

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertreterin, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18.10.2013, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert,

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) gab am 9. Oktober 2013 seine Erklärung für die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 elektronisch ab.

Nach den elektronisch übermittelten Lohnzetteln bezog der Bf vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2012 vom Verein (in der Folge kurz Verein bzw. Arbeitgeberin) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von insgesamt 34.143,01 €, vom Arbeitsmarktservice Österreich (AMS) ein tägliches Weiterbildungsgeld von 46,36 € vom 1. Juli bis 25. Juli 2012 (1.159,00 €) und vom 10. August bis 31. Dezember 2012 (6.675,84 €) und dazwischen von der OÖ Gebietskrankenkasse vom 26. Juli bis 9. August 2012 Krankengeld während Arbeitslosigkeit von 695,40 €.

Mit **Bescheid** vom **18. Oktober 2013** veranlagte das Finanzamt den Bf mit den Bezügen vom Verein (Arbeitgeberin) und Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten von 969,06 € zur **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012**. Dabei berücksichtigte das Finanzamt für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (34,79%) einen die Progression erhöhenden Umrechnungszuschlag von 33.723,79 €, woraus sich eine Einkommensteuer von 11.665,47 € und nach Abzug der Lohnsteuer von

12.238,89 € eine Gutschrift von 573,00 € ergab. Das Finanzamt führte zur Begründung Folgendes aus:

"Sie haben im Jahr 2012 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Mit FinanzOnline erhob der Bf am **18. November 2013** elektronisch **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18. Oktober 2013 und beantragte im Wesentlichen mit folgender Begründung die Erhöhung der Gutschrift von 573,00 € auf 3.852,00 €:

Der Bf sei von 1.1. bis 31.12.2012, also das ganze Jahr, beim genannten Verein beschäftigt gewesen. Ab 1. Juli 2012 sei der Bf in Bildungskarenz gegangen und habe vom AMS Weiterbildungsgeld bezogen. Da es im Jahr 2012 keinen einzigen Tag gebe, an dem er nicht in einem Dienstverhältnis gewesen sei, ergebe nun die Hochrechnung, dass das Weiterbildungsgeld zur Gänze steuerfrei zu belassen sei. Das Finanzamt habe allerdings in seiner Berechnung die Bezüge aus dem Dienstverhältnis vom Beginn der Bildungskarenz, also vom 1. Juli, bis Jahresende hochgerechnet, daraus den Durchschnittssteuersatz ermittelt und die Bezüge aus dem Dienstverhältnis mit diesem Steuersatz besteuert. Da das Dienstverhältnis nicht nur bis zum 30. Juni, sondern das ganze Jahr bestanden habe und es deshalb keinen einzigen Überschneidungstag gebe, habe keine Hochrechnung zu erfolgen und sei das Weiterbildungsgeld zur Gänze steuerfrei zu belassen. In der Anlage werde die Einkommensteuerberechnung 2012 sowie die Hoch- bzw. Kontrollrechnung des Bf übermittelt.

Es werde die Veranlagung entsprechend dieser Einkommensteuerberechnung des Bf beantragt. Die Einkommensteuergutschrift erhöhe sich dadurch von 573,00 € auf 3.852,00 €.

Am **18. November 2013** machte das Finanzamt eine Abfrage der Daten der Österreichischen Sozialversicherung betreffend den Bf ab 1. Jänner 2012. Laut **Versicherungsdatenauszug** dieses Tages wurden von den angegebenen Stellen folgende Daten gemeldet:

01.01.2012 bis 30.06.2012 Angestellter des oben genannten Vereins
01.07.2012 bis 25.07.2012 Weiterbildungsgeld nach dem ALVG 1977
26.07.2012 bis 09.08.2012 Krankengeldbezug, Sonderfall
10.08.2012 bis 30.06.2013 Weiterbildungsgeld nach dem ALVG 1977

Über Aufforderung des Finanzamtes vom 19. November 2013 legte der Bf am **21. November 2013** einen Ausdruck seines **Lohnkontos** des Jahres 2012 bei dem genannten Verein vor.

Auf dem vorgelegten Lohnkonto des Bf sind folgende Daten ersichtlich:

Eintritt bei diesem Verein als Angestellter am 1. Jänner 2007.

Bildungskarenz vom 1. Juli 2012 bis 30. Juni 2013

Gehaltszahlungen für die Monate 01 bis 06/2012

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **19. Dezember 2013** wies das Finanzamt die Berufung vom 18. November 2013 mit folgender Begründung ab:

"Hochrechnung steuerfreier Bezugsteile bei der Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 3 Absatz 2 Einkommensteuergesetz 1988
Laut **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** unterliegen steuerfreie Bezüge gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988** dem besonderen Progressionsvorbehalt. Bezüge gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988** sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen. Zu den "an deren Stelle tretende Ersatzleistungen" zählt auch das Weiterbildungsgeld, welches daher gemäß **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** den besonderen Progressionsvorbehalt auslöst.

