

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. April 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. April 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2025 abgeändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2024 mit 5.455 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Einkommensteuer ist der Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2025 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

Verfahrensverlauf und entscheidungserheblicher Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2024 die nachstehenden Lohnsteuerpflichtigen Bezüge.

- Dienstgeberin, Überbrückungszahlung, 1. Jänner 2024 bis 30. September 2024: 29.269,47 Euro
- Dienstgeberin, nachträgliche Bonuszahlung für das Jahr 2023, 1. April 2024 bis 30. April 2024: 23.899,88 Euro
- Pensionskasse, Zusatzpension, 1. Oktober 2024 bis 31. Dezember 2024: 2.959,05 Euro
- Versicherungsanstalt, ASVG-Pension, 1. Oktober 2024 bis 31. Dezember 2024: 13.203,87 Euro
- Versicherungsanstalt, Rückzahlung Pflichtbeiträge, 1. Jänner 2024 bis 31. Dezember 2024: 572,30 Euro

Die Bf war am 31. August 2023 aus dem Dienstverhältnis bei der Dienstgeberin ausgetreten und hatte per 1. Oktober 2024 ihre Alterspension angetreten.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrug im Jahr 2024 – unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten iHv 132 Euro, sonstiger Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag iHv 446,65 Euro und Gewerkschaftsbeiträge laut Veranlagung iHv 342,90 Euro – 68.983,02 Euro. Andere Einkünfte erzielte die Bf nicht.

Für den Zeitraum von 1. Jänner 2024 bis 30. September 2024 erhielt die Bf vom Arbeitsmarktservice Österreich zusätzlich ein steuerfreies Arbeitslosengeld für 274 Tage iHv insgesamt 19.730,74 Euro ausbezahlt.

Aufgrund der Einkommensteuererklärung vom 17. März 2025 erfolgte die Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid 2024 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 18. April 2025 erklärungskonform. Allerdings führte das Finanzamt wegen des Bezuges von Arbeitslosengeld eine sogenannte Hochrechnung von Einkünften iSd Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 durch, wodurch eine Abgabennachforderung iHv 9.004 Euro entstand.

Die Behörde hatte dabei als Bemessungsgrundlage, dh als Umrechnungsbasis den Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zuzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten abzüglich der Überbrückungszahlung der ehemaligen Dienstgeberin (Bezugszeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. September 2024 iHv 29.269,47 Euro) sowie der ganzjährigen Bezüge seitens der Versicherungsanstalt (Bezugszeitraum 1. Jänner 2024 bis 31. Dezember 2024 iHv 572,30 Euro) herangezogen.

Dieser Betrag iHv 39.273,25 Euro, der den für das restliche Kalenderjahr 2024 bezogenen Einkünften entspricht, wurde auf den Zeitraum des Erhalts des Arbeitslosengeldes (im konkreten Fall 274 Tage) hochgerechnet, so als ob diese Einkünfte auch während des Bezuges der Einkommensersatzes weiterbezogen worden wären. Dieser Umrechnungszuschlag samt Einkommensteuerbemessungsgrundlage diente in der Folge zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes von 41,78%. Mit diesem Durchschnittsteuersatz wurde die Einkommensteuerbemessungsgrundlage, dh das steuerpflichtige Einkommen, versteuert.

Mit Eingabe über FinanzOnline vom 30. April 2025 erhob die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2024 fristgerecht das Rechtmittel der Beschwerde und brachte darin wie folgt vor.

„Auf dem angefochtenen Bescheid wird eine Nachforderung in Höhe von 9.004 Euro ausgewiesen. Diese Nachforderung erscheint mir zu hoch. Ich erhielt nach Lösung meines Dienstverhältnisses am 31. August 2023 von meinem damaligen Dienstgeber am 30. April 2024 eine Bonuszahlung für das Kalenderjahr 2023. Diese Zahlung hatte nach geltender Rechtslage keinen Einfluss auf den gleichzeitigen Bezug einer Arbeitslosenunterstützung. Der besondere Progressionsvorbehalt gilt nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für das gesamte Kalenderjahr 2024 wurden keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 bezogen. Ich beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheids und Erlassung eines neuerlichen Bescheides ohne Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2025 erledigte das Finanzamt die Beschwerde 30. April 2025 teilweise stattgebend und setzte die Einkommensteuer 2024 (Abgabennachforderung) mit nunmehr 5.455 Euro neu fest. Die Behörde hatte in dieser Entscheidung zusätzlich die nachträgliche Bonuszahlung für das Jahr 2023 (Bezugszeitraum 1. April 2024 bis 30. April 2024 iHv 23.899,88 Euro) aus der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt ausgeschieden, womit nur mehr die verbleibenden Pensionseinkünfte (Bezugszeitraum 1. Oktober 2024 bis 31. Dezember 2024 iHv 2.959,05 Euro bzw 13.203,87 Euro) auf einen Jahresbetrag umgerechnet wurden. Durch die Neuberechnung reduzierte sich der Durchschnittssteuersatz auf 36,65% und damit die festgesetzte Einkommensteuer 2024 auf die erwähnten 5.455 Euro.

