

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Dr. Farmer SteuerberatungsgmbH, Biberstraße 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14.07.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 12.07.2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2016 der Tabelle zur Hochrechnungsvariante in den Entscheidungsgründen zu entnehmen sind und einen Spruchbestandteil darstellen. An der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2016 tritt keine Änderung ein.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im streitgegenständlichen Jahr sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch Arbeitslosengeld/Notstandshilfe.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 machte der Bf. Werbungskosten in Höhe von € 3.296,69 (Familienheimfahrten in Höhe von € 918,00 und Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 2.378,69), Sonderausgaben in Höhe von € 285,00 (Steuerberatungskosten) sowie einen Verlustabzug (offene Verlustabzüge aus den Vorjahren) in Höhe von € 15.840,61 geltend.

Im Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 datiert vom 12. Juli 2017 wurden die beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben erklärungskgemäß berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Ermittlung des Steuersatzes

(Progressionsvorbehalt) zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensteuerabzüge berücksichtigt worden seien und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden sei (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im gegenständlichen Fall zutrefte, sei der Tarif auf ein Einkommen von € 2.682,09 angewendet worden.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2017 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen den oa Bescheid Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass sich bei Besteuerung sämtlicher Einkünfte (Kontrollrechnung) für den Bf. nachteilige ertragsteuerliche Auswirkungen ergeben würden. Bei der Umrechnungsvariante (Progressionsvorbehalt) werde ein Verlustvortrag in Höhe von € 5.026,53 und bei der Besteuerung sämtlicher Einkünfte (gem. Kontrollrechnung) ein Verlustvortrag in Höhe von € 15.840,61 abgezogen. Es werde daher ersucht, die steuerfreien Bezüge des Bf. im Rahmen der Umrechnungsvariante zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. August 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Führt der in § 3 Abs. 2 1. Satz, 2. Halbsatz EStG 1988 angeordnete Vergleich zwischen der Einkommensteuer, die sich aus dem hochgerechnetem steuerpflichtigen Einkommen ergibt, und der Einkommensteuer, die bei Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig anfällt, dazu, dass die Behandlung des Arbeitslosengeldes als steuerpflichtig günstiger ist, wird das Arbeitslosengeld als steuerpflichtig behandelt. Dies hat zur Konsequenz, dass es auch zum Gesamtbetrag der Einkünfte zählt und sich daher beim Verlustabzug auswirkt. Maßgebend ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung. In diesem Fall ergibt sich bei der Hochrechnung eine niedrigere Steuerbelastung, weshalb der Bescheid im Sinne der Hochrechnung abzuändern war. Eine Wahlmöglichkeit zwischen Umrechnungsvariante und der Hochrechnung ist nicht möglich. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 12. September 2017 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde lediglich auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Mit Bericht vom 24. Oktober 2017 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Hochrechnung der Einkünfte gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 zu erfolgen hat,

wenn der Bf. in den Zeiträumen 01.01.-20.3.2016, 01.9.-11.9.2016, 02.08.-30.08.2016, 06.10.-09.10.2016, 25.03.-01.08.2016 und 31.08.-31.08.2016 Arbeitslosengeld/ Notstandshilfe und vom 10.10.2016-31.12.2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Erhält gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 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.

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.

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs 10 EStG nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 verfolgt den Zweck, dass eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften vermieden wird, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in bestimmten Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024). Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Bestimmte steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs 1 EStG 1988 lösen daher bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs 1 oder 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung aus. Insbesondere sind die für das restliche Kalenderjahr

bezogenen und zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs 4 EStG 1988) hochzurechnen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 162).

Hochzurechnen 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 (§ 41 Abs. 4).

Die Hochrechnung betrifft aber nur die laufenden Einkünfte, die "für das restliche Kalenderjahr" und somit außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen (zB Arbeitslosengeld) bezogen wurden. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf den Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024; vgl. UFS Wien 29.11.2004, RV/1158-W/04).

