

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 15. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch RR ***AV1***, vom 3. September 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 und 2020, ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte im **Streitjahr 2019** neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte der ***Fa1*** ***Ort1***; Lohnzettel Kz 245: € 56.668,59), Einkünfte aus Gewerbebetrieb (€ 2.716,08) sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (- € 25.894,37).

Weiters erfolgte der Bezug von Arbeitslosengeld für 61 Tage (1.10. -30.11.2019) in Höhe von € 3.444,06.

Im **Streitjahr 2020** erzielte der Bf neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte der ***Fa1*** ***Ort1*** 1.1.-31.12.2020: € 50.424,24; ***Fa2*** GmbH 23.11.-31.12.2020: € 539,36, Nachzahlungen ***Fa1*** ***Ort1*** 1.11.-30.11.2020: € 3.540,42, Nachzahlungen ***Fa1*** ***Ort1*** 1.12.-31.12.2020: € 7.895,32) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (- € 3,982,00) sowie negative Vermietungseinkünfte (- € 21.493,93).

Ferner wurden an den Bf folgende Transferleistungen zur Auszahlung gebracht (Beträge in €):

ÖGK	Krankengeld während Arbeitslosigkeit	1.580,88
ÖGK	Krankengeld während Arbeitslosigkeit	282,30
AMS Österreich	Arbeitslosengeld für 272 Tage (1.1.-28.9.2020)	15.357,12

Mit **Datum 3.9.2023** nahm das Finanzamt von Amts wegen das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2019 und 2020 gemäß § 303 BAO wieder auf und begründete diese Maßnahme mit dem Hinweis, dass ein Lohnzettel oder eine Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen wie Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe berichtigt oder neu übermittelt worden seien. Weiters wurde auf die Ausführungen im jeweiligen Sachbescheid hingewiesen.

In dem darauf basierenden **Einkommensteuerbescheid 2020 (Sachbescheid)** wurde die Bemessungsgrundlage für den Umrechnungszuschlag gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 bzw. der Umrechnungszuschlag wie folgt berechnet:

“Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	36.815,41
+ Pauschalbetrag für Werbungskosten	132,00
- Werbungskosten unter Pauschalbetrag	- 12,30
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltende Beträge die nicht umzurechnen sind	- 28.984,31
Umrechnungsbasis	7.950,80
Umrechnungszuschlag (7.950,80 x 365 / (365 – 304) - 7.950,80	39.623,65

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt, dass im Jahr 2020 steuerfreie Einkommensersatzesätze (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, etc.) zur Auszahlung gebracht worden seien. Derartige Ersätze würden eine besondere Steuerberechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nach sich ziehen. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhaltes der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatzesätze weiter bezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen dann versteuert. Diese Hochrechnung betreffe allerdings nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der genannten Transferleistungen bezogen worden seien. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte seien daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Ebenso seien ganzjährig bezogene Einkünfte sowie ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen. Somit seien die Einkünfte als Pensionist bei der ***Fa1*** (€ 50.424,24) von der Hochrechnung auszunehmen gewesen.

Im ebenso bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2019** ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wie folgt:

„Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	33.460,30
- Werbungskosten unter Pauschbetrag	- 11,95
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge die nicht umzurechnen sind (Anm.: ***Fa1*** Eink. € 56.668,59 zzgl. gew. Eink. für 61 Tage € 541,44 abzgl. VuV -€ 25.894,37)	- 31.315,66
Umrechnungsbasis	2.132,69
Umrechnungszuschlag ($2.132,69 \times 365 / (365 - 61) - 2.132,69$)	427,94

In der Bescheidbegründung verwies die Behörde auf ihre Begründung zur Einkommensteuer 2020. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Pensionsbezüge in Höhe von € 56.668,59 und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 61 Tage bzw. in Höhe von € 541,44 von der Hochrechnung auszunehmen gewesen seien.

Mit Eingabe vom 15.9.2021 erhob der Bf „**Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 3.9.2021 betreffend Einkommensteuer für 2019 und 2020**“.

Konkret brachte der Bf vor, dass er im Kalenderjahr 2019 seitens der ***Fa1*** als bezugsauszahlende Stelle in jedem einzelnen Kalendermonat ein der Höhe nach zu versteuerndes Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erhalten habe. So wurde auch in jedem Kalendermonat Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Im Oktober und November 2019 habe er neben dem steuerpflichtigen Bezug seitens der ***Fa1*** auch für insgesamt 61 Tage Arbeitslosengeld erhalten. Die vom Finanzamt angezogene Begründung *“.. dabei werden die für das restliche Kalenderjahr (gehe davon aus damit sind die Kalendermonate gemeint, in denen kein Bezug von Arbeitslosengeld stattfand; somit die Kalendermonate Jänner 2019 bis einschließlich September 2019 und der Monat Dezember 2019) bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommenssätze (Arbeitslosengeld) weiter bezogen worden wären“* sei nicht nachvollziehbar. So habe er während des Bezugs des Einkommenssatzes (Arbeitslosengeld) in den beiden Kalendermonaten Oktober 2019 und November 2019 seitens der ***Fa1*** (bezugsauszahlende Stelle) auch ein steuerpflichtiges Einkommen (Kz 245: € 56.668,59) bezogen, welches auch in den genannten Kalendermonaten versteuert worden sei (Kz 260: € 14.785,82). Daher sei die Begründung *“.. so als ob sie auch während des Bezuges der Einkommenssatz weiter bezogen worden wären..“* unzutreffend.

Da er das gesamte Kalenderjahr über in jedem einzelnen Kalendermonat steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe, könne es durch die steuerfreie Transferleistung „Arbeitslosengeld“ auch zu keiner Progressionsmilderung kommen.

Das Finanzamt habe in seiner Bescheidbegründung bestätigt, dass der Bezug von Arbeitslosengeld steuerfrei sei. Hätte er kein steuerfreies Arbeitslosengeld (bei sonst gleichbleibendem Einkommen von € 28.213,18) bezogen, wäre es auch nicht zur Anwendung des besonderen Progressionsvorbehalts gekommen. Diesfalls hätte sich der Betrag an Einkommensteuer um € 66,93 vermindert. Daraus folge, dass er für sein steuerfreies Arbeitslosengeld iHv € 3.444,06 einen Betrag von € 66,93 an Einkommensteuer zu entrichten gehabt habe.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise sei steuersystematisch nicht korrekt und stehe zudem in Widerspruch zur Bescheidbegründung.

