

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Dr. Johann Taferner

in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, Mildenburggasse 4a, 5020 Salzburg gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 31.10.2013, StNr., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 31.10.2013, StNr., wird abgeändert und die Einkommensteuer 2012 mit Euro 5.020,00 festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Bescheid war die Einkommensteuer 2012 mit Euro 7.629,00 festgesetzt worden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Einkommensteuer sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das zum Spruchbestandteil erklärt wird, zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### ***Übergangsbestimmungen:***

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie

Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im Sinne dieser Übergangsbestimmungen werden die sämtliche Verfahrensabläufe nicht mit ihren historischen Begriffen sondern im Sinne der aktuellen Gesetzeslage bezeichnet.

### ***Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang:***

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf) bezog im Jahre 2012 vom 01.01. bis zum 31.07. Arbeitslosengeld in Höhe von € 8.617,98 und ging ab 01.08.2012 in Pension. Gleichzeitig bezog sie **ganzjährig**

a) eine Pension aus Großbritannien in Höhe von € 16.819,84 und

b) aus einer geringfügigen Beschäftigung € 4.200,00.

Die Abgabenbehörde hat im Bescheid vom 31.10.2013, StNr., bei der Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 die gesamten Einkünfte (€ 24.024,74) der Hochrechnung unterzogen.

In der Bescheidbeschwerde vom 21.11.2013 machte die Bf unter Hinweis auf die LStR Rz 114 geltend, dass gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte (z.B. ganzjährig bezogene Pensionen oder geringfügige Einkünfte) nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen sind.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 28.11.2013, StNr., hat die Abgabenbehörde zwar die Pension aus Großbritannien aus der Hochrechnung zur Gänze ausgeschieden, die ebenfalls ganzjährig bezogenen geringfügigen Einkünfte aber nur mit dem auf den Zeitraum des Arbeitslosengeldbezuges entfallenden anteiligen Betrag ( $\text{€ } 4.200,00 / 12 \cdot 7 = \text{€ } 2.450,00$ ) ausgeschieden.

Im Vorlageantrag vom 02.01.2014 führte die Bf aus, dass - wie in der Entscheidung des UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13, dargelegt - die Hochrechnung von ganzjährig bezogenen geringfügigen Einkünften nicht vorzunehmen ist.

Die Abgabenbehörde brachte in der Beschwerdevorlage vom 13.02.2014 vor, dass die von der Bf beantragte Nichthochrechnung weder im Gesetzeswortlaut noch in der bis jetzt vertretenen Rechstansicht der Finanzverwaltung Deckung findet. Bei der zitierten UFS Entscheidung handelt es sich um eine Einzelentscheidung, die bis zum heutigen Tag weder vom VwGH bestätigt wurde noch vom Finanzamt anerkannt wird.

### ***Beweiswürdigung:***

Der Sachverhalt ist durch die Abgabenerklärung der Bf und die der Abgabenbehörde elektronisch übermittelten Lohnzettel unstrittig.

### **Rechtslage:**

§ 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.

### **Rechtliche Erwägungen:**

In der von der Bf angeführten und von der Abgabenbehörde als Einzelentscheidung qualifizierte Berufungsentscheidung des UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13, ist wörtlich ausgeführt:

*"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Die Bestimmung soll verhindern, dass das steuerfreie Arbeitslosengeld progressionsmindernd auf die außerhalb der Zeit der Arbeitslosigkeit bezogenen Einkünfte wirkt. Das Hochrechnen von Einkünften auf einen fiktiven Jahresbetrag ist jedoch nicht geboten, wenn Einkünfte ohnedies ganzjährig bezogen werden (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 3 Rz 122), das steuerfreie Arbeitslosengeld entfaltet diesbezüglich keine progressionsmindernde Wirkung. Ganzjährig bezogene Einkünfte fiktiv um die in der Zeit der Arbeitslosigkeit bezogenen Teile zu kürzen und dann die restlichen, außerhalb des Zeitraumes der Arbeitslosigkeit gelegenen Bezugsteile in die Hochrechnung einzubeziehen, führt zu einer dem Gesetzeszweck des § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht entsprechenden Progressionserhöhung der tatsächlich außerhalb der Zeit der Arbeitslosigkeit erzielten anderen Einkünfte."*

Die Abgabenbehörde bleibt in ihrer Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht eine Erklärung schuldig, warum sie die ganzjährig bezogene Pension aus der Hochrechnung herausnimmt und die ebenfalls ganzjährig bezogenen geringfügigen Einkünfte nicht.

Unstrittig ist, dass die Bf 2012 Arbeitslosengeld iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres bezog. Außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezog sie jedenfalls steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit

ist 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.

Die Rz 114 der LStR 2002 lautet:

*"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 20.7.99, 94/13/0024))."*

Die Abgabenbehörde hat offensichtlich aus der beispielsweisen Anführung im Klammerausdruck geschlossen, dass die ganzjährig bezogenen Pensionen auszunehmen seien und hinsichtlich geringfügiger Einkünfte eben nur die neben dem Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte. Eine Erklärung dafür, warum ganzjährig bezogene Pensionen nicht hochzurechnen sind aber ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nsA mit dem anteiligen Wert hochzurechnen seien, ist die Abgabenbehörde schuldig geblieben.

Diese Vorgangsweise ist nach der Lehre und Rechtsprechung nicht zutreffend:

So hat der UFS in der Berufungsentscheidung vom 27. Februar 2012, RV/2927-W/11 unter Hinweis auf die Lehre und Rechtsprechung ausgeführt:

*"Unbestritten ist, dass jedenfalls gleichzeitig mit den Transferleistungen bezogene Einkünfte nicht umzurechnen sind. Ganzjährig bezogene Einkünfte - darunter fallen auch ganzjährig bezogene Pensionen - sind aber in gleicher Weise zur Gänze und nicht bloß aliquot aus der Umrechnung auszuschneiden (siehe: Doralt, EStG11, § 3 Tz 19/1; Jakom/Laudacher EStG, 2011, § 3 Rz 122, jeweils unter Verweis auf VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084 und auf LStR 2002 Rz 114)."*

Auch führt der Fachexperte im Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Hofrat Mag. Dr. Bernhard Ludwig, in SWK 3/2014, 90f unter Hinweis auf die UFS Berufungsentscheidung vom 11.11.2013, RV/0163-I/13 aus:

*"Dabei ist zu beachten, dass nur jene Einkünfte, die außerhalb des Bezugs der oben angeführten Transferleistungen angefallen sind, hochgerechnet werden können. **Bei ganzjährigem Bezug von Einkünften entfalten die oben angeführten Transferzahlungen ohnehin keine progressionsmindernde Wirkung.**"*

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.11.2006, 2006/15/0084, klargestellt:

*"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)".*

Damit hat aber der Verwaltungsgerichtshof - hier für die selbständigen Einkünfte - unmissverständlich klargestellt, dass nur solche Einkünfte für die Umrechnung herangezogen werden dürfen, die vor oder nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogen wurden, **nicht aber ganzjährig bezogene Einkünfte**. Was für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gilt, hat auch für die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit zu gelten.

***Zulässigkeit einer Revision:***

Die strittige Frage, ob ganzjährig bezogene Einkünfte in die Hochrechnung einbezogen werden dürfen, allenfalls nur mit dem auf Zeiten außerhalb des Arbeitslosengeldbezuges entfallenden Teil, ist durch die vorstehend angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt. Dieser Rechtsprechung entsprechen auch die angeführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates.

Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt.