachten Sonderausgaben, als auch im Hinblick auf den begehrten Nichtansatz von € 1.641,60 im Rahmen einer bei neben dem Bildungsteilzeitgeld ganzjährig bezogenen lohnsteuerpflichtigen Einkünften nicht durchzuführenden Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 3. Satz EStG 1988, stattgegeben werden könne.

Mit Mail vom 14.8.2019 teilte das BFG dem Bf. mit, dass in der Entscheidung über die Beschwerde aufgrund der (nunmehrigen, zwischenzeitig auch höchstgerichtlich bestätigten) Rechtsansicht (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0028) auch bei neben den steuerfreien Bezügen iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ganzjährig bezogenen nsA-Einkünften dennoch nach § 3 Abs. 2 leg. cit. vorzugehen sein werde und sich, unter Berücksichtigung der Sonderausgaben laut Vorlageantrag, bei Anwendung der für den Bf. günstigeren Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 3. Satz EStG 1988, anstelle einer laut Vorlagebericht des Finanzamtes zu erwartenden niedrigeren Einkommensteuer bzw. einer entsprechenden Abgabengutschrift, für 2014 eine höhere Einkommensteuer bzw. eine entsprechende Abgabennachforderung ergeben werde. Gleichzeitig wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass, mangels Vorliegen eines sog. Pflichtveranlagungstatbestandes, der verfahrensgegenständliche Antrag auf Veranlagung für 2014 auch noch im gegenständlichen Verfahrensstadium zurückgenommen werden könne und sodann der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben sein werde.

Mit Schriftsatz vom 1.9.2019 (eingelangt beim BFG am 4.9.2019) zog der Bf. daraufhin seinen Antrag auf (Durchführung einer Arbeitnehmer-)Veranlagung 2014 zurück.

2. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den Meldungen des Arbeitgebers und des Arbeitsmarktservice sowie den vom Bf. im Beschwerdeverfahren an das Finanzamt übermittelten Unterlagen (Lohnzettel für 09 bis 12/2014) zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

Die dem Bf. mitgeteilte Einschätzung der Rechtslage durch das BFG wurde ebenso der belangten Behörde mitgeteilt und von dieser zustimmend zur Kenntnis genommen.

3. Rechtslage:

A) Rechtsgrundlagen:

1) Zur Einkommensteuerveranlagung 2014:

Die Einkommensteuer wird nach § 39 Abs. 1 EStG 1988 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 grundsätzlich eine Veranlagung nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

§ 41 EStG 1988 lautet in den für den Beschwerdefall maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

" (1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige 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 oder Freibeträge nach § 62 Z 10 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.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

...."

2) Zur Besteuerung von Transferleistungen:

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

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

„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.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, 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. ...“

3) Zur Qualifikation des Bildungsteilzeitgeldes:

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

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

B) Erwägungen:

Der Bf. bezog im Jahr 2014 vom 3.9.2014 bis zum 31.12.2014 Bildungsteilzeitgeld iHv insgesamt € 1.641,60. Aufgrund der oben zitierten Bestimmungen stellt das Bildungsteilzeitgeld eine (einkommens)steuerfreie Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 dar (so auch BFG 6.6.2017, RV/6100415/2016, bzw. Jakom/ *Laudacher*, EStG 2019, § 3 Rz 16; jeweils mwN).

Allerdings sind u. a. solche Ersatzleistungen gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Umrechnung der Einkünfte des restlichen, nicht für das gesamte Jahr bezogenen laufenden Einkünfte auf einen Jahresbetrag bzw. allenfalls günstigere Besteuerung sämtlicher Bezüge).

Im gegenständlichen Fall beantragte der Bf. ursprünglich die Veranlagung zur Einkommensteuer 2014 wegen der Berücksichtigung von (zusätzlichen) Werbungskosten und Sonderausgaben iHv € 896,08 (Arbeitsmittel) und € 148,08 (Kirchenbeiträge).

In seiner Beschwerde gegen den daraufhin ergangenen Bescheid vom 27.3.2015 machte der Bf. Werbungskosten iHv. € 2.250,07 (€ 280,23 + € 100,00 + € 1.869,84) und Sonderausgaben iHv. € 168,08 (€ 148,08 + € 20,00) geltend.

Im Vorlageantrag vom 23.10.2015 schränkte der Bf. sein Beschwerdebegehren auf (anzuerkennende) Sonderausgaben auf einen Betrag von € 164,63 (€ 144,63 + € 20,00) ein.

Die ihm seitens des BFG mitgeteilte Sichtweise wurde vom Bf. akzeptiert und der Antrag auf (Durchführung einer) Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 mit Schriftsatz vom 1.9.2019 zurückgenommen.