Ebenso habe er im Kalenderjahr 2020 in jedem einzelnen Kalendermonat ein zu versteuerndes Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von Seiten der ***Fa1*** bezogen. Bei den im November und Dezember 2020 ausbezahlten Bezügen iHv € 3.540,42 und € 7.895,32 handle es sich um Gehaltsnachzahlungen aufgrund einer höheren Anrechnung von Vordienstzeiten und damit verbundener Gehaltsvorrückungen. Konkret betreffe dies die Zeiträume April 2014 bis inklusive September 2014, April 2016 bis inklusive September 2016,

September 2017 bis inklusive Dezember 2017, Jänner 2018 bis inklusive April 2018 sowie die „Endabrechnung“ Juni 2018 aufgrund des Antritts der Berufsunfähigkeitspension mit 1.5.2018.

In der Zeit vom 1.1.2020 bis inklusive 28.9.2020 habe er seitens des AMS Arbeitslosengeld erhalten. Danach habe er seitens der ÖGK Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz für den Zeitraum 4.10.2020 bis inklusive 5.11.2020 bezogen. Er habe während des Bezuges der Einkommensersatzes (Arbeitslosengeld/Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz) in der Zeit von 1.1.2020 bis inkl. 28.9.2020 und vom 4.10.2020 bis inklusive 5.11.2020 seitens der ***Fa1*** (bezugsauszahlende Stelle) auch in jedem Kalendermonat ein steuerpflichtiges Einkommen bezogen, welches auch in den genannten Kalendermonaten versteuert worden sei. Da er über das gesamte Kalenderjahr 2020 in jedem einzelnen Kalendermonat steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe, könne es durch das als steuerfreie Transferleistung bezeichnete Arbeitslosengeld bzw. Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz auch zu keiner Progressionsmilderung kommen. Hätte er kein steuerfreies Arbeitslosengeld bzw. Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz (bei sonst gleichbleibendem Einkommen von € 32.246) bezogen, wäre es nicht zur Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes gekommen und hätte er für 2020 eine Einkommensteuer in Höhe von € 6.512,24 zu entrichten gehabt. Durch die Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes würde sich nunmehr eine Einkommensteuer in Höhe von € 10.951,12 ergeben. Dadurch würde der Umstand eintreten, dass für € 15.357,12 steuerfreies Arbeitslosengeld und für € 1.863,18 (€ 1.580,88 + € 282,30) steuerfreies Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz Einkommensteuer in Höhe von € 4.438,88 zu entrichten sei. Daraus folge, dass das steuerfreie Arbeitslosengeld und das steuerfreie Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz mit einem Einkommensteuersatz von 25,78% belastet bzw. zu versteuern sei.

Dies zeige, dass die von der Behörde gewählte Berechnungsmethode bzw. Vorgangsweise steuersystematisch nicht korrekt sein kann und diametral zur Bescheidbegründung, wonach sowohl Arbeitslosengeld als auch Krankengeld als Ersatzleistung steuerfrei sei, stehe.

Der Bf beantragte die Abänderung der Steuerbescheide 2019 und 2020 dahingehend, dass es zu keiner Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes komme und somit steuerfrei gestellte Leistungen, die auch seitens des Finanzamtes als solche deklariert worden seien, keine Einkommensteuerpflicht auslösen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.7.2022** änderte die Behörde den angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2019** insofern ab, als dass die Einkünfte der ***Fa1*** als Activeinkünfte qualifiziert wurden und demnach der Verkehrsabsetzbetrag (VAB) sowie der Pauschbetrag für Werbungskosten (€ 132) in Abzug gebracht wurden. Weiters wurden bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes jene Beträge, die nicht umzurechnen sind, mit € 30.774,22 (anstatt bisher € 31.315,66) in Ansatz gebracht.

Die Umrechnungsbasis bzw. der Umrechnungszuschlag wurden nunmehr behördenseits ermittelt wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	33.328,30
Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00
- Werbungskosten unter Pauschbetrag	- 11,95
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltende Beträge die nicht umzurechnen sind (Anm: ***Fa1*** Bezüge € 56.668,59 abzgl. VuV -25.894,37)	- 30.774,22
Umrechnungsbasis	2.674,13
Umrechnungszuschlag ($2.674,13 \times 365 / (365 - 61) - 2.674,13$)	536,58

Das Finanzamt führte aus, dass unter Hinweis auf die Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2020 die ganzjährigen Pensionszahlungen der ***Fa1*** von der Hochrechnung auszunehmen und überdies der Lohnzettel dahingehend umzustellen sei, dass die Zahlungen als Aktivbezüge einzustufen seien.

Mit der ebenso am 7.7.2022 ergangenen **Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2020** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der händisch ergangenen Bescheidbegründung führte das Finanzamt wörtlich aus:

„Unter Hinweis auf die Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerdeschrift werden die Überbrückungszahlungen für die Zeit bis zum Pensionsantritt als laufende Bezüge behandelt, sind jedoch ebenso wie ganzjährige Pensionszahlungen von der Hochrechnung auszunehmen.“

Der Lohnzettel ist dahingehend umzustellen, dass die Zahlungen als Aktivbezüge einzustufen sind.

*Da jedoch nur der ganzjährige Lohnzettel der ***Fa1*** mit der Bemessungsgrundlage iHv € 50.424,24 von der Hochrechnung auszunehmen ist und die Steuerberechnung keine Änderung erfährt, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die „Vorberechnung einer stattgebenden BVE“ in der Bescheidbegründung als Information beigegeben.“*

Mit **Vorlageantrag vom 28.7.2022** beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 an das Verwaltungsgericht.

In Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2019 führte der Bf aus, dass die ganzjährigen Pensionszahlungen der ***Fa1*** im Ausmaß von € 56.668,59 dergestalt von der Hochrechnung auszunehmen wären, sodass sich ein Gesamtbetrag an Einkünften (Verlust) von € 23.340,29 ergäbe (Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 2.716,08 abzgl. Pauschbetrag WKo € 132 abzgl. Gewerkschaftsbeitrag € 30,00 abzgl. negative Vermietungseinkünfte (-€ 25.894,37)).

Nun würden die Lohnsteuerrichtlinien, Rz 113 letzter Satz, anordnen, dass eine Hochrechnung dann zu unterbleiben habe, wenn die grundsätzlich hochzurechnenden Einkünfte insgesamt negativ seien. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung würden mit den Pensionszahlungen in keinerlei Zusammenhang stehen und auch verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet sein. Beide Einkunftsarten würden Ganzjahreseinkünfte darstellen.

Damit würde sich - losgelöst von der Rz 113 der LStR - eine Umrechnungsbasis von -€ 23.220,24, ein Umrechnungszuschlag von -€ 4.659,32, eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz von € 23.421,86, ein Durchschnittssteuersatz von 13,87 % sowie letztendlich eine Einkommensteuer von € 4.369,14 ergeben.

Der Bf errechnete die seiner Auffassung nach festzusetzende Einkommensteuer wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	33.328,30
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00
-Werbungskosten unter Pauschbetrag	-11,95
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	-56.668,59
Umrechnungsbasis	-23.220,24
Umrechnungszuschlag	
(-23.220,24 x 365 / (365 – 61) + 23.220,24	-4.659,32
BGL für den Durchschnittssteuersatz	23.421,86
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.647,65
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	3.247,65
Durchschnittssteuersatz	13,87%
13,87% von 28.081,18	3.894,86
Steuer sonstige Bezüge	474,28
Einkommensteuer	4.369,14
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-14.785,82
Festgesetzte Einkommensteuer; gerundet	-10.417,00

Der Bf führte fort, dass auch die Qualifikation der von Seiten der ***Fa1*** zur Auszahlung gebrachten Bezüge als Aktivbezüge unrichtig sei, zumal es sich diesbezüglich um Pensionszahlungen handle. Die willkürliche Umwandlung des Pensionsbezuges in einen Aktivbezug (dokumentiert durch die Zuerkennung des Verkehrsabsatzbetrages) würde allein schon an der sozialversicherungsrechtlichen Realität scheitern.

Sollte der Pensionsbezug seitens der ***Fa1*** tatsächlich einen Aktivbezug sein, wären seitens der ***Fa1*** von den laufenden Bezügen und Sonderbezügen bis zur Höchstbeitragsgrundlage Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung, Arbeitslosenversicherungsbeiträge und weitere kommunale Abgaben zu entrichten und an die ÖGK zu überweisen. Dies würde allerdings nachweislich nicht stattfinden. Durch die Pensionszahlungen der ***Fa1*** sei er weder krankenversichert, pensionsversichert, unfallversichert oder arbeitslosenversichert. Von den überwiesenen Pensionsbezügen werde lediglich ein gestaffelter Sicherheitsbeitrag einbehalten.

Die Rz 114 der Lohnsteuerrichtlinien ordne an, dass gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte (offensichtlich auch Aktivbezüge) nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen seien. Ebenso seien ganzjährig bezogene Pensionen nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen.

Der Bf wiederholte in seinem Vorlageantrag seine Beschwerdeausführungen. So habe er im Kalenderjahr 2019 von der ***Fa1*** als bezugsauszahlende Stelle in jedem einzelnen Kalendermonat ein der Höhe nach zu versteuerndes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Pensionszahlungen; Dienstunfähigkeitspension) erhalten. In den Monaten Oktober 2019 und November 2019 habe er neben dem steuerpflichtigen Bezug (Pensionsbezug) seitens der ***Fa1*** auch für insgesamt 61 Tage Arbeitslosengeld erhalten. Die Vorgehensweise des Finanzamtes, wonach die für das restliche Kalenderjahr (Jänner bis September 2019 und Dezember 2019) bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Bezuges von Arbeitslosengeld (Oktober und November 2019) umzurechnen seien, so als ob diese auch während des Bezuges der Einkommensersatzes weiter bezogen worden wären, sei nicht nachvollziehbar. Fakt sei, dass er während des Bezuges der Einkommensersatzes (Arbeitslosengeld) in den Kalendermonaten Oktober und November 2019 seitens der ***Fa1*** auch ein steuerpflichtiges Einkommen (Pensionszahlungen) bezogen habe, welches zur Versteuerung gelangt sei.

Aufgrund des Umstandes, dass er über das gesamte Jahr 2019 in jedem einzelnen Kalendermonat steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe, könne eine Versteuerung des als steuerfrei deklarierten Arbeitslosengeldes nicht stattfinden.

Hätte er kein steuerfreies Arbeitslosengeld bei sonst gleichbleibendem Einkommen (€ 28.018,18) bezogen, wäre es nicht zur Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes gekommen; er hätte dann unter Berücksichtigung der Tatsache, dass kein

Verkehrsabsetzbetrag anzusetzen sei, eine Einkommensteuer in Höhe von € 5.752,69 zu entrichten gehabt. Durch die Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes würde sich nunmehr eine Einkommensteuer i.H.v. € 5.837,79 (ohne Verkehrsabsetzbetrag) ergeben. Dies führe dazu, dass für € 3.144,06 steuerfreies Arbeitslosengeld ein Betrag in Höhe von € 85,10 an Einkommensteuer anfallt bzw. zu entrichten sei.

Dass es sich bei Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes um eine nicht korrekte Vorgangsweise handle, werde auch in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 115) bestätigt. Die Berechnungsmethode habe den Effekt, dass bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-) Veranlagung jener Zeitraum, währenddessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen beziehe, neutralisiert werde. Die Veranlagung sei somit in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in denen Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt würden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung sei damit ausgeschlossen.

Der finanzamtlichen Vorgehensweise stehe auch Rz 116 der Lohnsteuerrichtlinien entgegen.

Die Verkürzung des Veranlagungszeitraumes ergebe sich daraus, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges solcher Leistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet würden. Eine derartige Verkürzung könne sich allerdings bei zwölf monatlichen Pensionszahlungen nicht ergeben und eine Hochrechnung auf fiktive Jahreseinkünfte sei bei zwölf monatlichen Pensionszahlungen in sich widersprüchlich.

In Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2020 führte der Bf aus, dass gemäß der Bescheidsbegründung des Finanzamtes, wonach „*die ganzjährigen Pensionszahlungen der ***Fa1*** von der Hochrechnung auszunehmen*“ seien, sich bei richtiger Lesart ein Gesamtbetrag an Einkünften in Höhe von - € 13.608,83 ergeben würde.

Der genannte Betrag setze sich zusammen wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-3.982,00
Fa2 GmbH	539,36
Fa1 Hauptstelle ***Ort1***	3.540,42
Fa1 Hauptstelle ***Ort1***	7.895,32
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
Gewerkschaftsbeitrag lt Veranlagung	-30,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-21.439,93

Die Rz 113 letzter Satz der Lohnsteuerrichtlinien postuliere, dass eine Hochrechnung zu unterbleiben habe, sollten die grundsätzlich hochzurechnenden Einkünfte insgesamt negativ sein.

Der Bf wiederholt seine Argumentationslinie, die er in seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ins Treffen führte.

So stünden die gewerblichen Einkünfte und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - beide seien Ganzjahreseinkünfte - mit den Pensionszahlungen in keinerlei Konnex. Der Bf ermittelte – ausgehend von einer Umrechnungsbasis von -€ 13.608,83 – einen Umrechnungszuschlag von -€ 67.224,52, eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz von -€ 34.978,52 und eine sich daraus ergebende Einkommensteuer von € 0,00.

