

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 28.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kufstein Schwaz vom 15.02.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift sind der Beschwerdeentscheidung vom 21.12.2017 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

1. Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr nichtselbständig beschäftigt und bezog ab 01.10.2016 Bildungsteilzeitgeld.

2. Am 31.01.2017 reichte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuererklärung 2016 elektronisch ein und beantragte unter anderem die Berücksichtigung von Sonderausgaben für Personenversicherungen iHv 925,66 € sowie das Pendlerpauschale iHv 372,00 € und den Pendlereuro iHv 22,00 €.

3. Der Einkommensteuerbescheid wurde am 15.02.2017 erklärungsgemäß erlassen. Das Bildungsteilzeitgeld iHv 1.435,20 € wurde den steuerpflichtigen Einkünften hinzugerechnet.

In der Begründung führte das Finanzamt dazu aus, bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensbezüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies der Fall sei, sei der Tarif daher nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von 23.093,60 € angewendet worden.

4. In der am 28.02.2017 elektronisch erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, die Beschwerdeführerin sei das ganze Jahr als Dienstnehmerin beim selben Arbeitgeber beschäftigt gewesen. Ab 01.09.2016 (gemeint wohl 01.10.2016) bis 31.12.2016 habe sie zusätzlich Bildungsteilzeitgeld vom Arbeitsmarktservice erhalten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes sei eine Hochrechnung auf einen fiktiven Jahresbetrag nicht geboten, wenn ohnedies ganzjährig Einkünfte bezogen würden. Zudem sei das Bildungsteilzeitgeld steuerfrei zu belassen.

5. Über Ersuchen des Finanzamtes belegte die Beschwerdeführerin die geltend gemachten Sonderausgaben und Werbungskosten, erbrachte den Nachweis der Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros und legte ihr Lohnkonto für den Zeitraum 01.10. bis 31.12.2016 sowie ihre Arbeitszeitaufzeichnungen vor.

6. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 21.12.2017 änderte das Finanzamt den bekämpften Einkommensteuerbescheid insoweit ab, als das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Monate Oktober (zehn Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte) und Dezember (neun Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte) um jeweils ein Drittel gekürzt wurden. Die Sonderausgaben für Personenversicherungen wurden auf den Betrag berichtigt, der auf vor dem 01.01.2016 abgeschlossene Verträge entfiel. Die Besteuerung des strittigen Bildungsteilzeitgeldes ließ das Finanzamt unverändert und wiederholte dazu im Wesentlichen die Begründung im angefochtenen Bescheid.

7. Im Vorlageantrag vom 20.01.2018 brachte die Beschwerdeführerin vor, es sei nachvollziehbar, das Weiterbildungsgeld nur zur Berechnung des Steuersatzes heranzuziehen und damit eine Kontrollrechnung durchzuführen. Bei der Berechnung der Steuerhöhe sei das Weiterbildungsgeld jedoch wieder voll versteuert worden. Bei Herausnahme des Weiterbildungsgeldes würde sich jedoch eine höhere Abgabengutschrift ergeben.