Zu den Rechtsfolgen dieser Zurückziehung:

Wie sich aus den oben genannten bzw. zitierten Bestimmungen zur Einkommensteuerveranlagung ergibt, ist bei im Einkommen enthaltenen nsA-Bezügen bei Vorliegen der in § 41 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen eine Veranlagung verpflichtend durchzuführen (sog. Pflichtveranlagung).

Ist keine der genannten Voraussetzungen erfüllt, besteht nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, bei der Abgabenbehörde eine Veranlagung zu beantragen (sog. Antragsveranlagung).

Mit der Antragsveranlagung kann der/die Steuerpflichtige steuermindernde Umstände geltend machen, die sich beim Lohnsteuerabzug nicht ausgewirkt haben bzw. nicht auswirken konnten: Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Absetzbeträge sowie Freibeträge gemäß § 105 EStG 1988 und § 106 EStG 1988 (vgl. *Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸, § 41 Tz 31).

Die Finanzverwaltung stellt für die Antragsveranlagung von ausschließlich Lohnsteuerpflichtigen die "Erklärung für ArbeitnehmerInnenveranlagung" zur Verfügung, die in Papierform oder elektronisch über Finanz-Online eingereicht werden kann (vgl. etwa *Atzmüller aaO*, Tz 32).

Im gegenständlichen Fall reichte der Bf. eine solche Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 ein. Er stellte damit einen Antrag auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 und beantragte bisher nicht berücksichtigte Werbungskosten und Sonderausgaben.

Ein derartiger Antrag auf Veranlagung kann bis zur Rechtskraft der (durchgeführten) Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen werden (vgl. etwa VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320; BFG 6.6.2017, RV/6100415/2016; BFG 13.9.2017, RV/5102117/2015).

Von diesem Recht machte der Bf. mit seiner im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren erstatteten Eingabe vom 1.9.2019 Gebrauch und gab somit unmissverständlich zu erkennen, dass er (nachträglich) auf die Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 verzichtete.

Es war daher zu überprüfen, ob diese Veranlagung nicht gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtend vorzunehmen (gewesen) wäre bzw. ob einer der in dieser Bestimmung angeführten Pflichtveranlagungstatbestände vorliegt.

Im Hinblick auf die nach dem dargestellten Sachverhalt überhaupt in Frage kommenden Veranlagungstatbestände des § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist zunächst zu Z 2 festzustellen, dass der Bf. 2014 niemals gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen hat.

Aber auch der (weitere) Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Bezug "anderer Einkünfte") ist nicht erfüllt:

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG iVm § 26 Abs. 8 AIVG gilt das Bildungsteilzeitgeld als eine an die Stelle von Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe tretende Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988.

Solche Ersatzleistungen sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Nach einhelliger Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis gehören steuerfreie Einkünfte nicht zu den "anderen Einkünften" (vgl. etwa Jakom/Peyrl, EStG, 2019, § 41 Rz 7, mwH). 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" iSd § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und somit auch keinen Grund für eine Pflichtveranlagung dar (vgl. BFG 6.6.2017, RV/6100415/2016, bzw. BFG 13.9.2017, RV/5102117/2015).

Schlussendlich war aufgrund der dargestellten Aktenlage auch kein anderer der in § 41 Abs. 1 EStG 1988 genannten Pflichtveranlagungsgründe erkennbar.

Im Ergebnis war sohin im beschwerdegegenständlichen Fall keine Pflichtveranlagung für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr vorzunehmen und durfte eine (Arbeitnehmer-)Veranlagung nur über entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt werden.

Ein solcher Antrag wurde zwar vom Bf. mit Abgabe seiner (elektronischen) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 gestellt, nun jedoch mit Eingabe vom 1.9.2019 wiederum zurückgenommen.

Wenn der ursprünglich gestellte Antrag während des offenen Beschwerdeverfahrens und noch vor Eintritt der Rechtskraft der Arbeitnehmerveranlagung 2014 zurückgezogen wurde, so kam dieser verfahrensrechtlichen Handlung, wie oben dargelegt, entsprechende Rechtswirksamkeit zu. Somit lag zum Entscheidungszeitpunkt kein Antrag der Bf. auf (Durchführung einer) Veranlagung zur Einkommensteuer 2014 (mehr) vor.

Der Beschwerde war daher stattzugeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 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.

Die getroffene Beurteilung nach dem Vorliegen eines Pflichtveranlagungstatbestandes weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zu § 41 EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung, sodass zu diesem Punkt spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 11. September 2019