

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende SV und die weiteren Senatsmitglieder RR, B1 und B2

in der Beschwerdesache

**BF**, Adr1, über die Beschwerde vom 04.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA, Steuernummer, vom 26.02.2016 betreffend **Einkommensteuer 2014** in der Sitzung am 12.12.2017

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 neben Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 894,27 € für den Bezugszeitraum 01.01. bis 31.12.2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Arbeitgebern:

AG2	2.086,02 €
AG1	30.544,41 €

Die Einkünfte von letzterem Arbeitgeber (AG1) errechneten sich für die einzelnen Lohnzahlungszeiträume aus folgenden Teilbeträgen:

Jänner bis April 2014	je 3.011,75 €	insgesamt 12.047,00 €
Mai bis August 2014	je 3.084,86 €	insgesamt 12.338,64 €

September bis Oktober 2014	je 1.542,33 €	insgesamt 3.084,66 €
November 2014	1.531,78 €	1.531,78 €
Dezember 2014	1.542,33 €	1.542,33 €
<b>Summe</b>		<b>30.544,41 €</b>

Grund für die Reduzierung der nichtselbständigen Einkünfte ab September 2014 um die Hälfte war die Inanspruchnahme einer Bildungsteilzeit durch den Bf.

Aus diesem Titel bezog er für den Zeitraum 12.09. bis 31.12.2014 AMFG-Beihilfe (Bildungsteilzeitgeld) vom Arbeitsmarktservice Österreich in Höhe von 1.602,84 € für 111 Tage.

**2. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014** machte der Bf Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Absetzbeträge geltend, die er im Veranlagungsverfahren auch belegte.

**3. Im Zuge der Berechnung der Einkommensteuer im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26.02.2016** wurde das an sich steuerfreie Bildungsteilzeitgeld in Höhe von 1.602,84 € „auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988“ zur Gänze der Besteuerung unterzogen.

In der Bescheidbegründung wurde hierzu ausgeführt, *dass bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet sowie Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden seien. Anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer sei ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im gegebenen Fall zutreffe, sei der Tarif auf ein Einkommen von 29.163,29 € angewendet worden.*

Von der Umrechnung wurde vom Finanzamt ein gerundeter Betrag von 8.245,00 € an nichtselbständigen Einkünften von der Hochrechnung ausgenommen (siehe Kennzahl 430 = geringfügige Einkünfte/AG2 in Höhe von 2.086,00 € plus Einkünfte/AG1 für die Monate September bis Dezember 2014 in Höhe von 6.158,77 €).

**4. Gegen diesen Bescheid erhob der Bf am 04.03.2016 Beschwerde**, indem er darauf hinwies, *dass das AMS-Bildungsteilzeitgeld in Höhe von 1.602,84 € laut BFG nicht hochgerechnet werden dürfe*. Diesbezüglich wurde auf das der Beschwerde beigelegte Erkenntnis BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, verwiesen.

**5. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.06.2016** wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, *dass im vorliegenden Fall anstelle (eines Teiles) von Arbeitseinkünften steuerfreies Bildungsteilzeitgeld nur für einen Teil des Kalenderjahres zugeflossen wäre. Hingewiesen werde darauf, dass nicht das Bildungsteilzeitgeld*

*hochgerechnet worden sei, sondern die Bezüge außerhalb dieses Bezugszeitraumes. Das heiße, es seien die aufgrund des Lohnkontos eindeutig ermittelbaren, außerhalb des Zeitraumes der Transferleistung zugeflossenen Bezüge hochgerechnet und die während des Bezugs der Transferleistung zugeflossenen Bezüge (gemäß VwGH 20.07.1999, 94/13/0024) neutralisiert worden.*

**6.** In seinem Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (= **Vorlageantrag**) vom **21.06.2016** wies der Bf ergänzend darauf hin, *dass im Jahr 2015 (offensichtlich richtig 2014) von 01.01. bis 31.12. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgelegen hätten. Vom 12.09. bis 31.12. sei vom AMS neben den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuerfreies Bildungsteilzeitgeld in Höhe von 1.602,84 € ausbezahlt worden. Bei der Berechnung der Einkommensteuer sei vom Finanzamt eine Hochrechnung für den Zeitraum 12.09. bis 31.12. vorgenommen worden, obwohl dies laut BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, nicht zulässig sei. Es wurde eine Entscheidung durch den Senat beantragt.*