8. Mit Vorlagebericht vom 19.10.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverentscheidung abzuweisen.

II) Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr bei der Firma AC GmbH nichtselbständig tätig. Für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2016 hatte sie dafür Einkünfte iHv 26.288,10 € bezogen (siehe Lohnzettel der Firma AC GmbH).
2. Von 01.01. bis 30.09.2016 war sie Vollzeit beschäftigt. Von 01.10. bis 31.12.2016 übte sie eine Teilbeschäftigung beim gleichen Arbeitgeber aus. Sie arbeitete zwanzig Stunden pro Woche (siehe Lohnkonto der Beschwerdeführerin betreffend die Monate Oktober bis Dezember 2016).
3. Grund für die Reduktion der Wochenarbeitszeit war die Inanspruchnahme einer Bildungsteilzeit. Für den Zeitraum Oktober bis Dezember (ds. 92 Tage) erhielt die Beschwerdeführerin Bildungsteilzeitgeld iHv 15,60 € pro Tag, also insgesamt 1.435,20 € (siehe Bestätigung des Arbeitsmarktservice vom 24.08.2016).
4. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde der Steuertarif (nach Abzug der Sonderausgaben) auf ein Einkommen von 23.093,60 € bzw. in der Beschwerdeverentscheidung auf ein Einkommen von 23.275,10 € (Änderungen ergaben sich aufgrund des geänderten Pendlerpauschales und Pendlereuros sowie der geänderten Topf-Sonderausgaben) angewandt, wobei – wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt – aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 auch das Bildungsteilzeitgeld in die steuerpflichtigen Einkünfte miteinbezogen worden ist. Der Rechengang der sog. Hochrechnung wurde weder in der Begründung des angefochtenen Bescheides noch in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung angeführt.

III) Beweiswürdigung

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den bei den einzelnen Feststellungen in Klammer angeführten Beweismitteln und ist unbestritten.

IV) Rechtslage

1. 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.

2. 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.

3. Gemäß § 11a Abs. 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes (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.

4. Gemäß § 26a Abs. 1 Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (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.

5. 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.

6. 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.

V) Erwägungen

1. Die Höhe der Sonderausgaben, des Pendlerpauschales und des Pendlereuros sind nicht mehr strittig und wird insoweit auf die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Strittig ist die Einbeziehung des Bildungsteilzeitgeldes in die Berechnung der Einkommensteuer.

2. Die Beschwerdeführerin beanspruchte für die Zeit vom 01.10.2016 bis 30.09.2017 eine einjährige Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG. Während dieser Zeit wurde ihre wöchentliche Normalarbeitszeit herabgesetzt, sie war für ihren Arbeitgeber nur mehr im Rahmen einer Teilbeschäftigung im Ausmaß von 20 Wochenstunden tätig. Die Beschwerdeführerin bezog während der einjährigen Bildungsteilzeit zusätzlich zu ihren (verminderten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Bildungsteilzeitgeld nach § 26a AIVG 1977, bezugsauszahlende Stelle war das Arbeitsmarktservice Österreich. (Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde handelte es sich dabei nicht um ein „Weiterbildungsgeld“ nach § 26 AIVG 1977, das aufgrund einer – hier nicht gegebenen – Bildungskarenz nach § 11 AVRAG zustünde).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind nicht nur das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe, sondern auch an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Das Bildungsteilzeitgeld gilt aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung (vgl. § 26a Abs. 5 AIVG 1977 iVm § 26 Abs. 8 AIVG 1977) als solche Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (vgl. auch Jakom/Laudacher, EStG, 2019, § 3 Rz 16). Das im Streitjahr 2016 vom Arbeitsmarktservice Österreich ausbezahlte Bildungsteilzeitgeld von 1.435,20 € ist somit gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit, wobei diese Bezüge grundsätzlich eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslösen.

3. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, müssen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie außerhalb des Zeitraumes des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges erzielt wurden, hochgerechnet werden, wenn während des ganzen Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden, und zwar dann, wenn der steuerfreie Bezug an die Stelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit tritt. Dies ist die Situation, in der die Steuerfreiheit im Vergleich zum unveränderten Fortbezug der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch eine progressionsmindernde Wirkung hätte, der die Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entgegenwirken soll.

4. Im streitgegenständlichen Fall trat das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld an die Stelle davor (und danach) erhaltener Bezüge. Somit löst dieser Bezug bei der Beschwerdeführerin eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 aus.

5. Im Beschwerdejahr wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 26.288,10 € erzielt. Davon entfielen auf die Monate Oktober bis Dezember 3.785,22 € (3 x 1.526,82 € Bruttomonatslohn = 4.580,46 € abzüglich 3 x 261,38 € Sozialversicherung zuzüglich 11,10 € „sonstiger Abzug November“). Daraus ergeben sich hochzurechnende Einkünfte iHv 22.502,88 € (26.288,10 € Jahreslohn minus 3.785,22 € für die Monate Oktober bis Dezember).