Mit fristgerechter Eingabe vom 23. September 2025 beantragte die Bf die Beschwerde vom 30. April 2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In inhaltlicher Hinsicht ergänzte die Bf ihr bisheriges Vorbringen wie folgt.

„[...] Es ist richtig, dass im Steuerjahr 2024 vom 1. Jänner 2024 bis 30. September 2024 steuerfreie Bezüge seitens des AMS Österreich für 274 Tage in Höhe von 19.730,74 Euro an mich überwiesen wurden. Die restlichen Bezüge und Zeiträume sind ebenso richtig auf der Beschwerdevorentscheidung angeführt. Daraus ergibt sich aber auch, dass im Steuerjahr 2024 kein einziger Tag angeführt werden kann, an dem nur ein steuerfreier Bezug bezahlt wurde. Sohin kommt der § 3 Abs 2 EStG (besonderer Progressionsvorbehalt) meines Erachtens nicht zur Anwendung. [...]

Ich stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2024 neu, OHNE Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG zu berechnen und auszustellen. [...]“

In weiterer Folge legte das Finanzamt als nunmehr belangte Behörde am 27. Jänner 2026 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte eine teilweise stattgebende Erledigung iSd Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2025. Im Vorlagebericht wurde dazu die nachstehende Stellungnahme erstattet.

„Die Bf hat ua folgende Einkünfte im Jahr 2024 erhalten: Von der ehemaligen Dienstgeberin von 1. Jänner bis 30. September als sonstige Pensionistin (laut Arbeitgeber Überbrückungszahlungen bis zur Pension, unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu subsumieren) sowie von 1. April bis 30. April als Angestellte (Bonusnachzahlung laut Beschwerde, gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 Zuflussprinzip). Im selben Zeitraum wurde auch von 1. Jänner bis 30. September Arbeitslosengeld bezogen. Ab 1. Oktober bis 31. Dezember erhält sie Pensionszahlungen.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge (ua Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 41 Abs. 4 EStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes 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.

Im vorliegenden Fall wurde nur für einen Teil des Kalenderjahres, konkret von 1. Jänner bis 30. September, Arbeitslosengeld bezogen. Diese Transferleistung löst bei der Durchführung der Veranlagung die Hochrechnung aus. Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung wurde daher – entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 – der Gesamtbetrag der 2x überschneidenden Lohnzettel des Arbeitsgebers aus der Hochrechnung ausgenommen und nur die Einkünfte für das restliche Kalenderjahr hochgerechnet.

Wie in der Beschwerde bzw im Vorlageantrag von der Bf ausgeführt, dass der besondere Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht angewendet werden soll, da keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen würden, ist nicht möglich, da Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (= Pensionszahlungen ab 1. Oktober) nach der Transferleistung bezogen wurden. Die Hochrechnung ist somit durchzuführen und die in der Beschwerdevorentscheidung ausgenommenen Einkünfte sind korrekt.“

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind zwischen den Parteien unstrittig und gründen sich auf den Inhalt der übermittelten Aktenteile sowie die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Steuerakt.

Unstrittig sind insbesondere die Höhe und Art der diversen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die konkreten Berechnungen iZm der Hochrechnung von Einkünften iSd § 3 Abs. 2 EStG 1988 sowie die errechneten Einkommensteuerbeträge.

Strittig ist ausschließlich die Anwendbarkeit des besonderen Progressionsvorbehaltes auf den vorliegenden Sachverhalt, mit anderen Worten die Frage, ob die von der belangten Behörde durchgeführte Hochrechnung dem Grunde nach dem Gesetz entspricht.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Diese steuerbefreiten Transferleistungen lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung, die sogenannte Hochrechnung, aus.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 sieht im Falle des nicht ganzjährigen Bezugs von ua Arbeitslosengeld vor, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 41 Abs. 4 EStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind.

