

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der Frau ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Heidemarie Langmann, Schulgasse 8 Tür 1, 8523 Frauental an der Laßnitz, über die Beschwerde vom 8. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. Mai 2020, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird *Folge gegeben*.

Die **Einkommensteuer für 2019** wird mit **€ -1.641,-- (Gutschrift)** festgesetzt (*bisher laut Finanzamt: € -614,-*).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen sowie dem als *Beilage* angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr ganzjährig nichtselbständige Einkünfte iHv. € 23.485,09 (Bezugsauszahlende Stelle: Amt der Steiermärkischen Landesregierung). Für den Zeitraum 3.12. bis 21.12.2019 liegt ein weiterer Lohnzettel von MR (über den Betrag von € 85,44) vor.

Laut Meldung des AMS Österreich erhielt die Bf. für den Zeitraum 8.1. bis 31.12.2019 steuerfreie Transferleistungen (Bildungsteilzeitgeld) iHv. € 2.935,60.

Im angefochtenen Bescheid brachte das Finanzamt neben den nichtselbständigen Einkünften auch die AMS-Gelder in voller Höhe im Gesamtbetrag der Einkünfte in Ansatz. In der Begründung wird ausgeführt, gemäß § 3 Abs. 2 EStG sei die für die Bf. günstigere Kontrollrechnung zur Anwendung gelangt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, das Steuerguthaben sei falsch (zu gering) berechnet worden. Die Bf. habe sich im Streitjahr in einem 75%-igen Dienstverhältnis beim Land Steiermark befunden und ein Bildungsgeld vom AMS bezogen.

Mit seiner Beschwerdevorentscheidung nahm das Finanzamt keine Änderung der mit Erstbescheid erfolgten Abgabenfestsetzung vor (obwohl der angefochtene Bescheid laut Spruch der Beschwerdevorentscheidung „*abgeändert*“ werde). In der Begründung wird auf die Berechnungsvarianten (Umrechnung, Kontrollrechnung) laut § 3 Abs. 2 EStG verwiesen und ausgeführt, auf Grund der für die Bf. günstigeren Kontrollrechnung sei der Besteuerung ein Einkommen von € 23.682,74 zugrunde gelegt worden. Von der Hochrechnung sei auf Grund der vorgelegten Gehaltszettel ein Betrag von € 19.268,35 herausgenommen worden.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen vorgebracht: „*Gemäß LStRL RZ 114 betrifft die Hochrechnung aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.*

Da meine Klientin das ganze Jahr über aber arbeitszeitenreduziert bei ihrem Dienstgeber weiter beschäftigt war, sind daher dezidiert die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (da gleichzeitig während der Zeit der Transferleistung bezogene ganzjährige Einkünfte) NICHT hochzurechnen. Daraus ergibt sich eine Einkommensteuergutschrift in nicht unbedeutlicher Höhe. (...)"

Im Vorlagebericht an das BFG beantragt das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde, da die „*erhaltenen Transferleistungen*“ bereits aus der Hochrechnung herausgenommen worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. erhielt im Streitjahr laut Meldung des AMS für den Zeitraum von 8.1. bis 31.12. steuerfreie Transferleistungen iHv. € 2.935,60 (Bildungsteilzeitgeld). Daneben erhielt sie durchgehend während des gesamten Kalenderjahres nichtselbständige Einkünfte iHv. € 23.485,09 (vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung) sowie für die Zeit von 3.12. bis 21.12. nichtselbständige Einkünfte von € 85,44 (Dienstgeber: MR).

Aus den über Aufforderung des Finanzamtes vorgelegten Monats-Gehaltsnachweisen der Steiermärkischen Landesregierung geht hervor, dass die Bf. in den Monaten Jänner 2019 bis Juni 2019 einen steuerpflichtigen Grundbezug von jeweils € 1.756,51 und in den Monaten Juli bis Dezember einen solchen von € 1.807,80 erhalten hat.

Strittig ist, ob eine Hochrechnung iSd. § 3 Abs. 2 EStG vorzunehmen ist, welche Beträge gegebenenfalls hochzurechnen sind sowie welche der Berechnungsvarianten des § 3 Abs. 2 EStG für die Bf. günstiger ist (und somit letztlich zum Tragen kommt).