6. Die Hochrechnung stellt sich daher wie folgt dar:

auf Jahresbetrag hochgerechnete Einkünfte (22.502,88 € / 273 Tage x 365 Tage)	30.086,27 €
minus Pendlerpauschale	-351,34 €
minus Werbungskosten	-3.869,00 €
plus Einkünfte ohne Umrechnung	0,00 €
minus Topf-Sonderausgaben	-70,58 €
minus Kirchenbeitrag	-157,28€
Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz	25.638,07€
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge (11.000,00 € x 0%) + (7.000,00 € x 25%) + (7.638,07 € x 35%)	4.423,32 €
minus Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
minus Pendlereuro	-20,74 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	4.002,58 €
Ermittlung Prozentsatz für Hochrechnung (4.002,58 € x 100 / 25.638,07 €)	15,61%
15,61 % von 21.839,90 € (26.288,10 € Jahreslohn -351,34 € Pendlerpauschale - 3.869,00 € Werbungskosten -70,58 € Topf-Sonderausgaben -157,28 € Kirchenbeitrag)	3.409,21 €
plus Steuer auf sonstige Bezüge	191,49 €
Einkommensteuer	3.600,70 €
minus anrechenbare Lohnsteuer	-4.451,39 €
plus Rundung	-0,31 €
Einkommensteuer(Gutschrift)	-851,00 €

7. Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 darf die aufgrund der Hochrechnung festzusetzende Steuer nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Somit ist durch eine Kontrollrechnung festzustellen, ob sich diesfalls eine geringere Steuer ergeben würde.

8. Die Kontrollrechnung stellt sich wie folgt dar:

Jahreslohn aus nichtselbständiger Tätigkeit	26.288,10 €
plus Bildungsteilzeitgeld	+1.435,20 €
minus Pendlerpauschale	- 351,34 €
minus Werbungskosten	-3.869,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.502,96 €
minus Topf-Sonderausgaben	-70,58 €
minus Kirchenbeitrag	-157,28 €
Einkommen	23.275,10 €
Berechnung der Steuer (11.000,00 € x 0%) + (7.000,00 € x 25%) + (5.275,10 € x 35%)	3.596,29 €
minus Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
minus Pendlereuro	-20,74 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.175,55 €
plus Steuer auf sonstige Bezüge	191,49 €
Einkommensteuer	3.367,04 €
minus anrechenbare Lohnsteuer	-4.451,39 €
plus Rundung	0,35 €
Gutschrift	1.084,00 €

9. Die Kontrollrechnungsvariante führt damit zu einer geringeren Steuer als die Hochrechnung. Sie ist daher gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzuwenden.

10. Hinsichtlich der Einwendung im Vorlageantrag, bei der Berechnung der Steuerhöhe werde auch das Bildungsteilzeitgeld voll versteuert, wobei die Herausnahme des Bildungsteilzeitgeldes eine Reduktion der Steuer iHv 502,00 € ergeben würde, ist darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 gerade verhindern soll, dass das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld progressionsmindernd auf die außerhalb der Zeit der Bildungsteilzeit bezogenen Einkünfte wirkt.

Wie oben aufgezeigt, ist im gegenständlichen Fall - entsprechend der Bestimmung in § 3 Abs. 2 EStG 1988 - der gegenüber der Hochrechnung für die Beschwerdeführerin günstigere Steuersatz aus der Kontrollrechnung anzuwenden gewesen, bei der sämtliche Bezüge, also auch der Bezug des Bildungsteilzeitgeldes, der Besteuerung zu unterwerfen waren.

VI) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall ist die zu klärenden Rechtsfragen durch das oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. November 2019