

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 27. Mai 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. Mai 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeverentscheidung stattgegeben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in Folge kurz BF) reichte am 7.5.2015 elektronisch einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 bei der belangten Behörde ein.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäß einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014, in dem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund folgender Lohnzettel enthalten waren:

Bezugszeitraum: 1.1.2014 bis 21.02.2014, Bezugsauszahlende Stelle: ***AG1***

Bezugszeitraum: 1.1.2014 bis 31.12.2014, Bezugsauszahlende Stelle: Valida Plus

Bezugszeitraum: 02.05.2014 bis 31.12.2014, Bezugsauszahlende Stelle: ***AG2***

In diesem Kalenderjahr bezog der BF noch in folgenden Zeiträumen Leistungen des Arbeitsmarktservice Österreich (AMS):

22.02.2014 bis 09.06.2014

10.06.2014 bis 30.06.2014

01.07.2014 bis 09.09.2014

10.09.2014 bis 30.09.2014

01.10.2014 bis 31.12.2014

Aus der Bescheidebegründung hieß es:

„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 auf ein Einkommen von 14.129,33 EUR angewendet.“

In der rechtzeitig eingebrachten **Beschwerde vom 27.05.2015** führte der BF aus, dass die Hochrechnung nicht richtig durchgeführt wurde, da die Bezüge (geringfügig) während des AMS-Bezuges nicht in die Berechnung einfließen dürfen. Der BF ersuchte erneut um Überprüfung der Berechnungsmethode, da es nicht sein kann, dass AMS-Bezüge plötzlich steuerpflichtig sind. Sollte die Überprüfung zu keiner Änderung des Bescheides kommen, ziehe er seinen Antrag auf Durchführung der Veranlagung zurück, da kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliege.

In der **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 03.06.2015** wurde dem Antrag teilweise stattgegeben und begründend ausgeführt:

„...Antragsgemäß wurden die geringfügigen Bezüge aus der Hoch-/Umrechnung ausgeschieden. Gemäß § 41 (1) EStG ist eine Veranlagung von Amts wegen durchzuführen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Laut den ha übermittelten Lohnzetteln für das Jahr 2014 haben Sie, neben den Aktivbezügen, für den Zeitraum vom 01.01. bis 31.12.2014 Abfertigungszahlungen von Seiten der Mitarbeitervorsorgekasse Valida Plus erhalten. Weil sich die Bezugszeiträume überschneiden, liegt eine Pflichtveranlagung vor und es kann vom Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung nicht zurückgetreten werden.“

Im rechtzeitig gestellten **Vorlageantrag vom 09.06.2015** an das Bundesfinanzgericht (BFG) verweist der BF auf die Begründung in seiner Beschwerde. Weiters moniert er, dass durch die Auszahlung einer betrieblichen Mitarbeitervorsorgekasse kein Tatbestand einer Pflichtveranlagung vorliegen könne und zieht den Antrag auf Durchführung der ANV 2014 zurück.

Die belangte Behörde die Beschwerde am **28.1.2016** dem BFG vor und führte im **Vorlagebericht** aus:

„Sachverhalt: Vom Beschwerdeführer wurde die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 am 07.05.2015 elektronisch eingereicht. Der Einkommensteuerbescheid ist am 12.05.2015 mit einer Nachforderung in Höhe von € 314,00 ergangen. In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wendete der BF ein, dass die Hochrechnung nicht richtig durchgeführt worden sei, da (geringfügige) Bezüge während des AMS-Bezuges nicht in die Berechnung einfließen dürften. Sollte diese Überprüfung keine Änderung des Bescheides ergeben, werde der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung zurückgezogen, da nach Ansicht des Bf. kein Pflichtveranlagungstatbestand vorliege.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.06.2015 erfolgte eine teilweise Stattgabe und wurden die geringfügigen Bezüge antragsgemäß aus der Hoch-/Umrechnung ausgeschieden. Da der BF jedoch im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen hat, liegt eine Pflichtveranlagung vor. Die Nachforderung an Einkommensteuer wurde wie im Erstbescheid mit € 314,00 festgesetzt.

Die Aussetzung der Einhebung des Nachforderungsbetrages wurde beantragt und bewilligt.

Beweismittel: Lohnzettel für das Jahr 2014 (siehe Einkommensteuerbescheid).

Stellungnahme: Es wird beantragt, die Beschwerde im Sinne der BVE abzuweisen. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige u.a. dann zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Lohnsteuerpflichtige Einkünfte liegen vor, wenn es sich der Art nach um Einkünfte handelt, von denen grundsätzlich ein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist. Nicht entscheidend ist, ob im Einzelfall tatsächlich Lohnsteuer einbehalten wurde. Laut den der Abgabenbehörde vorliegenden Lohnzetteln hat der BF neben den Aktivbezügen (**AG2** 02.05.-31.12.2014 und **AG1** 01.01.-21.02.2014) für den Zeitraum vom 01.01. bis 31.12.2014 Abfertigungszahlungen von Seiten der Mitarbeitervorsorgekasse Valida Plus erhalten. Dabei handelt es sich gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit d EStG um nichtselbständige Einkünfte, welche als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs 3 EStG zu versteuern sind.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF bezog von 01.01.2014 bis 21.02.2014 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von ***AG1***, von 1.1.2014 bis 31.12.2014 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der Valida Plus und von 02.05.2014 bis 31.12.2014 nicht selbstständige Einkünfte von ***AG2***.