**7.** Mit **Vorlagebericht vom 02.09.2016** legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In seiner ausführlichen Stellungnahme wies es vor allem auf den Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hin. Zum vom Bf angeführten Erkenntnis BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, wonach eine Hochrechnung von Einkünften auf einen fiktiven Jahresbetrag dann nicht geboten sei, wenn Einkünfte ohnehin ganzjährig bezogen würden, wurde angemerkt, *dass verkannt werde, dass bei ganzjährig bezogenen Einkünften nur solche gemeint sein könnten, bei denen die steuerfreien Transferleistungen im Vergleich zu Jahren ohne Transferleistungen keine Progressionsmilderung bewirken würden. Gegenständlich wäre dies nicht der Fall: Das Bildungsteilzeitgeld habe einen Teil des Gehaltes des Bf's aufgrund des Dienstverhältnisses ersetzt. Es unterscheide sich vom laut Bundesfinanzgericht jedenfalls hochzurechnenden Weiterbildungsgeld nur dadurch, dass die Bezüge während des Bezuges der Transferleistungen nicht auf Null, sondern um 25% bis 50% reduziert würden.* Es wurde daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf bezog im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 neben Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von 894,27 € für den Bezugszeitraum 01.01. bis 31.12.2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Arbeitgebern in folgender Höhe:

AG2	2.086,02 €
-----	------------

AG1	30.544,41 €
-----	-------------

Daneben erhielt er vom Arbeitsmarktservice für den Zeitraum 12.09. bis 31.12.2014 (= 111 Tage) Bildungsteilzeitgeld in Höhe von 1.602,84 €.

Wegen Reduktion seiner Arbeitszeit bei der AG1 infolge Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit bezog er ab September 2014 monatlich nur noch 50% seiner bisherigen Bezüge.

Laut Lohnkonto setzten sich die steuerpflichtigen Bezüge von seiner Arbeitgeberin AG1 im Jahr 2014 folgendermaßen zusammen:

Jänner bis August 2014	24.385,64 €
September - Dezember 2014	6.158,77 €
<b>Summe</b>	<b>30.544,41 €</b>

Die Einkünfte von der AG2 für Trainertätigkeit wurden einmalig für den Bezugszeitraum Jänner bis Dezember 2014 (laut Lohnzettel 01.01.-31.12.2014) angewiesen.

Im Rahmen der Veranlagung wurden vom Finanzamt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die steuerpflichtigen Bezüge der AG1 von Jänner bis August 2014 auf einen Jahresbetrag hochgerechnet und der Durchschnittssteuersatz auf das zu versteuernde Einkommen angewendet; gleichzeitig wurde eine Kontrollrechnung durchgeführt, bei der die steuerfreien Bezüge ebenfalls einer Besteuerung unterworfen wurden.

Da letztere Berechnung günstiger für den Bf war, wurde bei Bemessung der Einkommensteuer im angefochtenen Bescheid das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld in die Besteuerungsgrundlage miteinbezogen.

Dagegen war das Beschwerdebegehren unter Berufung auf das Erkenntnis BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, wonach eine Hochrechnung bei ganzjährig bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu unterbleiben habe, gerichtet.

## **II) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen und Beweismitteln sowie dem Vorbringen beider Parteien des Beschwerdeverfahrens.

Die Aufteilung der steuerpflichtigen Bezüge auf die einzelnen Lohnzahlungs- bzw. Bezugszeiträume ist dem vorgelegten Jahreslohnkonto 2014 zu entnehmen. Der Zeitraum des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld sowie dessen Höhe ergaben sich aus der elektronisch übermittelten Meldung des Arbeitsmarktservice Österreich. Der Bezug von Bildungsteilzeitgeld vom 12.09. bis 31.12.2014 wurde auch durch den vom Finanzamt mit seinem Vorlagebericht übermittelten Versicherungsdatenauszug 2014 vom 10.12.2014 bestätigt und war nicht strittig.