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 lautet, soweit für den Beschwerdefall wesentlich:

„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. (...)“

Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 3. AbgÄG 1987, 277 BlgNR XVII. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, 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 Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Die Hochrechnung betrifft nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der angeführten Transferleistungen bezogen wurden („für das restliche Kalenderjahr“). Diese Einkünfte sind auf den Zeitraum, in dem steuerfreie Transferleistungen bezogen werden, „hochzurechnen“, dh. es wird das Einkommen fiktiv so berechnet, wie wenn die laufenden Einkünfte auch während der Dauer des Bezuges der Transferleistungen in gleicher Höhe weiterbezogen worden wären, und daraus der Durchschnittssteuersatz abgeleitet.

Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (ArbeitnehmerInnen-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird. Über die Steuerfreiheit hinausgehende Vorteile für die Transferleistungen sollen dadurch vermieden werden (s. zB Jakom/Laudacher EStG, 2020, § 3 Rz 120; sowie BFG vom 9.12.2019, [RV/3100503/2019](#)).

Im Fall des Vorliegens bestimmter steuerfreier Bezüge, die nur für einen Teil des Kalenderjahrs bezogen werden, findet sohin eine Hochrechnung der restlichen Einkünfte

statt. Die Norm ist teleologisch auf ihren Sinngehalt zu reduzieren (s. nochmals zB Jakom/Laudacher, aaO, mwN).

Die Hochrechnung betrifft explizit nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der gesetzlich angeführten Transferleistungen bezogen werden ("*für das restliche Kalenderjahr*"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (zB VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)).

Die Veranlagung ist somit 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 zurückzuführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Andere Umstände (zB unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen) bewirken hingegen eine entsprechende Progressionsmilderung (vgl. zB [LStR 2002](#), Rz 115).

Die Bf. bezog im Streitjahr unstrittig eine steuerfreie Transferleistung iSd. [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) nur für einen Teil des Kalenderjahres (nämlich im Zeitraum von 8.1. bis 31.12.). Außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahrs bezog sie – wie auch während der Dauer des Bezuges der steuerfreien AMS-Gelder - steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG erfüllt und hat grundsätzlich die in der genannten Bestimmung angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (vgl. zB VwGH vom 22.11.2006, [2006/15/0084](#); sowie BFG vom 21.11.2017, [RV/2100080/2017](#)).

Dass die Bf. neben der steuerfreien Transferleistung weiterhin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, steht der Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG nicht entgegen. Allerdings dürfen dem Gesetzeszweck entsprechend nur die *im Kalenderjahr* vor (bzw. nach) dem Bezug des Bildungskarenzgeldes erzielten Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG herangezogen werden (s. nochmals zB VwGH vom 22.11.2006, [2006/15/0084](#)).

Im Verfahren Ra 2018/13/0024 war vor dem VwGH strittig, „*ob eine Hochrechnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit diese außerhalb des Zeitraumes des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges erzielt wurden, zu unterbleiben hat, wenn während des ganzen Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden.*“ Im dazu ergangenen Erkenntnis vom 27.3.2019 führt der VwGH aus:

„Dies ist der Fall, soweit es sich um ganzjährige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, die mit dem steuerfreien Bezug im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 in keinem Zusammenhang stehen. Insoweit besteht - bei Beachtung des Gesetzeszwecks - so wenig Anlass zur Hochrechnung wie bei ganzjährig bezogenen Einkünften aus selbständiger Arbeit (vgl. zu diesen

das vom Bundesfinanzgericht ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#), VwSlg 8181/F).

Anders verhält es sich, soweit der steuerfreie Bezug an die Stelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit tritt. Dies ist die Situation, in der die Steuerfreiheit im Vergleich zum unveränderten Fortbezug der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch eine progressionsmindernde Wirkung hätte, der die Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entgegenwirken soll (vgl. dazu die Wiedergabe der Erläuterungen zur Novelle BGBI. Nr. 606/1987 zuletzt im Erkenntnis VwGH 22.2.2017, [Ro 2016/13/0004](#)). Für die heute möglichen Fälle eines steuerfreien Bezuges von Weiterbildungsgeld während einer Bildungskarenz wie im vorliegenden Fall (eingeführt mit dem ASRÄG 1997, BGBI. I Nr. 139) oder von Bildungsteilzeitgeld während einer Bildungsteilzeit (eingeführt mit dem SRÄG 2013, BGBI. I Nr. 67) kann in dieser Hinsicht nichts anderes gelten als für die Fälle einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses, auf die sich die mit BGBI. Nr. 606/1987 ursprünglich in das EStG 1972 eingefügte Regelung damals nur bezog. (...)“ In näher zitiert BFG-Rechtsprechung wurde laut VwGH „auch schon hervorgehoben, dass die Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht so erfolgen darf, dass dies zu einer doppelten Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugsteile führt (vgl. dazu etwa BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016; 13.12.2017, RV/5101476/2016).“