Der Bf stellte seine Rechenoperation wie folgt dar:

BGL für den besonderen Progressionsvorbehalt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	36.815,41
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00
-Werbungskosten unter Pauschbetrag	-11,95
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge, die nicht umzurechnen sind	<u>-50.424,24</u>
Umrechnungsbasis	-13.489,13
Umrechnungszuschlag (-13.489,13 x 365 / (365 – 304) + 13.489,13	-67.224,52
BGL für den Durchschnittssteuersatz	-34.978,52

Auf die sich daraus ergebende Einkommensteuer von € 0,00 sei, so der Bf, die entrichtete Lohnsteuer von € 16.289,47 anzurechnen.

Die Festhaltung des Finanzamtes, wonach die Zahlungen als Aktivbezüge einzustufen wären, sei auch für 2020 unzutreffend. Dies gehe in den als Anlage übermittelten E-Mails der ***Fa1*** in eindeutiger Weise hervor. Zu ersehen sei, dass es sich bei den monatlichen Bezügen um eine Dienstunfähigkeitspension handle und keinesfalls um Aktivbezüge. Von seinen Pensionsbezügen werde lediglich ein gestaffelter Sicherheitsbeitrag einbehalten, nicht aber Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung, ALV-Beitrag, WBFÖ-Beitrag, etc.

Der Bf führte weiters aus, dass er im Kalenderjahr 2020 von Seiten der ***Fa1*** in jedem einzelnen Kalendermonat ein der Höhe nach zu versteuerndes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Pensionszahlungen, z.T. Dienstunfähigkeitspension) erhalten habe. Seine

ehemalige Dienstgeberin habe Einkommensteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.

Bei den beiden in den Monaten November und Dezember 2020 zur Auszahlung gebrachten Bezügen von € 3.540,42 (11/20; KZ 245) und € 7.895,32 (12/20; KZ 245) handle es sich um Gehaltsnachzahlungen aufgrund einer höheren Anrechnung von Vordienstzeiten und damit verbundener Gehaltsvorrückungen.

Auch zu dieser Thematik wiederholte der Bf seine Ausführungen in der Beschwerdeschrift.

Da er das gesamte Jahr 2020 hindurch in jedem einzelnen Kalendermonat steuerpflichtige Einkünfte bezogen habe, könne es durch das seitens des Finanzamtes im Bescheid selbst als steuerfreie Transferleistung deklarierten Arbeitslosengeld zu keiner Versteuerung des Arbeitslosengeldes bzw. auch zu keiner Progressionsmilderung kommen. Das Finanzamt selbst habe bestätigt, dass das Arbeitslosengeld steuerfrei sei. Hätte er kein steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen, wäre es nicht zur Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes gekommen; er hätte dann eine Einkommensteuer von € 6.912,24 (ohne Verkehrsabsatzbetrag) zu entrichten gehabt. Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes habe sich aber eine Einkommensteuer in Höhe von € 11.128,47 (ohne Verkehrsabsatzbetrag) ergeben. Daraus resultierte, dass für € 17.220,30 steuerfreies Arbeitslosengeld und steuerfreies Krankengeld als Arbeitslosengeldersatz ein Betrag von € 4.216,41 an Einkommensteuer zu entrichten sei; die steuerfreien Transferleistungen seien somit mit 24,48 % zur Versteuerung gelangt.

Die angestrebte Neutralisierung könne nicht stattfinden, weil das gesamte Jahr über Pensionseinkünfte erzielt worden seien. Bei jeweils steuerpflichtigen monatlichen über das gesamte Kalenderjahr hindurch bezogenen Pensionszahlungen könne es auch keine Progressionsmilderung durch steuerfreie Transferleistungen geben.

Die Verkürzung des Veranlagungszeitraumes ergebe sich daraus, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges solcher Leistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Eine Verkürzung des Veranlagungszeitraumes könne sich bei zwölf monatlichen Auszahlungen nicht ergeben und eine Hochrechnung auf fiktive Jahreseinkünfte bei zwölf monatlichen Pensionszahlungen widerspreche sich selbst.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

In ihrem **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde nach Darlegung des Sachverhaltes im Punkt „Stellungnahme“ wörtlich aus:

„1. Zum Verfahrensablauf:

Im Zuge der Vorlagenbearbeitung ist aufgefallen, dass es sich in der BVE vom 7.7.2022 betreffend das Jahr 2020 beim angeführten Beschwerdedatum 06.09.2021 offensichtlich um einen Tippfehler handelt und tatsächlich der 16.09.2021 gemeint war. Dies einerseits, weil der Bf. ausdrücklich beantragt hat, die Beschwerde vom 06.09.2021 als gegenstandslos zu betrachten und andererseits, weil auch die BVE betreffend das Jahr 2019 als Beschwerdedatum den 16.09.2021 angeführt hat. Es erfolgte diesbezüglich eine Änderung gem. § 293 BAO mit Bescheid vom 28.02.2023.

Der Bf. spricht zwar in seiner Beschwerde vom 16.09.2021 die Wiederaufnahmebescheide vom 3.9.2021 an. Die konkreten Beschwerdevorbringen lassen jedoch zweifelsfrei darauf schließen, dass er nicht (nur) die Wiederaufnahme an sich, sondern jedenfalls auch die damit verbundenen Sachbescheide beeinsprucht. Darauf deutet weiters die Tatsache hin, dass er im letzten Absatz dieser Beschwerde ersucht, „die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 dahingehend zu korrigieren, dass es zu keiner Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes kommt...“ und überdies nur zu den BVEs betreffend die Einkommensteuerbescheide, nicht jedoch zur BVE betreffend die Wiederaufnahmebescheide vom 30.09.2022 ein Vorlageantrag eingelangt ist.

2. Rechtsansicht des Finanzamtes zum inhaltlichen Vorbringen des Bf.:

Bezieht ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG (Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen (§ 3 Abs. 2 EStG).

Das Umrechnen von Einkünften auf einen Jahresbetrag kann nur dann erfolgen, wenn die genannten steuerpflichtigen Einkünfte nicht für das ganze Jahr gewährt werden. Ganzjährig bezogene Einkünfte dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden.

Der Bf. bezog in beiden Streitjahren unstrittig Arbeitslosengeld iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres. 2019 bezog er daneben ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung. 2020 bezog er daneben steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowohl außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres als auch ganzjährige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung.

Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs 2 EStG 1988 jedenfalls 2020 erfüllt und hat somit die im § 3 Abs 2 leg. cit. angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass 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 für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (vgl. VwGH vom 22.11.2006, 2006/15/0084).

Im Streitjahr 2020 sind daher die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG heranzuziehen. Demgegenüber dürfen die ganzjährig bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht hochgerechnet werden (vgl. UFS 10.09.2009, RV/0497-K/07).