Vom AMS erhielt er steuerfreie Leistungen in den Zeiträumen

22.02.2014 bis 09.06.2014

10.06.2014 bis 30.06.2014

01.07.2014 bis 09.09.2014

10.09.2014 bis 30.09.2014

01.10.2014 bis 31.12.2014.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß **§ 25 Abs 1 Z 2 lit d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988** sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der selbstständigen Vorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.

§ 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988 normiert: Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

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.

§ 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 nichtselbstständiger 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 Finanzamt 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.

Gemäß **§ 33 Abs 10 EStG 1988** ist, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

§ 67 Abs (3) EStG 1988 lautet: Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972 anzuwenden. Die Lohnsteuer

von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Mit Erkenntnis vom 20. Juli 1999, GZ. 94/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) ausgeführt, dass § 3 Abs 2 EStG 1988 den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte zB steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte Monatslohn für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden.

Die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 soll daher gerade Ungerechtigkeiten vermeiden. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten.

In die Einkommensteuerbemessungsgrundlage die mit dem Durchschnittsteuersatz der hochgerechneten Einkünfte zu multiplizieren ist, sind die geringfügigen Einkünfte jedoch einzubeziehen.

Eine Pflichtveranlagung hat zu erfolgen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig (ein Tag genügt, UFS 16.10.09, RV/3398-W/09) zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Bezüge ausbezahlt wurden. Zweck der Veranlagung ist die gemeinsame Erfassung der Bezüge aus sämtlicher Dienstverhältnisse, da die Anwendung des Einkommensteuertarifes auf die Gesamtbezüge idR eine höhere Einkommensteuerschuld zur Folge hat als bei einem getrennten Lohnsteuerabzug (UFS 10.6.09, RV/1907-W/09). In die Veranlagung sind daher

auch Dienstverhältnisse einzubeziehen, deren Bezüge (für sich) noch zu keinem Steuerabzug geführt haben (s zB UFS 27.8.08, RV/2339-W/08). Dadurch kann es auch erstmals zu einer Steuerbelastung kommen (UFS 26.3.08, RV/0665-W/08). Bei überschneidenden Bezügen hat eine Pflichtveranlagung auch dann zu erfolgen, wenn das lohnsteuerpflichtige Einkommen zB unter rund 12.000 € liegt, aber eine Hochrechnung von Arbeitslosengeld vorzunehmen ist, die zu einer Nachforderung führt (vgl. *Peyerl* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 41 Rz 10, 11). Soweit der BF die Ansicht vertritt, es läge kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, ist diesem Vorbringen zu erwidern, dass eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988 dann durchzuführen ist, wenn – wie oben angeführt – im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert worden sind, bezogen worden sind. Da dieser Sachverhalt im gegenständlichen Fall vorliegt, ist auch eine Pflichtveranlagung durchzuführen.

Soweit der BF vermeint, bei der Veranlagung der Einkommensteuer seien die sonstigen Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, außer Betracht zu bleiben (siehe § 67 Abs 9 EStG 1988), ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen Bezügen gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit d EStG um nichtselbständige Einkünfte handelt, welche als sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 EStG zu versteuern sind. Die Steuerberechnung erfolgt in Form eines Günstigkeitsvergleichs: Entweder wird die auf die laufenden Bezüge entfallende Lohnsteuer mit der Zahl der Abfertigungsmonate multipliziert (bei niedrigen Einkünften günstiger) oder die Abfertigung wird pauschal mit 6 % besteuert (vgl. *Lenneis* in *Jakom* EStG, 14. Aufl. (2021), § 67, Rz 8).

Im vorliegenden Fall wurde durch die belangte Behörde festgestellt, dass die Umrechnungsvariante, bei dem der Durchschnittssteuersatz ermittelt wird, höher war als die Kontrollrechnung, die feststellt, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Die für den Steuerpflichtigen günstigere Steuerberechnung – hier Kontrollrechnung – wurde der Beschwerde vorentscheidung (und auch Erstbescheid) zugrunde gelegt. Auch das Ausscheiden der geringfügigen Einkünfte während des Arbeitslosengeldbezuges führte zu keiner niedrigeren Steuerfestsetzung und lautete der Nachforderungsbescheid der BVE gleich wie der Erstbescheid.

Der Antrag auf Zurückziehung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 ist daher als unbegründet abzuweisen. Der Beschwerde war konnte daher nur im Umfang der Beschwerde vorentscheidung stattzugeben werden, darüber hinaus war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen – insbesondere hinsichtlich der Berechnung – wird auf die Beschwerde vorentscheidung verwiesen.

Zuständigkeitsänderung

Durch den Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.7.2020 wurde der gegenständliche Fall der unbesetzten Gerichtsabteilung 5003 abgenommen und zum Stichtag 1.10.2020 der Gerichtsabteilung 1078 neu zugeteilt.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG)

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wird keine Rechtsfrage aufgeworfen, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Pflichtveranlagungstatbestand ergibt sich direkt aus der gesetzlichen Bestimmung des § 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und gelangt diese Bestimmung zur Anwendung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. Juli 2021