## **III) Rechtliche Beurteilung:**

## A) Rechtsgrundlagen:

### 1. Zur Besteuerung von Transferleistungen:

§ 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 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."*

(Anmerkung: Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

Nach § 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.

### 2. Zur Qualifikation des Bildungsteilzeitgeldes:

Aufgrund der Bestimmung des § 26 Abs. 8 AIVG (Arbeitslosenversicherungsgesetz) gilt das Weiterbildungsgeld als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400.

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG gilt u.a. § 26 Abs. 8 AIVG mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

Gemäß § 11a Abs. 1 AVRAG (Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz) können Arbeitnehmer/innen und Arbeitgeber/innen schriftlich eine Herabsetzung der wöchentlichen Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin um mindestens ein Viertel und höchstens die Hälfte (Bildungsteilzeit) für die Dauer von mindestens vier Monaten bis zu zwei Jahren vereinbaren, sofern das Arbeitsverhältnis ununterbrochen sechs Monate gedauert hat.

## B) Erwägungen:

1. Im gegenständlichen Fall war unstrittig, dass der Bf im Jahr 2014 Bildungsteilzeitgeld erhalten hat, welches aufgrund der oben zitierten Bestimmungen grundsätzlich als steuerfreier Bezug gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren war.

Es war daher bei der Ermittlung des Steuersatzes die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu beachten und zu prüfen, ob und inwieweit für das restliche Kalenderjahr bezogene betriebliche Einkünfte sowie zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen waren.

Dass die vom Bf bezogenen Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 894,27 € nicht umzurechnen waren, ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988, wonach eben nur betriebliche Einkünfte (§ 2 Abs. 2 Z 1 bis 3 EStG 1988) und solche aus nichtselbständiger Arbeit hochzurechnen sind.

Dieser Umstand war hier auch nicht strittig. In Streit stand vielmehr die Frage der Hochrechnung der nichtselbständigen Einkünfte.

Fest steht, dass der im Jahr 2014 vor dem Bezug des Bildungsteilzeitgeldes aus seiner Vollzeitbeschäftigung und während des Bildungsteilzeitbezuges aus seiner Teilzeitbeschäftigung - somit ganzjährig - lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Wegen dieses ganzjährigen Bezuges lohnsteuerpflichtiger Einkünfte vermeinte der Bf nun unter Berufung auf das Erkenntnis BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, entgegen der Ansicht des Finanzamtes, dass eine Umrechnung der außerhalb des Bezugszeitraumes von Bildungsteilzeitgeld erzielten nichtselbständigen Einkünfte nicht zu erfolgen habe.

## 2. Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Dem Bf ist grundsätzlich zuzugestehen, dass in vereinzelten Entscheidungen von UFS und BFG eine Umrechnung in Fällen, in denen während des Bezuges steuerfreier Einnahmen niedrigere lohnsteuerpflichtige Bezüge zugeflossen waren, nicht vorgenommen wurde, so etwa auch in dem von ihm zitierten Erkenntnis **BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014**.

In jüngeren BFG-Erkenntnissen wurde dieser Ansicht aber **entschieden eine Absage erteilt**. So wurde etwa im Erkenntnis **BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016**, dezidiert darauf hingewiesen, dass in jener Entscheidung UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13, die offenbar als Grundlage für das Erkenntnis BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, herangezogen worden war, sehr wohl eine Hochrechnung vorgenommen worden sei. Es müsse zu einer Hochrechnung jener Bezüge kommen, die für die Dauer der Bildungsteilzeit durch das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld ersetzt worden seien.

Insbesondere wurde auch im jüngsten Erkenntnis **BFG 29.08.2017, RV/7103370/2017**, unter Bezugnahme auf mehrere diesbezügliche BFG-Erkenntnisse (BFG 13.10.2016,

RV/7104596/2016; BFG 28.10.2016, RV/4100823/2015; BFG 16.02.2017, RV/7100500/2017) und vor allem auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024; VwGH 22.03.2000, 99/13/0266; VwGH 26.03.2003, 96/13/0118; VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084) zusammenfassend darauf verwiesen, dass es mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar wäre, Zeiträume, in denen Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a AIVG bezogen werde, nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Bildungsteilzeitgeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen.