Nach Auffassung des VwGH gibt es sohin durchaus Fälle, in denen eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG unterbleiben kann, nämlich etwa dann, wenn ganzjährig nichtselbständige Einkünfte erzielt werden, die mit den steuerfreien Leistungen in keinem Zusammenhang stehen. Eine Hochrechnung hat aber jedenfalls dann zu erfolgen, wenn bzw. insoweit der steuerfreie Bezug (zumindest zum Teil) an die Stelle der steuerpflichtigen Einkünfte tritt: In diesem Fall hätte die Steuerfreiheit der Transferleistungen im Vergleich zum unveränderten Fortbezug der nichtselbständigen Einkünfte genau jene unerwünschte progressionsmindernde Wirkung, der die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG entgegenwirken soll.

Gemäß [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) wären im Beschwerdefall die für das restliche Kalenderjahr – sohin in der Zeit von 1.1. bis 7.1. – bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes ([§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#)) grundsätzlich auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Demnach müsste es zu einer Hochrechnung jener Bezüge kommen, die im maßgeblichen Veranlagungszeitraum für die Dauer der Bildungsteilzeit durch das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld ersetzt wurden. Eine doppelte Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugsteile ist aber zu vermeiden (zB BFG vom 9.12.2019, [RV/3100503/2019](#)).

Wie eine Hochrechnung im Falle des gleichzeitigen Bezuges von steuerfreien Transferleistungen und (ganzjährigen) steuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünften zu erfolgen hat, legt das BFG im zuletzt zitierten Erkenntnis vom 9.12.2019, RV/3100503/2019, anschaulich dar. Die Bf. im do. Beschwerdefall hatte durchgehend vom 1.1. bis 31.12.

nichtselbständige Einkünfte vom selben Dienstgeber bezogen. Zusätzlich hatte sie bis 23.9. vom AMS ein Bildungsteilzeitgeld erhalten. Während der aufrechten Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG war die do. Bf. für ihren Arbeitgeber im Rahmen einer Teilbeschäftigung tätig (steuerpflichtiger Bruttolohn von Jänner bis September: € 1.332,25). Nach dem Ende der Bildungsteilzeit war die Bf. wiederum im Rahmen einer Vollbeschäftigung tätig (steuerpflichtiger Monatsbezug Oktober bis Dezember: € 2.105,89). Das BFG führte zur Berechnung im genannten Erkenntnis (auf S. 9) aus:

„Ein Teil der entsprechenden Bezüge (nämlich jener Teil, der dem Beschäftigungsausmaß während der Bildungsteilzeit entsprach; somit steuerpflichtige Bezüge von 1.332,25 € monatlich) floss der Bf. im Jahr 2016 ganzjährig zu, von Jänner bis September 2016 zur Gänze als Entlohnung im Rahmen der Teilzeitbeschäftigung, von Oktober bis Dezember 2016 als Teil der Entlohnung im Rahmen der Vollzeitbeschäftigung. Der andere Teil der Bezüge floss nur von Oktober bis Dezember 2016 zu, also während die Bf. in Vollbeschäftigung stand. Dieser im Zeitraum 10-12/2016 geflossene steuerpflichtige Bezugsanteil war daher als (nur) „für das restliche Kalenderjahr bezogen“ im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusehen. Im Zeitraum 1-9/2016 wurde dieser Teil der Bezüge wegen Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit zumindest teilweise durch das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld ersetzt. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der ganzjährig geflossene Bezugsanteil von der Umrechnung auszunehmen, demgegenüber ist der nur für das restliche Kalenderjahr geflossene Bezugsanteil aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das gesamte Jahr hochzurechnen (vgl. BFG 13.12.2017, RV/5101476/2016, auf das der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.3.2019, [Ra 2018/13/0024](#), zur Berechnung verwiesen hat).“

Folglich nahm das BFG im Erkenntnis vom 9.12.2019, RV/3100503/2019, den ganzjährig bezogenen Gehaltsteil von € 1.332,25 von der Hochrechnung aus (€ 1.332,25 x 12) und unterwarf nur den darüber hinausgehenden Gehaltsanteil (sohin die Differenz aus € 2.105,89 abzüglich € 1.332,25), welcher **außerhalb der Zeit des Bezuges von AMS-Geld** erzielt wurde, der Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG.