Für die Hochrechnung ist der gesamte Zeitraum heranzuziehen, in dem keine Transferleistungen bezogen wurden (UFS Wien 18.5.2005, RV/0563-W/05).

Der Umstand, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Demgemäß dürfen nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Bezug von Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden. Ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34, S. 40).

Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung jener Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld bezieht, neutralisiert wird. Die Arbeitnehmerveranlagung ist in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem Erwerbs- bzw.- Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen wie Arbeitslosengelder zurückführende Progressionsmilderung wird damit ausgeschlossen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 163).

Zur Vermeidung einer Vervielfachung des Werbungskostenpauschales, das auch bei nicht ganzjähriger Beschäftigung jeweils in voller Höhe zusteht, werden die umzurechnenden Einkünfte noch nicht um das Werbungskostenpauschale gekürzt.

Tatsächlich anfallende Werbungskosten werden in Entsprechung des Nettoprinzips jedoch bereits bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte berücksichtigt.

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und während der Transferleistung bezogene Einkünfte sind erst beim Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte zu berücksichtigen (s. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kuprian], § 3 Anm. 164).

Aus der sich nach den Grundsätzen der Anm. 164 ergebenden Grundlage sind die Jahressteuer sowie die prozentuelle Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen angewendet.

Die sich aufgrund der Hochrechnung ergebende Steuer ist jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies:

1. Hochrechnungsvariante:

Anzahl der Tage des Jahres 2016: 366 (da Schaltjahr), abzüglich 255 Tage mit Arbeitslosen- oder Notstandsgeld ergibt 111 restliche Tage, die für die Hochrechnung entscheidend sind (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG [Kurian] Anm. 163 zu § 3 EStG mit Verweis auf Entscheidung UFS 18.5.2005, RV/0563-W/05)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	€ 8.697,92	
abzügl. tatsächliche WK	-€ 918,00	
abzügl. tatsächliche WK	-€ 2.378,69	(vgl. Anm. 164 Wiesner/Grabner/Wanke
	€ 5.401,23 x 366: 111=	€ 17.809,46
abzügl. Sonderausgaben		-€ 60,00
abzügl. Sonderausgaben		-€ 285,00
abzügl. verbrauchter Verlustabzug		-€ 15.840,61
Einkommen		€ 1.623,85
Steuer davon = 0,00 € = 0 %	Durchschnittssteuersatz 0 %	

2. Kontrollrechnungsvariante (wie auf Bescheid vom 12. Juli 2017):

Einkünfte nichtselbständiger Arbeit X. GmbH	€ 8.697,92	
Auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte	€ 13.466,47	
Werbungskosten, die der AG nicht berücksichtigen konnte	-€ 3.296,69	€ 18.867,70
Gesamtbetrag der Einkünfte		€ 18.867,70
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		

Pauschbetrag für Sonderausgaben		€ -60,00
Steuerberatungskosten		€ -285,00
Verlustabzug		-€ 15.840,61
Einkommen		€ 2.682,09
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	0% von € 2.682,09	€ 0,00

Die Kontrollrechnung bringt ebenfalls den Verbrauch des gesamten Verlustvortrages. Der Durchschnittssteuersatz ist ebenfalls 0%.

Die Hochrechnungsvariante bringt somit keine höhere Steuer, daher ist die Hochrechnungsvariante anzuwenden (s. Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988).

Es ist somit dem Beschwerdebegehren dahingehend Folge zu geben, dass die Hochrechnung (Umrechnungsvariante) der Einkommensteuerveranlagung zugrunde gelegt wird. Der gewünschte Effekt tritt jedoch nicht ein, weil auch die Hochrechnungsvariante einen Verbrauch des gesamten Verlustvortrages bewirkt.

Im Gegensatz zum Beschwerdebegehren ist der Verlustvortrag nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen, sondern - so wie alle Sonderausgaben - bei der Ermittlung des Progressionsvorbehaltes, wie sich aus der zitierten Fachliteratur ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Bei der zu lösenden Rechtsfrage ist das BFG der einschlägigen Fachliteratur gefolgt. Es gibt jedoch noch keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 3. Jänner 2018