Meldungen des Arbeitsmarktservice betreffend das Weiterbildungsgeld erfolgen für das Kalenderjahr 2012 korrekterweise nach **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** und sind daher ab dem Veranlagungsjahr 2012 als solche zu behandeln.

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 (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024).

Für den Zeitraum 01.07.2012 bis 31.12.2012 erfolgte eine Meldung des AMS über zugeflossene steuerfreie Bezüge.

Laut vorgelegtem Lohnkonto sind nur für den Zeitraum 01.01.2012 bis 30.06.2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausbezahlt worden.

Da die Einkünfte außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen bezogen wurden, erfolgte die Hochrechnung zu Recht."

Mit FinanzOnline stellte der Bf am **17. Jänner 2014** einen elektronischen **Vorlageantrag** gemäß § 264 Abs. 1 BAO und wiederholte die oben wiedergegebene Begründung der Berufung.

In der auch dem Bf übermittelten **Beschwerdevorlage vom 14. Mai 2014** führte das Finanzamt Folgendes aus:

Sachverhalt: Der Bw war im Kalenderjahr 2012 von 01.01.-31.12. Angestellter bei dem genannten Verein.

"Im Zeitraum 01.01.-30.06.2012 sind laut vorgelegtem Lohnkonto Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugeflossen. Im Zeitraum 01.07. bis 31.12.2012 bezog der Bf aufgrund einer Bildungskarenz Weiterbildungsgeld vom AMS.

Strittig ist, ob die Einkünfte als Angestellter des Vereins auf die Zeit des Bezugs von Weiterbildungsgeld hochzurechnen sind.

Beweismittel: Jahreslohnkonto 2012 und Versicherungsdatenauszug

Stellungnahme:

Laut § 3 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 unterliegen steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit.a EStG 1988 (=das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen, zu denen auch das Weiterbildungsgeld zählt), dem besonderen Progressionsvorbehalt.

Die Hochrechnung betrifft 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.

Da die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen bezogen wurden, erfolgte die Hochrechnung zu Recht.

Wenn in dem Vorlagenantrag ins Treffen geführt wird, dass die Einkünfte insofern nicht hochzurechnen sind, weil das ganze Jahr ein Dienstverhältnis bestand, dann ist dem entgegenzuhalten, dass gem. VwGH 20.07.99, 94/13/0024, eine zuflussbezogene Betrachtungsweise geboten ist. Ob ein Dienstverhältnis das ganze Jahr bestand ist aufgrund des Zuflussprinzips genauso wenig relevant wie die Tatsache, dass überhaupt ein Dienstverhältnis bestand. Wie den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 Blg.NR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. auch die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 89/14/0283).

Auf die Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung wird ebenso verwiesen. Im Hinblick auf die zur Rechtsfrage bereits ergangenen VwGH-Entscheidungen (94/13/0024, 97/13/0118, 97/14/0067, 98/14/0039, 2002/15/0202) wird der Antrag auf Abweisung der Beschwerde gestellt."

Sachverhalt

Der Bf ist seit 1. Jänner 2007 Angestellter des genannten Vereins und hat von diesem 2012 in den Monaten Jänner bis Juni Lohnzahlungen für seine im ersten Halbjahr 2012 erbrachte nichtselbständige Tätigkeit erhalten. Ab 1. Juli 2012 bis 30. Juni 2013 war der Bf in Bildungskarenz und hat hierfür ein Weiterbildungsgeld von täglich 46,36 € erhalten.

Beweiswürdigung

Der vom erkennenden Gericht festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen (Versicherungsdatenauszug vom 18. November 2013, Lohnzettel und Lohnkonto). Der Bf ist offensichtlich während der Bildungskarenz erkrankt und hat deswegen vom 26. Juli bis 9. August 2012 Krankengeld iSd § 6 Abs. 2 Z 1 AIVG 1977 bezogen.

