

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der elektronisch übermittelten Arbeitnehmerveranlagung 2021 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf.) unter anderem Gewerkschaftsbeiträge iHv € 10,00 und Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 1.642,00 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde erließ den Einkommensteuerbescheid 2021 am 11. Juli 2022, welcher auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs 2 EStG anzusetzende Einkünfte iHv € 2.016,00 enthielt und eine Nachforderung iHv € 86,00 ergab.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde beantragt die Bf. die Leistungen des AMS „händisch“ zu korrigieren, damit es im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2021 zu einer Gutschrift komme. Sie habe im Jahr 2021 Bildungsteilzeitgeld in Anspruch genommen. Die Ausbildungskosten habe sie in der Arbeitnehmerveranlagung 2021 geltend gemacht. Auf Grund dieser Ausbildungskosten müsse es zu einer Gutschrift kommen.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld darf die Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht so erfolgen, dass dies zu einer doppelten Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugsanteile führt (VwGH 27.03.2019, Ra 2018/13/0024 sowie BFG 09.12.2019, RV/3100503/2019, 12.12.2016, RV/3100968/2016; 13.12.2017, RV/5101476/2016).

Sie bezogen das ganze Jahr 2021 steuerpflichtige Einkünfte von einem Arbeitgeber. Im Zeitraum Jänner bis April waren Sie teilzeitbeschäftigt (laufende monatliche Lohnsteuerbemessungsgrundlage 1.614,36 Euro) und bezogen daneben steuerfreies Bildungsteilzeitgeld. Ab Mai bis Dezember waren Sie vollzeitbeschäftigt (durchschnittliche laufende monatliche Lohnsteuerbemessungsgrundlage 3.715,63 Euro).

Ein Teil der Bezüge, nämlich 1.614,36 Euro monatlich, flossen Ihnen ganzjährig zu (von Jänner bis April zur Gänze als Entlohnung im Rahmen der Teilzeitbeschäftigung, von Mai bis Dezember als Teil der Entlohnung im Rahmen der Vollzeitbeschäftigung). Der ganzjährig zugeflossene Bezugsanteil (1.614,36 Euro monatlich) ist von der Umrechnung auszunehmen. Demgegenüber ist der nur für das restliche Kalenderjahr zugeflossene Bezugsanteil aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das gesamte Jahr hochzurechnen.

Da auch bei korrekter Berechnung der Einkünfte ohne Umrechnung die Kontrollrechnung immer noch die für Sie günstigere Berechnungsvariante ist, ergibt sich keine steuerliche Änderung.

Sie haben steuerfreie Leistungen wie z. B. Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler bezogen. In diesem Fall sieht das Einkommensteuergesetz 2 Berechnungsvarianten vor (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die für Sie günstigere Kontrollrechnung haben wir angewendet und ein Einkommen von 40.463,58 Euro zu Grunde gelegt.“

Mit dem am 19.09.2022 eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Bf. die Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel zu berücksichtigen, sowie die Kontrolle der Umrechnung der Arbeitslosenbeiträge, da diese eventuell zu hoch angesetzt worden seien.

Mit Vorlagebericht vom 16.12.2022 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte, die Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Bildungsteilzeitgeldes im Rahmen der Kontrollrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG wurde die Abweisung der Beschwerde begehrt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) steht in einem Dienstverhältnis *****DG*****. Im Streitjahr 2021 war sie durchgehend von 01. Jänner bis 31. Dezember bei diesem Arbeitgeber beschäftigt, die steuerpflichtigen Bezüge betrugen € 39.810,94 (lt. Kz 245 des Lohnzettels).

Aufgrund einer mit dem Arbeitgeber vereinbarten Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG bezog die Bf. im Streitjahr 2021 zusätzlich zu ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Bildungsteilzeitgeld nach § 26a AIVG 1977, bezugsauszahlende Stelle war das Arbeitsmarktservice Österreich. Dieses Bildungsteilzeitgeld betrug im Streitjahr 2021 für den Zeitraum 01. 01. bis 30.04.2021 2.016,00 € (120 Tage x 16,80 €/Tag). In dieser Zeit war die Bf. teilzeitbeschäftigt (monatliche Steuerbemessungsgrundlage 01-04/2021: € 1.614,36).

Ab Mai 2021 war die Bf. wieder im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung tätig.

Im Rahmen der Veranlagung wurden vom Finanzamt auf Grund der Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die Bezüge des AMS als steuerpflichtig behandelt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Aktenteilen und ist unstrittig. Strittig ist, ob eine Hochrechnung iSd § 3 Abs. 2 EStG vorzunehmen ist, welche Beträge gegebenenfalls hochzurechnen sind sowie welche der Berechnungsvarianten des § 3 Abs. 2 EStG für die Bf. günstiger ist (und somit letztlich zum Tragen kommt).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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.

2. Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (ALVG 1977):

Gemäß § 26a Abs. 1 ALVG 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 ALVG 1977 gilt § 26 Abs. 2 und 5 bis 8 ALVG 1977 mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

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

Erwägungen:

Im vorliegenden Fall wurde das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld nur für einen Teil des Kalenderjahres (Jänner bis April 2021) bezogen. Damit ist die gesetzliche Voraussetzung für die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte gegeben (vgl. § 3 Abs. 2 erster Satz EStG 1988).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, ist bei derartigen Fällen eines steuerfreien Bezuges von Bildungsteilzeitgeld, wenn während des ganzen Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt werden, eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen (vgl. auch VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0028).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis ausgesprochen hat, darf die Berechnung/Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht so erfolgen, dass dies zu einer doppelten Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugssteile führt (VwGH 27.03.2019, Ra 2018/13/0024, unter Bezugnahme auf etwa BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016; 13.12.2017, RV/5101476/2016).

Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988:

Die von der Bf. aus dem ganzjährigen Dienstverhältnis erzielten steuerpflichtigen Einkünfte betragen 39.810,94 Euro. Die während der Vollbeschäftigung von der Bf. erzielten Lohneinkünfte wurden in den Monaten der Teilzeitbeschäftigung (zumindest teilweise) durch den Bezug des (steuerfreien) Bildungsteilzeitgeldes abgedeckt. Während der Teilzeitbeschäftigung bezog die Bf. Bildungsteilzeitgeld vom AMS und zusätzlich monatliche Einkünfte von ihrem Dienstgeber in Höhe von 1.614,36 Euro. Dieser Betrag ist auch in den (laufenden) Monatsbezügen außerhalb des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld enthalten und wurde somit dieser Betrag ganzjährig an die Bf. ausbezahlt. Zur Vermeidung einer Doppelerfassung waren diese Bezüge somit aus der Hochrechnung auszuklammern.

Die hochzurechnenden Einkünfte ermitteln sich somit wie folgt:

Übermittelter Jahreslohnzettel (Kz 245)	39.810,94 €
Einkünfte ohne Umrechnung (1.614,36 € x 12 Monate)	19.372,32 €
Hochzurechnende Einkünfte	20.438,62 €

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 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. Somit sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei der Umrechnung zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenabzuges im Wege der Hochrechnung sind jedoch nur die auf den Hochrechnungszeitraum (bzw. die letztlich hochzurechnenden Einkünfte) entfallenden Werbungskosten abzuziehen. Das Bundesfinanzgericht erachtet es dabei als sachgerecht, die gesamten (ganzjährig) angefallenen Werbungskosten im Verhältnis der "Einkünfte ohne Umrechnung" (19.372,32 €) bzw. der "hochzurechnenden Einkünfte" (20.438,32 €) zu den gesamten steuerpflichtigen Bezügen (39.810,94 €) aufzuteilen (vgl. zB BFG 09.12.2019, RV/3100503/2019, mit weiteren Nachweisen).

Einkünfte ohne Umrechnung	19.372,32 €
Anteile WK die der AG nicht berücksichtigt hat $1.642/39.810,94 \times 19.372,32$	799,01 €
Einkünfte ohne Umrechnung abzüglich anteilige WK	18.573,31 €

Hochzurechnende Einkünfte	20.438,62 €
Anteilige WK die der AG nicht berücksichtigt hat $1.642/39.810,94 \times 20.438,62$	842,99 €
Hochzurechnende Einkünfte abzüglich anteilige WK	19.595,63 €

Berechnung Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel		
Bezugsauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge Kz 245	
AG	39.810,94 €	
Werbungskosten	- 1.642,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		38.168,94 €
Einkommen		38.168,94 €

Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG beträgt:

Bmgl für den besonderen Progressionsvorbehalt	
Hochgerechnete Einkünfte ($19.595,63/245 \times 365$)	29.193,49 €
Einkünfte ohne Umrechnung	18.573,31 €
Einkünfte nach Umrechnung	47.766,80 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	47.766,80 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	
$[(47.766,80 - 31.000) \times 12.180 / 29.000] + 5.950$	12.992,06 €
Verkehrsabsetzbetrag	400,00 €
Pendlereuro	14,04 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.578,02 €

Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes:

$12.578,02/47.766,80 \cdot 100$	26,33 %
26,33 % von 38.168,94 €	10.049,88 €
Steuer sonstige Bezüge	323,24 €
Einkommensteuer	10.373,12 €

Kontrollrechnung:

Steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel	39.810,94 €
Steuerfreie Bezüge laut AMS	2.016,00 €
Werbungskosten	-1.642,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.184,94 €
Einkommen	40.184,94 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG beträgt: $[(40.184,94 - 31.000) \times 12.180/29.000] + 5.950$	9.807,67 €
Verkehrsabsetzbetrag	400,00 €
Pendlereuro	14,04 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.393,63 €
Steuer sonstige Bezüge	323,24 €
Einkommensteuer	9.716,87 €

Im vorliegenden Fall führt die Kontrollrechnung zu einer geringeren Einkommensteuer als die Hochrechnungsvariante. Sie ist folglich anzuwenden.

Die Gewerkschaftsbeiträge wurden als Werbungskosten berücksichtigt (Lohnzettel des Arbeitgebers).

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 gegenständlichen Fall ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen bzw. wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 12. Jänner 2023