*Mit der Beschwerdeentscheidung vom 7.7.2022 wurden zwar die ganzjährig bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung aus der Hochrechnung herausgenommen, nicht jedoch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Betreffend das Streitjahr 2020 hat sich überdies aufgrund einer durchgeführten Vorberechnung gezeigt, dass sich damit keine Änderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergibt und wurde dies dem Bf. auch erklärt und die Vorberechnung zur Kenntnisnahme mitgeschickt. Gleichzeitig wurde der Lohnzettel der ***Fa1*** auf „Aktivbezüge“ umgestellt, weil aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen wurde, dass es sich um ein sog. „Überbrückungsgeld“ bis zur Zuerkennung der Alterspension handle. Der Bf. ist bis dahin der Aufforderung, konkrete Unterlagen zum Verlauf des Pensionierungsverfahrens vorzulegen, nicht nachgekommen.*

*Mit dem Vorlageantrag legte er im Anhang zwei Monatslohnabrechnungen vor, die seiner Ansicht nach belegen, dass es sich bei den von der ***Fa1*** im Jahr 2019 und 2020 bezahlten Vergütungen zweifelsfrei um Pensions- und nicht Aktiveinkünfte gehandelt habe.*

3. Antrag des Finanzamtes:

Es wird beantragt, die Beschwerden im Sinne der Beschwerdeentscheidungen zu erledigen und darüber hinaus Folgendes zu berücksichtigen:

Die im Jahr 2019 erzielten positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb wären (zusätzlich zu den bisher ausgenommenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus V + V) aus der Hochrechnung herauszunehmen, sofern sie außerhalb der Zeiten des Bezuges von Arbeitslosengeld zugeflossen sind. Der Gewerbebetrieb wurde laut Aktenlage im März 2019 eröffnet.

Die vom Bf. im Jahr 2020 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren negativ, weshalb diese jedenfalls nicht in die Hochrechnung einzubeziehen sind. Nur bei Vorliegen positiver Einkünfte könnte der unerwünschte Effekt einer mit dem Bezug von Arbeitslosengeld einhergehenden Progressionsmilderung eintreten. Eine Hochrechnung negativer Einkünfte würde hingegen den Zweck der Umrechnungsbestimmung ins Gegenteil verkehren (vgl. UFS 10.09.2009, RV/0497-K/07).

Im Jahr 2020 sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher (zusätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus V +V) aus der Hochrechnung herauszunehmen.

*Sofern der zweifelsfreie Nachweis erbracht wird, dass es sich bei den ganzjährig von der ***Fa1*** bezahlten Vergütungen um Pensionszahlungen gehandelt hat, wäre der Lohnzettel vom Status „aktiv“ auf „Pensionist“ umzustellen.“*

Mit **Nachtragseingabe vom 9.3.2023** replizierte der Bf auf den Vorlagebericht des Finanzamtes und führte darin zum Punkt seiner Pensionierung aus:

„Mit Bescheid vom 23. April 2018 wurde mir seitens der PVA eine Berufsunfähigkeitspension (befristet) vom 1. Mai 2018 bis 30. September 2019 zuerkannt.

*Im Mai 2019 erfolgt seitens der ***Fa1*** (aufgrund des Dienstrechts der Sozialversicherungsträger) die Aufforderung mitzuteilen, ob ein Antrag auf Weitergewährung der befristeten Berufsunfähigkeitspension gestellt wird.*

Diesen Antrag auf Weitergewährung der befristeten Berufsunfähigkeitspension habe ich im Mai 2019 bei der PVA gestellt.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2019 wird mein Antrag auf Weitergewährung der befristeten Berufsunfähigkeitspension durch die PVA abgelehnt.

Aufgrund des Dienstrechts der Sozialversicherungsträger bin ich bei einer Ablehnung verpflichtet gegen den ablehnenden Bescheid der PVA beim Landesgericht Klagenfurt als Arbeits- und Sozialgericht Klage einzubringen. Das Dienstrecht der Sozialversicherungsträger verlangt eine Klage aber nur in der ersten Instanz.

Die Klage wird mit Urteil des Landesgericht Klagenfurt als Arbeits- und Sozialgericht abgewiesen.

Ich bin zu einem Zeitpunkt in den Dienst der österreichischen Sozialversicherung eingetreten, wo noch ein Anspruch auf eine Dienstordnungspension („Firmenpension“) nach dem Dienstrecht der Sozialversicherungsträger bestand.

*Die gesetzliche ASVG-Pension seitens der PVA wird an den jeweiligen Sozialversicherungsträger (in meinem Fall die ***Fa1***) abgetreten. Die PVA zieht den Krankenversicherungsbeitrag ab und überweist den Restbetrag an die ***Fa1***, die dann die „Versteuerung“ durchführt.*

Für den Zeitraum, für den eine Abfertigung gebührt (in meinem Fall 9 Monate) gebührt keine Dienstordnungspension. Aus diesem Grund erhalte ich erstmals im Feber 2019 zur ASVG-Pension zusätzlich eine Dienstordnungspension.

*Die abgetretene ASVG-Pension und die Firmenpensionsleistung/Dienstordnungspension wird dann von der ***Fa1*** als Gesamtes „versteuert“.*

In dem Zeitpunkt in dem eine gesetzliche ASVG-Pension wegfällt (in meinem Fall mit Ende der befristeten Berufsunfähigkeitspension mit 30. September 2019) kommt es zu einer Neuberechnung der Dienstordnungspension. Die Gehaltsnachzahlung im Dezember 2020 (siehe Bezüge im Jahr 2020) hat auch eine Auswirkung auf die Höhe der Dienstordnungspension. Die Nachzahlung erfolgt dann im Jahr 2021.

*Auf Seite 5 letzter Satz von Punkt 2 (Anm: des Vorlageberichtes) wird festgehalten „Mit dem Vorlageantrag legte er im Anhang zwei Monatslohnabrechnungen vor, die seiner Ansicht nach belegen, dass es sich bei den von der ***Fa1*** im Jahr 2019 und 2020 bezahlten Vergütungen zweifelsfrei um Pensions- und nicht Activeinkünfte gehandelt habe“.*

*Auch diesen „Mangel“ hoffe ich durch Beilegung aller monatlichen Pensionsabrechnungen durch die ***Fa1*** für die Jahre 2019 und 2020 beheben zu können.*

Bezüge im Jahr 2019:

01.01.2019-31.12.2019	nichtselbständige Einkünfte; ganzjährige durchgehende steuerpflichtige Pensionsbezüge ***Fa1***
01.10.2019 - 30.11.2019	Arbeitslosengeldbezug
01.03.2019 - 31.12.2019	Gewerbeberechtigung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb am 16.09.2019 und 23.12.2019. Aufgrund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Dezember 2019 kein Arbeitslosengeldbezug in der Zeit von 01.12.2019 bis 31.12.2019.
01.01.2019 - 31.12.2019	negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
Punkt 2 erster Absatz letzter Satz: Ganzjährig bezogene Einkünfte dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden. Die Pensionsbezüge durch die ***Fa1*** sind ganzjährig bezogene Einkünfte.	
Punkt 3 erster Absatz: Die im Jahr 2019 erzielten positiven Einkünfte ..., sofern sie außerhalb der Zeiten des Bezuges von Arbeitslosengeld zugeflossen sind. Die positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind außerhalb der Zeiten des Arbeitslosengeldbezugs (September und Dezember 2019) zugeflossen.	
Negative Einkünfte (V+V) sind nicht hochzurechnen: Dem folgend kann es im Jahr 2019 nur zu einer negativen Berechnungsbasis kommen, die keine Berücksichtigung findet. Siehe dazu Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13. August 2021.	

Bezüge im Jahr 2020

01.01.2020-31.12.2020	nicht selbständige Einkünfte; ganzjährige durchgehende steuerpflichtige Pensionsbezüge ***Fa1***
Aufgrund der nachträglichen Anrechnung von zusätzlichen Vordienstzeiten erfolgt im Dezember 2020 eine Gehaltsnachzahlung beginnend mit dem Jahr 2014 inklusive einer Nachzahlung im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses mit 30.04.2018.	
01.11.2020 - 30.11.2020	ein Teil dieser Nachzahlung wird steuerlich dem November zugeordnet
01.12.2020 - 31.12.2020	ein Teil dieser Nachzahlung wird steuerlich dem Dezember zugeordnet
Warum die Nachzahlung im Dezember 2020 steuerlich auf zwei Monate aufgeteilt wurde ist mir nicht bekannt.	
01.01.2020 - 28.09.2020	Arbeitslosengeldbezug
01.10.2020 - 28.10.2020	Krankengeldbezug ÖGK als Ersatz Arbeitslosengeldbezug
29.10.2020-02.11.2020	Krankengeldbezug ÖGK als Ersatz Arbeitslosengeldbezug
01.01.2020-31.12.2020	Gewerbeberechtigung; negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb
01.01.2020 - 31.12.2020	negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
23.11.2020 - 31.12.2020	nichtselbständige Einkünfte ***Fa2*** GmbH
Punkt 2 erster Absatz letzter Satz: Ganzjährig bezogene Einkünfte dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden. Die Pensionsbezüge durch die ***Fa1*** sind ganzjährig bezogene Einkünfte. Negative Einkünfte sind nicht hochzurechnen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind negative Einkünfte. Verbleiben nichtselbständige Einkünfte seitens der ***Fa2*** GmbH. Sie betragen KZ (245) 539,36. Dem folgend kann es im Jahr 2020 nur zu einer negativen Umrechnungsbasis kommen, die keine Berücksichtigung findet. Siehe Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13. August 2021.“	

Der Replik angeschlossen waren folgende Anlagen:

- Verlauf Pensionierungsverfahren
- Pensionsberechnung 2019 und 2020
- Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) vom 6.3.2023
- Gewerbeberechtigung; Honorarnoten

Zu dieser Nachtragseingabe gab das Finanzamt mit **Schreiben vom 11.4.2023** folgende Stellungnahme ab:

*„1. Aufgrund der nunmehr vorgelegten Unterlagen ist als erwiesen anzunehmen, dass es sich bei den vom Bf. in den Streitjahren bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit um Pensionseinkünfte gehandelt hat, weshalb auch die Lohnzettel der ***Fa1*** auf den Status „Pensionist“ umzustellen sind.*

2. In der Ergänzungseingabe gibt der Bf. bekannt, dass er die im Jahr 2019 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb am 16.9. und 23.12.2019 erhalten habe. Arbeitslosengeld hat er im Jahr 2019 in der Zeit vom 1.10.-30.11.2019 bezogen. Demnach handelt es sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht um ganzjährige, sondern wurden diese vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogen. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt und wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2019 zu Recht für die Umrechnung herangezogen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf bezog in den beiden Streitjahren folgende Einkünfte:

2019:

- a) Pensionsbezug laufend, ausbezahlt seitens der ***Fa1*** für 1.1. bis 31.12.2019
- b) Arbeitslosengeld von 1.10. bis 30.11.2019 (61 Tage)
- c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zugeflossen am 16.9. und 23.12.2019
- d) neg. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

2020:

- a) Pensionsbezug laufend, ausbezahlt seitens der ***Fa1*** für 1.1. bis 31.12.2020
- b) neg. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- c) neg. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

d) Arbeitslosengeld (1.1. bis 28.9.2020)

e) Krankengeld (Ersatzarbeitslosengeld; für 1.10 bis 28.10. und 29.10 bis 2.11.2020)

Strittig ist, ob die vom Finanzamt gewählte Umrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 richtig ist, zumal diese insbesondere im Zeitraum 2020 zu einer weitaus höheren Steuerlast führt, als dies bei einer gänzlichen Steuerfreistellung der Transferzahlungen der Fall wäre. Transferleistungen (Arbeitslosengeld und damit im Zusammenhang stehende Ersatzleistungen) sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 grundsätzlich steuerfrei.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legte seiner Entscheidung die im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens erstatteten Vorbringen der beiden Verfahrensparteien sowie die im Verwaltungsakt befindlichen Urkunden zugrunde. Näheres möge aus den Ausführungen aus Pkt. 3 entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Bestimmung des § 3 EStG 1988 in der jeweils für die beiden Beschwerdejahre geltenden Fassung ordnet an:

„(1) Von der Einkommensteuer befreit sind:

(...)

5. a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen

(...)

(2) 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**. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt 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.“

Bei der Steuerbefreiung für das Arbeitslosengeld, die Notstandshilfe, deren Ersatzleistungen (Z 5 lit. a) und die (erweiterte) Überbrückungshilfe (Z 5 lit. c), sowie für bestimmte Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz (Z 22 lit. a und lit. b) und dem Zivildienstgesetz (Z 23) werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus den Haupteinkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 4) zur Aufrechterhaltung der vollen Steuerprogression auf ein fiktives Jahreseinkommen umgerechnet (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065 und 0066 etwa zur Einbeziehung ausländischer Einkünfte). Die festzusetzende Steuer wird mit der Höhe begrenzt, die sich bei Steuerpflicht sämtlicher Bezüge (auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde (Kontrollrechnung).

Zweck der Regelung - so die Erl zur RV 277 BlgNR 17. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn steuerfreie, soziale Transferleistungen in einem Kalenderjahr mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Einkommensteuerveranlagung erhaltenen Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber des 3. AbgÄG 1987 und ihm folgend des EStG 1988 dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbs- bzw Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbs- oder Pensionseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf.