Rechtslage

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der im Veranlagungsjahr 2012 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 (**EStG 1988**), sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Als Geldleistungen aus der Arbeitslosenversicherung werden gemäß **§ 6 Abs. 1** Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977, BGBl. Nr. 609/1977, in der 2012 geltenden Fassung (**AIVG 1977**) gewährt:

1. Arbeitslosengeld;
2. Notstandshilfe;
3. Bevorschussung von Leistungen aus der Pensionsversicherung;
- 4. Weiterbildungsgeld;**
5. Altersteilzeitgeld;
6. Übergangsgeld nach Altersteilzeit;
7. Übergangsgeld

Als Versicherung aus der Arbeitslosenversicherung werden nach **§ 6 Abs. 2 Z 1 AIVG 1977** Krankenversicherung für Bezieher der Leistungen nach **Abs. 1 Z 1 bis 4** sowie 6 und 7 gewährt.

Nach **§ 26 Abs. 1 AIVG 1977** gebührt Personen, die eine Bildungskarenz gemäß § 11 AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, in Anspruch nehmen, und die Anwartschaft auf Arbeitslosengeld erfüllen, bei Erfüllung bestimmter im Gesetz genannten Voraussetzungen für die vereinbarte Dauer ein Weiterbildungsgeld in der Höhe des Arbeitslosengeldes, mindestens jedoch in der Höhe des Kinderbetreuungsgeldes gemäß § 3 Abs. 1 KBBG 2.

Das vom Bf 2012 ab Juli bis Jahresende bezogene Weiterbildungsgeld stellt eine Geldleistung aus der Arbeitslosenversicherung nach § 6 Abs. 1 Z 4 AIVG 1977 dar. Das dazwischen vom 26. Juli bis 9. August vom Bf bezogene Krankengeld während Arbeitslosigkeit stellt eine Versicherungsleistung nach § 6 Abs. 2 Z 1 AIVG 1977 dar. Beide Leistungen stellen Varianten bzw. einen Ersatz des Arbeitslosengeldes dar und sind deshalb gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Dass das Weiterbildungsgeld bei Bildungskarenz als Ersatzleistung des Arbeitslosengeldes unter § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fällt, ist einhellige Auffassung der Literatur (Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3, Tz 13; Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 18/1; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 3 Rz 16) und Rechtsprechung (UFS 08.07.2013,

RV/0243-F/13; 31.01.2012, RV/1402-W/11; 21.11.2006, RV/1321-W/06; 14.09.2006, RV/0256-K/05; 13.09.2006, RV/0254-K/05; 07.04.2006, RV/0105-W/06).

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 gemäß **§ 3 Abs. 2 EStG 1988** 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.

Im vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung und in der Beschwerdevorlage ins Treffen geführten Erkenntnis, **VwGH 20.07.1999, 94/13/0024**, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 Blg.NR XVII. GP) ausgeführt, dass § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll daher gerade Ungerechtigkeiten vermeiden. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf im Kalenderjahr 2012 steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres (1.7. bis

31.12.2012) bezogen. Damit ist aber der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 (also die vom Gesetz geforderte Voraussetzung), dass der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Kalenderjahres im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeführte steuerfreie Bezüge erhalten hat, erfüllt. Somit hat die im § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (die für die Monate Jänner bis Juni 2012 vom Verein bezogenen Einkünfte) für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (**VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202**; 26.03.2003, /97/13/0118; UFS 31.12.2012, RV/1402-W/11).

Die **Wortfolge "für das restliche Kalenderjahr"** im § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht zuflussbezogen, sondern **anspruchsbezogen zu verstehen** (**VwGH 20.07.1999, 94/13/0024**). Dass der Bw 2012 nur für das erste Halbjahr eine Entlohnung von seinem Arbeitgeber (Verein) erhalten hat, ergibt sich aus dem vorgelegten Lohnkonto. Dies steht auch im Einklang mit den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass der Arbeitgeber Entlohnung nur für Monate der Beschäftigung und Zeiträume, für die er nach Gesetz dazu verpflichtet ist (Urlaub), leistet.

§ 11 AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, in der 2012 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 90/2009, auf den im oben zitierten § 26 Abs. 1 AIVG 1977 verwiesen wird, bestimmt in Abs. 1 diesem Befund (Lohnkonto) und der aufgezeigten Interessenslage entsprechend (Fettdruck durch das Gericht):

"Arbeitnehmer und Arbeitgeber können eine Bildungskarenz **gegen Entfall des Arbeitsentgeltes** für die Dauer von mindestens zwei Monaten bis zu einem Jahr vereinbaren, sofern ..."

Entgegen der Rechtsansicht des Bf kommt es daher nicht darauf an, ob das Dienstverhältnis während des Bezuges der nach § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerfreien Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld noch bestanden hat oder nicht.

Das Finanzamt hat daher im bekämpften Bescheid vom 18. Oktober 2013 zu Recht die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen.

Zulässigkeit einer Revision

In Anbetracht der oben zitierten Rechtsprechung war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Mai 2014