Diese Berechnungsmethode ist grundsätzlich auch im hier zur Beurteilung stehenden Beschwerdefall zur Anwendung zu bringen. Der vorliegende Fall unterscheidet sich jedoch von jenem, welcher dem BFG-Verfahren RV/3100503/2019 zugrunde lag, insofern, als hier der Bezug des Bildungsteilzeitgeldes keine Auswirkung auf die Höhe der während des restlichen Veranlagungszeitraumes (1.1. – 7.1.) erzielten nichtselbständigen Einkünfte gezeigt hat:

Die Bf. erhielt im Jänner 2019, also in jenem Zeitraum, in dem zum Teil noch kein Bildungsgeld geflossen ist, ein steuerpflichtiges Grundentgelt von € 1.756,51; für die übrigen Monate (also während des Bezuges des steuerfreien AMS-Geldes) belief sich der monatliche Grundbezug ebenfalls auf € 1.756,51, ab Juli sogar auf jeweils € 1.807,80. Im hier strittigen Veranlagungsjahr konnte das für die Zeit ab 8.1. erhaltene steuerfreie Bildungsteilzeitgeld sohин keinesfalls die rechtspolitisch nicht beabsichtigte Verminderung der Steuerprogression

zur Folge haben, welche § 3 Abs. 2 EStG vermeiden will, da der Bf. im Jänner ein nichtselbständiger Bezug in (zumindest) derselben Höhe zugeflossen ist wie in den restlichen Monaten. Ab Juli bezog die Bf. - neben den steuerfreien Transferzahlungen - sogar ein höheres Gehalt.

Dass die Bf. im (hier nicht maßgeblichen) Vorjahr noch kein Bildungsteilzeitgeld und auf Grund eines 100%-igen Beschäftigungsausmaßes allenfalls (ganzjährig) höhere steuerpflichtige Monatsbezüge als 2019 erzielt hat, vermag daran nichts zu ändern, da der oben dargestellte Gesetzeszweck der Verhinderung des Eintritts einer unverhältnismäßigen Milderung der Steuerprogression (nur) dann schlagend werden soll, wenn steuerfreie Transferleistungen *in ein und demselben Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum)* mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen.

Es verbleiben somit keine Einkünfte (bzw. keine Einkunftsanteile), die im Beschwerdefall hochgerechnet werden könnten: Jene nichtselbständigen Bezüge, die die Bf. neben den AMS-Geldern erzielt hat, waren im Streitjahr (und damit dem hier maßgeblichen Veranlagungszeitraum) zumindest gleich hoch wie jene, die der Bf. im Jänner bzw. in den sieben Tagen (von 1.1. bis 7.1.) ohne gleichzeitigen Bezug der steuerfreien Leistungen zugeflossen sind. Ganzjährig in gleicher Höhe bezogene nichtselbständige Einkunftsanteile sind von der Hochrechnung ausgenommen; nur jene Gehaltsanteile, die darüber hinausgehen UND außerhalb der Zeit des Bezuges steuerfreier Leistungen erzielt werden, wären allenfalls hochzurechnen (s. nochmals BFG vom 9.12.2019, RV/3100503/2019). Derartige (höhere) Einkunftsanteile liegen im Streitjahr in der Zeit außerhalb des AMS-Geldbezuges aber definitiv nicht vor.

Wie bereits oben angeführt, liegt zwar an sich ein Anwendungsfall des § 3 Abs. 2 EStG vor; de facto kann eine Hochrechnung aber unterbleiben: Die laufenden Einkünfte wurden im Streitjahr in der Zeit während des Bezuges der steuerfreien Leistungen in gleicher Höhe weiterbezogen (ab Juli wurde sogar ein höheres Gehalt bezogen) wie im Zeitraum vom 1.1. bis 7.1. Da der Bf. außerhalb der Zeit des Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes (1.1. bis 7.1.) keine Gehaltsanteile zugeflossen sind, an deren Stelle im restlichen Jahr (von 8.1. bis 31.12.) das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld bezogen wurde, belaufen sich die hochzurechnenden Einkünfte im Streitjahr auf € 0,-. Eine Hochrechnung erübrigt sich sohin (die Hochrechnung von € 0,- auf einen Jahresbetrag ergibt € 0,-) und der Besteuerung ist letztlich der (durchgehend während des ganzen Jahres) erzielte Gesamtbetrag an steuerpflichtigen Einkünften zu unterwerfen, den die Bf. im Streitjahr aus ihren nichtselbständigen Tätigkeiten tatsächlich lukriert hat.