Dieser Ansicht schloss sich der entscheidende Senat des Bundesfinanzgerichtes aufgrund folgender Erwägungen auch im gegenständlichen Fall an:

**2.1. Zweck der oben zitierten Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988** ist es nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 277 BlgNR XVII. GP, 6ff, zur Vorgängerbestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich daraus ergibt, wenn die steuerfreien sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne, 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 Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. zur Verfassungskonformität VfGH 28.06.1990, G 71/90 ua; BFG 29.08.2017, RV/7103370/2017). Arbeitseinkünfte sollen etwa nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (VwGH 20.07.1999, 94/13/002; VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

**Umgelegt auf das Bildungsteilzeitgeld** bedeutet dies in konsequenter Rechtsauslegung und aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes, dass Arbeitseinkünfte nicht deswegen geringer besteuert werden sollen, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Bildungsteilzeitgeld als Ersatzleistung bezogen hat.

**2.2.** Wenn der Bf nun offensichtlich vermeinte, dass bei ganzjährig bezogenen Einkünften keine im "restlichen Kalenderjahr" bezogenen Einkünfte möglich seien und somit eine Umrechnung von Arbeitseinkünften nicht zu erfolgen habe, wenn solche steuerrelevanten Einkünfte auch neben den befreiten Bezügen bezogen worden seien, so ist diesem Einwand die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten:

In seinen Erkenntnissen **VwGH 26.03.2003, 97/13/0118, und VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202**, hat das Höchstgericht dezidiert darauf hingewiesen, dass allein durch den Umstand, dass steuerfreie Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen worden seien, der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt sei. Somit habe die dort 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 seien. Dass der Steuerpflichtige für denselben Zeitraum neben den steuerfreien Bezügen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe, hindere dies nicht (siehe hierzu auch VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, und VwGH 22.03.2000, 99/13/0266).

In seinem Erkenntnis **VwGH 20.07.1999, 94/13/0024**, wies der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Geringfügigkeit von neben den steuerfreien Bezügen zugeflossenen Arbeitseinkünften auf die typisierende Betrachtungsweise hin, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges in der Regel keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen würden. Damit verlieh er seiner Ansicht Nachdruck, dass die Neutralisation von Zeiträumen steuerfreier Bezüge gerade in solchen Fällen von der Intention des Gesetzgebers getragen sei. Es kann aber nicht ersehen werden, dass er damit zum Ausdruck bringen wollte, dass die Rechtsfolge des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entgegen dem eindeutigem Wortlaut der Bestimmung nur auf Fälle beschränkt wäre, in denen neben den steuerfreien Bezügen lediglich keine oder geringfügige nichtselbständige Einkünfte bezogen worden wären. Diese Sichtweise wurde auch durch die oben zitierten eindeutigen Aussagen in seinen Erkenntnissen VwGH 26.03.2003, 97/13/0118, und VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202, bestätigt.

Im Erkenntnis **VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084**, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Kalenderjahr vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogen wurden, für die Umrechnung heranzuziehen sind. Darunter sind Fälle zu verstehen, in denen der Steuerpflichtige die Tätigkeit unterjährig beginnt oder einstellt.

Seine Aussage, dass ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochzurechnen seien, lässt sich logischerweise dadurch erklären, dass die Einkünfte der ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb) in der Regel als ganzjährig bezogen anzusehen sind. Eine Aufteilung dieser Einkünfte, die generell für einen gesamten Veranlagungszeitraum (= ein Jahr) ermittelt werden, auf die einzelnen Monate wäre folglich nur im Rahmen der Aliquotierung möglich. Eine Aliquotierung des Jahresbetrages und anschließende Hochrechnung auf einen Jahresbetrag würde aber ohnehin wieder zum Ausgangsbetrag führen, sodass sich eine solche erübrigत.

Bei nichtselbständigen Einkünften, bei denen die Einkommensteuer im Lohnsteuerabzugswege für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (vor)erhoben wird, ist jedoch eine Zuordnung zu den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (= Monaten) möglich. Diesen Regelfall bei Vorliegen von Arbeitslosenbezügen hatte der Gesetzgeber bei Normierung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auch vorrangig im Auge. Die außerhalb der Zeiträume steuerfreier Bezüge bezogenen Einkünfte "für das restliche Kalenderjahr" können somit konkret zugeordnet und ermittelt werden.