Ziel der Regelung ist die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Miteinbeziehung der steuerfreien Bezüge in das Jahreseinkommen. Über die Steuerfreiheit hinausgehende Vorteile für die Transferleistungen sollen vermieden werden.

Für die Hochrechnung maßgeblich ist der gesamte Zeitraum, in welchem keine steuerfreien Transferleistungen bezogen wurden. Gegenständlich sind das 91 von 365 Tagen, da von der Bf an 274 Tagen des Jahres 2024 Arbeitslosengeld bezogen wurde.

Die Hochrechnung betrifft jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogen wurden. Nicht hochzurechnen sind demnach Einkünfte, die während des Bezugs von Arbeitslosengeld bezogen wurden, sowie ganzjährig bezogene Einkünfte (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; 27.03.2019, Ra 2018/13/0024).

Verfahrensgegenständlich strittig war die Frage, welche der Einkünfte der Bf in die Hochrechnung miteinbezogen werden dürfen und welche nicht.

Die belangte Behörde war diesbezüglich ursprünglich der Ansicht, dass nur die bis 30. September 2024 bezogenen sogenannten Überbrückungszahlungen sowie die ganzjährigen Zahlungen der Versicherungsanstalt (als Korrektur der Vorjahresbeiträge) aus der Hochrechnung auszuscheiden seien. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde antragsgemäß auch die Bonuszahlung ausgeschieden, wobei nur mehr die Zusatzpension und die Alterspension auf einen fiktiven Jahresbetrag hochgerechnet wurden.

Demgegenüber vertrat die Bf – insbesondere im Rahmen des Vorlageantrages – die Rechtsansicht, es sei überhaupt keine Hochrechnung vorzunehmen zumal ohnehin ganzjährig steuerpflichtige Einkünfte erzielt worden seien.

Dieser Rechtsansicht konnte aufgrund der Gesetzeslage und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gefolgt werden.

Gemäß den Bestimmungen des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a und Z 3 lit. a EStG 1988 handelte es sich bei den Bezügen der Bf im Zeitraum von 1. Oktober 2024 bis 31. Dezember 2024 iHv 2.959,05 Euro bzw 13.203,87 Euro (Zusatz- bzw Alterspension) unzweifelhaft um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, sofern der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a (hier: Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres (hier: von 1. Jänner bis 30. September) erhält, 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) (hier: die Zusatz- und Alterspension im Zeitraum von 1. Oktober bis 31. Dezember) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Dementsprechend judizierte auch der Verwaltungsgerichtshof zur Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084).

„Der Abgabepflichtige bezog in den Streitjahren unstrittig Arbeitslosengeld iSd § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres. Außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezog er jedenfalls steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs 2 EStG 1988 erfüllt. Somit hat 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. Hat der Abgabepflichtige teilweise für denselben Zeitraum neben dem Arbeitslosengeld Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung bezogen, so steht dies der Anwendung des § 3 Abs 2 EStG nicht entgegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0202). Zu betonen ist allerdings, dass nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden dürfen. Demgegenüber dürfen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochgerechnet werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34 Seite 40).“

Im Beschwerdefall wurden weder die von der Versicherungsanstalt ganzjährig bezogenen Einkünfte iHv 572,30 Euro noch die während des Arbeitslosengeldbezuges von der ehemaligen Dienstgeberin bezogenen Einkünfte iHv insgesamt 53.169,35 Euro (Überbrückungs- und Bonuszahlungen) für die Umrechnungsbasis herangezogen.

Grundlage für die Umrechnungsbasis bildeten im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 16. September 2025 lediglich die nicht ganzjährig vom 1. Oktober 2024 bis 31. Dezember 2024 bezogenen Pensionseinkünfte. Diese Einkünfte bezog die Bf außerhalb des Teiles des Kalenderjahres, in welchem sie Arbeitslosengeld bezogen hatte (1. Jänner 2024 bis 30. September 2024).

Die Berechnung der Einkommensteuer 2024 durch die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beschwerdeentscheidung entsprach somit sowohl den einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 als auch der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung lag im Beschwerdefall nicht vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 23. Februar 2026