Diese Variante ist für die Bf. zweifelsohne günstiger als die Hinzurechnungsvariante (Besteuerung sämtlicher – auch der steuerfreien – Bezüge), weshalb die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid „*auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs.2 EStG 1988 anzusetzenden Einkünfte iHv. € 2.935,60*“ bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte auszuscheiden sind.

Was nun die vom Finanzamt im Beschwerdefall angestellte Hochrechnung betrifft, ist anzumerken:

Aus dem angefochtenen Bescheid ist die Hochrechnung des Finanzamtes nicht ersichtlich. Das BFG hat diese im Vorhaltswege von der Abgabenbehörde angefordert. Aus den vorliegenden Unterlagen geht folgende Berechnungsweise hervor:

Das Finanzamt hat den Betrag von € 21.078,12 (= € 1.756,51 x 12 Monate; laut Finanzamt „*Einkünfte ohne Umrechnung*“) den vom Land Steiermark im Jahr 2019 insgesamt bezogenen nichtselbständigen Einkünften von € 23.485,09 gegenübergestellt und den Differenzbetrag von € 2.406,97 (abzüglich der aliquotierten Werbungskosten) – zuzüglich der vom weiteren Dienstgeber MR während des aufrechten Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes ausgezahlten Einkünfte von € 85,44 – als hochzurechnende Einkünfte herangezogen.

Im Ergebnis wurde damit unterstellt, die Bf. habe binnen einer Woche (!) aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit beim Land Steiermark um rund € 2.400,- mehr ins Verdienen gebracht als in den übrigen Wochen des Jahres, in denen sie (auch) das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld erhalten hat. Ausgehend von dieser Grundlage hat das Finanzamt eine entsprechende Hochrechnung auf einen fiktiven Jahresbetrag vorgenommen und solcherart hochgerechnete Einkünfte von € 119.186,57 bzw. (nach Hinzurechnung der von der Hochrechnung ausgenommenen Einkünfte) eine Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz von insgesamt € 137.648,- ermittelt; dies ergab einen durchschnittlichen Steuersatz von 40,36% (!). Dass dieser (fiktiv errechnete) Jahresbetrag sowie der daraus resultierende Durchschnittssteuersatz in Anbetracht der oa. Monatsbezüge der Bf. fernab jeglicher Lebenserfahrung liegen, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Das Finanzamt hat seiner Hochrechnung fälschlicherweise Gehaltsanteile zugrunde gelegt, die – entgegen dem Gesetzeswortlaut – nicht „im restlichen Kalenderjahr“, sondern gleichzeitig neben den steuerfreien Leistungen erzielt wurden, und für die das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld im Streitjahr zweifelsohne keinen Ersatz darstellen konnte. Überdies wurden nichtselbständige Bezüge von einem weiteren Dienstgeber, welche im Dezember und sohin ebenfalls neben den steuerfreien Leistungen zugeflossen sind, in die Hochrechnung einbezogen.

Tatsächlich kann daher im Beschwerdefall – wie oben ausführlich dargelegt – eine Hochrechnung unterbleiben, weshalb im Ergebnis eine Besteuerung der von der Bf. im Streitjahr tatsächlich erzielten steuerpflichtigen Einkünfte – ohne Hinzurechnung des steuerfreien Bildungsteilzeitgeldes - zu erfolgen hat.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde statzugeben.

Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem beigefügten *Berechnungsblatt* zu entnehmen.

Zur 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.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich neben dem Gesetzestext des § 3 Abs. 2 EStG auf die zitierte VwGH-Judikatur, insbesondere das Erkenntnis Ra 2018/15/0028 vom 27.3.2019, stützen. Das Finanzamt hat entgegen der klaren Gesetzeslage sowie der einschlägigen Judikatur seiner Hochrechnung ausschließlich Einkünfte (bzw. Einkunftsanteile) zugrunde gelegt, die nicht – wie vom Gesetz gefordert - außerhalb der Zeit des Bezuges steuerfreier Leistungen erzielt wurden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag sohin nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 31. März 2021