Eine Umrechnung erfolgt nur bei den laufenden Einkünften, wobei sonstige Bezüge nur im Falle der Besteuerung zum laufenden Tarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG mitzuerfassen sind (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar Bd I, § 3 Tz 28/1). Ein Ermessen der Steuerbehörde bei der Berechnung der Einkommensteuer besteht nicht (VwGH 26.5.1998, 98/14/0039).

Der Hochrechnung bzw. Umrechnung auf das Jahreseinkommen unterliegen die Einkünfte, somit der um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten reduzierte Betrag.

Die Bestimmung § 3 Abs. 2 EStG 1988 spricht 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)“ als Umrechnungsgegenstand an. Dies bedeutet, dass vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen sind, indessen beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb nicht in die Hochrechnung einbezogen werden dürfen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 3 Tz 34).

Die kumulative Wirkung des Wortes „und“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufenden) Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4, sofern sie eben (nur) für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind. Wird etwa zeitlich neben dem Arbeitslosengeld ein Zuschuss aus einem Sozialplan bezogen, hindert dieser Einkünftebezug nach der Rechtsprechung nicht die Hochrechnung der für das restliche Jahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte (Aktivbezüge) aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 26.3. 2003, 97/13/0118, § 3 EStG 1988). Die Wortfolge „für das restliche Kalenderjahr“ ist zuflussbezogen und nicht anspruchskausalbezogen zu verstehen.

Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistung bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Ebenso sind ganzjährig bezogene Pensionen nicht in der Hochrechnung zu berücksichtigen (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Wie ausgeführt betrifft die Hochrechnung jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Arbeitslosengeld, Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen bezogen wurden. Sie hat den Effekt, dass bei verpflichtender Durchführung einer (Arbeitnehmer-)Veranlagung jener Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld bezogen hat, neutralisiert wird; die Wirkung der Veranlagung wird somit auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte, zu versteuernde Einkommen angewendet. Die sich ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich einer Vollbesteuerung der Transferleistungen bei steuerpflichtigem Arbeitslohn ergeben würde („Kontrollrechnung“); maßgebend ist der jeweils geringere Betrag.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.7.1999, 94/13/0024 festgehalten hat, ist es zutreffend, dass die vom Gesetz vorgesehene Steuerberechnungsmethode tatsächlich bei gleichem Jahreseinkommen zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen kann. Dabei ist auch von ausschlaggebender Bedeutung wie sehr der Hochrechnungszeitraum vom tatsächlichen Bezugszeitraum abweicht. Dies hat der Gesetzgeber auch erkannt und als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuer Mehrbelastung ausdrücklich normiert, dass die

festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde.

Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein darf als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung beim ihm nicht zum Tragen käme.

Der VwGH führte unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28.6.1990, G 71/71/90-8, weiters aus, dass er gegen die vom Gesetzgeber gewählte Regelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken hege.

Das Finanzamt hat in Bezug auf das Jahr 2019 erklärungsgemäß den Gesamtbetrag der Einkünfte in seiner BVE mit € 33.328,30 ermittelt (darin enthalten: E aus Gewerbebetrieb: € 2.716,08; E aus nsA € 56.506,59 und E aus VuV -€ 25.894,37) und diesen Betrag der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zugrunde gelegt. Wenn das Finanzamt festhält, dass ein Betrag von € 30.774,22 (ganzjährige Bezüge der ***Fa1*** iHv € 56.668,59 und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -€ 25.894,37) von der Um- bzw. Hochrechnung auszusparen sind, so steht dies in Einklang mit der geltenden Rechtslage.

Gewerbliche Einkünfte sind in die Hochrechnung einzubeziehen, zumal deren Zufluss außerhalb jenes Zeitraumes erfolgte, in dem Arbeitslosengeld bezogen wurde. Der Bf selbst gab den Zufluss der gewerblichen Einkünfte mit 16.09.2019 und 23.12.2019 bekannt. Transferleistungen in Form des Arbeitslosengeldes erhielt der Bf im Zeitraum 1.10. bis 30.11.2019 vom AMS ausbezahlt.

Eine im Bescheid nicht explizit ausgewiesene, allerdings bei Bescheiderstellung im Hintergrund durchgeführte Kontrollrechnung mit Einbeziehung des Arbeitslosengeldes als Maximalansatz würde für 2019 nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen eine Steuerbemessungsgrundlage von € 31.525,24 ergeben. Die daraus resultierende Steuerlast iHv € 6.483,83 fällt in Summe höher aus, als jene vom Finanzamt unter Anwendung der Umrechnungsmethode ermittelte. Dies gilt auch in Bezug auf jene Steuerlast, die aus dem gegenständlichen Erkenntnis resultiert (€ 5.882,75).

Das Gericht vermag in der vom Finanzamt gewählten Vorgehensweise in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2019 grundsätzlich keine Rechtswidrigkeit erblicken. Allerdings ist der in der BVE erstmals gewährte Verkehrsabsetzbetrag (VAB € 400) nicht mehr zu gewähren, zumal feststeht, dass die Einkünfte von Seiten der ***Fa1*** als Pensionseinkünfte zu qualifizieren sind. Damit fällt auch die Gewährung des Werbungskostenpauschales (€ 132).

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2020 rechnete das Finanzamt - ebenso wie in 2019 - die ganzjährigen Pensionsbezüge der ***Fa1*** (€ 50.424,24) sowie die ganzjährigen Verluste aus

Vermietung und Verpachtung (-€ 21.439,93) nicht in die Hochrechnung ein und ging somit von einer Umrechnungsbasis von € 7.950,80 aus.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde beantragte die belangte Behörde die Aussparung der negativen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (€ 3.982,00) aus der Hochrechnung unter Hinweis auf die Rechtspraxis (vgl. Rz 113 LStR 2002 und die dort zitierte Judikatur). Das Verwaltungsgericht folgt diesem Antrag und ermittelt jenen Betrag, der nicht in die Hochrechnung einzubeziehen ist mit € 25.002,31 (€ 28.984,31 lt FA zuzüglich -€ 3.982,00) und gelangt damit zu einer geänderten Umrechnungsbasis von € 11.932,80.

In die Umrechnung einbezogen werden damit die Nachzahlungen der ***Fa1*** (stellen keine laufenden Bezüge dar) sowie der seitens der Fa. ***Fa2*** GmbH zur Auszahlung gebrachte Betrag.

Arbeitslosengeld in Höhe von € 15.357,12 wurde bezogen laut Mitteilung des AMS Österreich für 272 Tage (1.1. bis 28.09.2020); für weitere 28 Tage (1.10.-28.10.2020; € 1.580,88) sowie für weitere 5 Tage (29.10. bis 2.11.2020; € 282,30) wurde Krankengeld als Ersatz-Arbeitslosengeld bezogen.