Auch im gegenständlichen Fall konnten aufgrund des Lohnkontos der AG1 den einzelnen Monaten zuzuordnenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ab September 2014

aufgrund der Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit reduziert) eindeutig zugeordnet werden. Vor allem war klar ersichtlich, welcher Anteil an den Gesamteinkünften eines Jahres aufgrund der unterjährigen Reduktion der Dienstzeit nicht ganzjährig bezogen war.

**Wesentlich erscheint festzuhalten**, dass aus der Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, dass **ganzjährig bezogene Einkünfte** aus selbständiger Arbeit nicht umzurechnen sind, die einzig logische und auch in der Literatur und Verwaltungspraxis anerkannte Konsequenz abzuleiten ist, dass nur Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind, die ausschließlich für das restliche Kalenderjahr bezogen wurden. So verweist etwa auch *Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar*<sup>50</sup>, § 3 Tz 36 darauf, dass beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder ganzjährig bezogene Pensionen nicht mit hochgerechnet werden dürften. Die kumulative Wirkung des Wortes "und" bedeute 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 seien, umzurechnen seien. Einkünfte, die ohnehin für ein ganzes Jahr bezogen wurden, sind demnach nicht umzurechnen.

Dementsprechend waren im gegenständlichen Fall auch die (geringfügigen) Einkünfte für die Trainertätigkeit bei der AG2, die für einen ganzjährigen Zeitraum bezogen wurden (siehe auch Bezugszeitraum 01.01. - 31.12.2014 laut Lohnzettel) – wie dies auch dem Standpunkt der belangten Behörde entspricht – nicht umzurechnen.

Legt man diese Sichtweise auf die nichtselbständigen Einkünfte um, die dem Bf von der AG1, bei der er vor seiner Bildungsteilzeit vollbeschäftigt gewesen war, zugeflossen sind und von denen die Einkommensteuer monatlich im Lohnsteuerabzugsweg (vor)erhoben wurde, so ergibt sich Folgendes:

Ein Teil der entsprechenden Bezüge (nämlich jener Teil, der einem Beschäftigungsausmaß von 50% entsprach) floss dem Bf im Jahr 2014 ganzjährig zu, von Jänner bis August 2014 als Teil der Entlohnung im Rahmen der Vollzeitbeschäftigung, von September bis Dezember 2014 zur Gänze im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung. Der andere Teil der Bezüge (ebenfalls 50%) floss nur bis August 2014 zu, also solange der Bf in Vollbeschäftigung stand. Dieser **bis 8/2014 geflossene steuerpflichtige Bezugsanteil war daher als (nur) "für das restliche Kalenderjahr bezogen"** im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusehen. Konkret handelt es sich dabei um 50% der Bezüge von 1-8/2014 in Höhe von 24.385,64 €, das sind 12.192,82 €. Ab September 2014 wurde dieser Teil der Bezüge wegen Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit zumindest teilweise durch das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld ersetzt.

Während der ganzjährig geflossene Bezugsanteil aufgrund obiger Erwägungen von der Umrechnung auszunehmen war, war der **nur für das restliche Kalenderjahr geflossene Bezugsanteil** aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das gesamte Jahr hochzurechnen.

Diese Sichtweise entspricht im Ergebnis auch der in BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016, gewählten Berechnungsweise, die sich - wie dort ausgeführt - auf folgende Erwägungen stützte: *Das Bildungsteilzeitgeld als Ersatzleistung iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 unterscheide sich vom Arbeitslosengeld (und damit zB auch vom Bildungsgeld und vom Weiterbildungsgeld) dadurch wesentlich, dass die bisherigen Arbeitsentgelte in zumindest der Hälfte der bisherigen Höhe aufrecht blieben, weshalb es zur Herbeiführung einer adäquaten Rechtsfolge geboten erscheine, diese Bezüge von den "Einkünften ohne Umrechnung" auszunehmen.* Dementsprechend erfolgte auch laut Erkenntnissen BFG 16.02.2017, RV/7100500/2017, und BFG 13.10.2016, RV/7104596/2016, keine Erfassung der während des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen steuerpflichtigen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes.