Der angefochtene Bescheid weist eine Einkommensteuer in Höhe von € 10.951,12 aus.

Die Steuerermittlung anhand einer Kontrollrechnung führt zu nachstehendem Ergebnis:

Gesamtbetrag Einkünfte lt FA	36.815,41	
ALG	15.357,12	
Krankengeld	1.580,88	
Krankengeld	282,30	
Gesamtbetrag Eink. m. Transferzlg.	54.035,71	
-SA (eingschliffen)	-194,88	
-KB	-91,85	
-agB	-3.893,23	
Einkommen	49.855,75	
Steuer nach Tarif	13.869,42	

Die Erfassung und Versteuerung der Transferzahlungen zum laufenden Tarif ergibt eine höhere Steuerlast als die Methode der Hoch- bzw. Umrechnung. Dies gilt auch für die Steuerlast, die sich aus dem gegenständlichen Erkenntnis für 2020 ergibt (€ 12.037,81).

Der Einwand des Bf, wonach er von Seiten der ***Fa1*** ganzjährig laufende Bezüge erhalten habe, weshalb durch den Bezug von Transferleistungen es zu keiner Progressionsmilderung kommen könne, vermag nicht zu verfangen. Die ganzjährigen Bezüge (Pensionsbezüge) wurden in beiden Veranlagungsjahren in die Hochrechnung nicht einbezogen und aus diesem Grunde auch nicht umgerechnet. Daher verstößt die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise auch nicht gegen die Rz 114 der LStR. Auch das unter Bezugnahme auf Rz 113 der LStR erstattete Vorbringen, wonach keine Hochrechnung zu erfolgen habe, wenn die Einkünfte insgesamt negativ seien, sieht das erkennende Gericht als erfüllt an. Der Bf stellt hier offenbar auf den (saldierte) Gesamtbetrag der Einkünfte ab und nicht auf die jeweilige Einkunftsart, die – sollte ein negatives Ergebnis vorliegen – in die Hochrechnung nicht einzubeziehen ist. Das Gericht vermag die vom Bf diesbezüglich vertretene Auffassung nicht zu teilen. Dem entsprechend wird das negative Ergebnis der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2020 auch nicht für die Hochrechnung in Ansatz gebracht.

Die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes durch die belangte Behörde selbst wurde unter Beachtung der in § 33 Abs. 10 EStG 1988 diesbezüglich aufgestellten Regelung durchgeführt.

Beizupflichten ist dem Bf, wonach die von der ***Fa1*** zur Auszahlung gebrachten Bezüge in eindeutiger Weise als Pensionseinkünfte zu qualifizieren sind. Dies hat der Bf spätestens mit Nachtragseingabe vom 09.03.2023 zweifelsfrei nachgewiesen.

Das hat – wie bereits dargelegt – zur Folge, dass die Gewährung des VAB für 2019 und damit verbunden des Werbungskostenpauschales versagt bleibt. Für die Zuerkennung des Pensionistenabsetzbetrages bleibt angesichts des Umstandes, dass die zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte die (Einschleif-)Grenze von € 25.000 überschreiten, in diesem Jahr kein Raum (vgl. § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988). Für 2020 wird der VAB (und folglich des Werbungskostenpauschales) ob des bestehenden Dienstverhältnisses zur ***Fa2*** GmbH zuerkannt.

Aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses ergeben sich nachstehende Steuerbemessungsgrundlagen und Abgaben (in Euro):

2019		
Eink. GewB lt FA		2.716,08
Eink. nsA lt FA (ang. B.) abzgl. WKo (Gewerkschaftsbeitrag)		56.638,59
Eink. VuV lt FA		-25.894,37
Gesamtbetrag der Einkünfte		33.460,30
(Topf) SA (eingeschl.)		-572,33

Kirchenbeitrag		-88,33
AgB		-4.586,46
Einkommen lt FA		28.213,18
Besonderer Progressionsvorbehalt:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	33.460,30	
WKo unter Pauschbetrag lt FA	-11,95	
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enth. Beträge ohne Umrechnung (ganzj. Pensionsbezüge, ganzj. neg. Einkünfte VuV)	-30.774,22	
Umrechnungsbasis	2.674,13	
Umrechnungszuschlag: (2.674,13x365/(365-61)-2.674,13		536,58
BMGL für Durchschnittsteuersatz		28.749,77
Steuer vor Absetzbeträge		5.512,42
PAB		0,00
Steuer nach Absetzbeträge (lt FA)		5.512,42
Durchschnittsteuersatz	$5.512,42/28.749,77 \times 100$	19,17%
Durchschnittssteuersatz	19,17% von 28.213,18	5.408,47
Steuer sonst. Bezüge		474,28
Einkommensteuer lt BFG		5.882,74
Anrechenbare Lohnsteuer		-14.785,82
Festg. ESt (ger.)		-8.903,00

2020		
Eink. GewB lt FA		-3.982,00
Eink. nsA lt FA (angef. B.)		62.237,34
Eink. VuV lt FA		-21.439,93

Gesamtbetrag der Einkünfte		36.815,41
(Topf) SA (eingeschl.)		-584,33
Kirchenbeitrag		-91,85
AgB		-3.893,23
Einkommen lt FA		32.246,00
Besonderer Progressionsvorbehalt:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.815,41	
WK Pauschale	132,00	
WKO unter Pauschbetrag lt FA	-12,30	
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enth. Beträge ohne Umrechnung (ganzj. Pensionsbezüge, ganzj. neg. Einkünfte aus VuV, neg. gew. Einkünfte)	-25.002,31	
Umrechnungsbasis	11.932,80	
Umrechnungszuschlag: (11.932,80x365/(365-304)-11.932,80		59.468,38
BMGL für Durchschnittsteuersatz		91.714,38
Steuer vor Absetzbeträge		33.387,19
VAB		-400,00
Steuer nach Absetzbeträge		32.987,19
Durchschnittsteuersatz	32.987,19/91.714,38x100	35,97%
Durchschnittssteuersatz	35,97% von 32.246,00	11.598,89
Steuer sonst. Bezüge		438,92
Einkommensteuer lt BFG		12.037,81
Anrechenbare Lohnsteuer		-16.289,47
Festg. ESt (ger.)		-4.252,00

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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 genannten Voraussetzungen für eine ordentliche Revision liegen allesamt nicht vor. Der VwGH hatte sich schon mehrfach mit der anzustellenden Um- bzw. Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 auseinandergesetzt, sodass diesbezüglich einhellige höchstgerichtliche Judikatur vorliegt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. März 2025