### **2.3. Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten:**

Im Hinblick auf den Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988, eine über die Steuerfreistellung der Transferleistung hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die außerhalb des Bezugszeitraumes dieser Leistung zugeflossen sind, ist kein Grund ersichtlich, gänzlich von einer Hochrechnung abzusehen.

Bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld wird die eingeschränkte Wochendienstzeit und der dadurch bedingte Entfall von Lohnsteuerpflichten Bezügen durch diese Transferleistung abgegolten. Die während des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld erhaltenen Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit liegen unter jenen der Bezüge für Monate mit Vollzeitbeschäftigung. Das BildungsTEILzeitgeld gleicht - wie der Name schon sagt - nicht gänzlich fehlende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für einen bestimmten Zeitraum aus, sondern die aufgrund der verminderten Wochenarbeitszeit geringeren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe hierzu auch ARD 6318/2013 v. 23.04.2013, Sozialrechts-Änderungsgesetz 2013 - BGBl I 2013/67, wonach das Bildungsteilzeitgeld einen Ersatz für den Entfall von Einkünften während der Teilzeitbeschäftigung darstellt).

Würde nun hier aufgrund des Fakts eines "ganzjährigen Bezuges von nichtselbständigen Einkünften" eine Hochrechnung mit Kontrollrechnung unterbleiben, würden die höheren Bezüge durch das Zusammenrechnen mit den niedrigeren, durch Transferleistungen abgegoltenen Bezügen abgeflacht und hätte dies die vom Gesetz nicht gewollte Progressionsmilderung zur Folge.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit der als "Fallschirm" dienenden Kontrollrechnung will aber gerade die über die Steuerfreistellung hinaus gehende Progressionsmilderung abfangen (siehe BFG 28.10.2016, RV/4100823/2015). Durch die in § 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 verankerte "Schutzbestimmung" (Kontrollrechnung) ist gewährleistet, dass die Steuerbelastung nicht höher ist als jene, die sich bei einer Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Dadurch wird vermieden, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnung bei

gleichem Jahreseinkommen zu einer ungleichen (überschießenden) Steuerbelastung führt (BFG 26.05.2017, RV/5101843/2014).

Allerdings sind die Einkünfte der Fa. AG1 außerhalb des Bezugszeitraumes von Bildungsteilzeitgeld (das sind jene bis August 2014) im Rahmen der Hochrechnung lediglich zur Hälfte auf den Jahresbetrag umzurechnen. Die Begründung hiefür liegt darin, dass, wie unter Punkt 2.2. dargelegt, dem Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ausmaß von 50% der Entlohnung für Vollzeitbeschäftigung das ganze Jahr 2014 über zugeflossen sind. Einkünfte in diesem Ausmaß sind daher als ganzjährig zu betrachten und erübrigten sich insofern die Hochrechnung auf einen Jahresbetrag.

Die Jahresbeträge an Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sind vom Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte abzuziehen (VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

**3.** Aufgrund obiger Ausführungen waren entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 folgende Berechnungen durchzuführen:

### **3.1. Hochrechnung:**

Hochzurechnen waren jene Beträge, die außerhalb des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld nicht ganzjährig bezogen worden waren:

01.01.-31.08.2014	12.192,82 €
laut Lohnkonto/AG1	
50% von 24.385,64 €	

Bildungsteilzeitgeld für 111 Tage (12.09.-31.12.2014); restliches Kalenderjahr = 254 Tage

**Hochrechnung 2014:** 12.192,82 € : 254 Tage x 365 Tage = **17.521,18 €**

### **3.2. Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes 2014 (Beträge in €):**

Einkünfte aus Hochrechnung	17.521,18
Einkünfte ohne Umrechnung (50% von 24.385,64 = 12.192,82/AG1 für 01.01.-31.08.2014; 6.158,77/AG1 für 01.09.-31.12.2014; 2.086,02/AG2 für 01.01.1.-31.12.2014)	20.437,61
- Werbungskosten laut Bescheid	-2.638,22
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Bescheid	894,27
Veranlagungsfreibetrag laut Bescheid	-565,73
- Sonderausgaben laut Bescheid	-2.246,80

Außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge laut Bescheid	-513,50
<b>Jahreseinkommen/Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz</b>	<b>32.888,81</b>
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (32.888,81 – 25.000,00) x 15.125,00/35.000,00 + 5.110,00	8.519,09
- Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
<b>Jahressteuer</b>	<b>7.505,09</b>
<b>Durchschnittssteuersatz (Jahressteuer/Einkommen x 100)</b>	<b>22,82 %</b>

### 3.3. Berechnung der Einkommensteuer bei Anwendung des Durchschnittsteuersatzes 2014 (Beträge in €):

Steuerpflichtige Bezüge lt. übermittelten Lohnzetteln (2.086,02 + 30.544,41)	32.630,43
- Werbungskosten laut Bescheid	-2.638,22
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Bescheid	894,27
Veranlagungsfreibetrag laut Bescheid	-565,73
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.320,75
- Sonderausgaben laut Bescheid	-2.246,80
- Außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge laut Bescheid	-513,50
<b>Einkommen</b>	<b>27.560,45</b>
Steuer (22,82% von 27.560,45)	6.289,30
Steuer für sonstige Bezüge lt. angefochtenem Bescheid	275,03
<b>Einkommensteuer</b>	<b>6.564,33</b>

### 3.4. Kontrollrechnung unter Einbeziehung der steuerfreien Bezüge 2014 (Beträge in €):

Steuerpflichtige Bezüge lt. übermittelten Lohnzetteln (2.086,02 + 30.544,41)	32.630,43
Steuerfreie Bezüge lt. Meldung/AMS	1.602,84
Werbungskosten laut Bescheid	-2.638,22
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Bescheid	894,27
Veranlagungsfreibetrag laut Bescheid	-565,73
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>31.923,59</b>
Sonderausgaben laut Bescheid	-2.246,80
Außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge laut Bescheid	-513,50
<b>Einkommen</b>	<b>29.163,29</b>
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(29.163,29 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	6.909,14
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>6.909,14</b>
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>5.895,14</b>
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00
6% für die restlichen 4.583,85	275,03
<b>Einkommensteuer</b>	<b>6.170,17</b>

### 3.5. Ergebnis:

Steuer bei Hochrechnung und Anwendung des Durchschnittssteuersatzes - siehe Punkt 3.3.: **6.564,33 €**

Steuer laut Kontrollrechnung - siehe Punkt 3.4.: **6.170,17 €**

Aus der Gegenüberstellung der beiden Berechnungsmethoden ergibt sich, dass die **Kontrollrechnung zu einem für den Bf günstigeren Ergebnis** führt, sodass dieses – wie auch im angefochtenen Bescheid – für die Berechnung der Einkommensteuer für das beschwerdegegenständliche Jahr heranzuziehen war.

**4.** Anzumerken ist abschließend, dass der Bescheid des Finanzamtes insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet war, als er einen Begründungsmangel aufwies. Dieser bestand darin, dass ihm nicht entnommen werden konnte, in welcher Weise die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte konkret vorgenommen worden war. Eine solche **Begründung** wird aber von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefordert (siehe zuletzt VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004).

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können allerdings im Rechtsmittelverfahren saniert werden (siehe Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 93 Rz 16 und die dort zit. Jud.). Dieser Mangel wurde im gegenständlichen Erkenntnis durch die Darstellung der Hochrechnung, der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, der Steuerberechnung mit dem Durchschnittssteuersatz und der Kontrollrechnung (siehe obige Berechnungen) geheilt.

**5.** Insgesamt war zufolge obiger Erwägungen und Berechnungen der angefochtene Bescheid nicht abzuändern und das Beschwerdebegehren demgemäß als unbegründet abzuweisen.

#### **IV) Zur Zulässigkeit 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 ( **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ).

Zur Frage, ob und inwieweit im Falle des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld und gleichzeitigem Bezug von (während der Bildungsteilzeit verminderten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Hochrechnung der Einkünfte für das restliche Kalenderjahr vorzunehmen ist, besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und keine einheitliche Spruchpraxis des Bundesfinanzgerichtes. Eine Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 13. Dezember 2017