

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 19.08.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 16.08.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 2.745,53, sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegt ein Lohnzettel L1 für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.8.2012 Dienstgeber Wr. Volkshochschulen GmbH vor mit steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von € 6.894,11.

Für den Zeitraum 1.9.2012 bis 31.12.2012 liegt ein Lohnzettel L1 mit Dienstgeber Goldrichtig Kinderinitiative und steuerpflichtigen Einkünften in Höhe von € 3.901,68 vor.

Für den Zeitraum 15.7.2012 bis 31.8.2012 liegt ein Lohnzettel M1 über den Bezug von Weiterbildungsgeld in Höhe von € 1.303,68 seitens des Arbeitsmarktservice Österreich vor.

Mit Bescheid vom 16.8.2013 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 seitens des Finanzamtes veranlagt.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit wurden angesetzt, als außergewöhnliche Belastung wurde der vom Bf. beantragte Betrag von € 930,- an Kinderbetreuungskosten berücksichtigt und der Kinderfreibetrag für ein Haushaltszugehöriges Kind in Höhe von € 132,-.

Die Einkommensteuer für 2012 wurde mit € 437,- festgesetzt.

Der Tarif wurde auf ein Einkommen von € 13.591,- angewendet, nachdem die Kontrollrechnung gegenüber der Umrechnungsvariante zur Berücksichtigung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 (Weiterbildungsgeld) eine niedrigere Steuer ergab.

Der Bf. erhob fristgerecht Beschwerde und beantragte betreffend der ganzjährig erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Hochrechnung dahingehend zu korrigieren, als 2x ein Zwölftel der selbständigen Einkünfte hochzurechnen seien.

Das Finanzamt erließ am 21.8.2013 eine berechnungsmäßig idente Beschwerdevorentscheidung, ergänzte in dieser jedoch die Begründung insofern, als ausgeführt wurde, dass die von der Umrechnung ausgeschlossenen Einkünfte wie folgt ermittelt worden seien:

nichtselbständige Einkünfte	€ 6.894,11:243 Tage x 46 Tage(15.7.-31.8)
selbständige Einkünfte	€ 2745,53:365 Tage x 46 Tage

Der Bf. stellte den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde und erklärte, dass er keine Herausrechnung bzw. Abzug aus dem Bescheid feststellen könne.

In Ergänzung seines Vorlageantrages gab der Bf. bekannt, dass die von ihm bisher geltend gemachten Kinderbetreuungskosten im Betrag von € 930,- von seiner Lebensgefährtin geltend gemacht worden seien, weshalb sie bei seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2012 nicht zu berücksichtigen seien, der Bf. hat insofern sein Beschwerdebegehren eingeschränkt.

Inhaltlich verwies der Bf. auf einen Aufsatz von Dr. Ludwig in SWK Heft 3 vom 20.1.2014 und Entscheidungen des UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13; 8.3.2005, RV/0243-W/04, wonach ganzjährig bezogene Einkünfte nicht im Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien.

Der Bf. beantragte daher die selbständigen Einkünfte in Höhe von € 2.745,53 aus der Hochrechnung auszuscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die vom Bf. im Jahr 2012 ganzjährig bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 2.745,53 in die Hochrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG einzubeziehen sind.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. bezog im Streitjahr 2012 ganzjährig Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 2.745,53.

Der Bf. bezog steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Lohnzettel für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.8.2012 in Höhe von € 6.894,11 und aus einem Lohnzettel für den Zeitraum 1.9.2012 bis 31.12.2012 in Höhe von € 3.901,68.

Der Bf. bezog von 15.7.-31.8.2012 (48 Tage) Weiterbildungsgeld in Höhe von € 1.303,68.

Das Kalenderjahr 2012 hatte 366 Tage.

Dem Bf. steht ein Kinderfreibetrag für ein Kind in Höhe von € 132,- zu.

Die ursprünglich geltend gemachten Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 930,- für 2012 werden vom Bf. - infolge der Einschränkung des Beschwerdebegehrens im Vorlageantrag - nicht (mehr) geltend gemacht und sind nicht zu berücksichtigen.

Die Pauschbeträge für Sonderausgaben, Werbungskosten, sowie der Verkehrsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag sind bei der Veranlagung Einkommensteuer 2012 zu berücksichtigen.

Rechtliche Grundlagen und Würdigung:

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"(2) 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."

Diese Bestimmung bezweckt, dass bei Durchführung einer Veranlagung jener Zeitraum, während dessen diese Transferleistungen bezogen wurden, neutralisiert wird. 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 wird damit ausgeschlossen (vgl. Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 3 Anm. 163).

Zweck dieser Regelung sei - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage in 277 BlgNR XVII. GP, 6ff -, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergebe, 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. Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat der Gesetzgeber entschieden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem die Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung.

Gemäß § 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.

Das vom Arbeitsmarktservice bezogene Weiterbildungsgeld gilt als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 spricht 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) als Umrechnungsgegenstand an. Vor oder nach einem Weiterbildungsgeld bezogene Einkünfte sind damit einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder ganzjährig bezogene Pensionen nicht mit hochgerechnet werden dürfen (vgl RZ 114 der LStR 2002). Die kumulative Wirkung des Wortes „und“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufenden) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4, sofern sie eben nur für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden sind, umzurechnen sind (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Abs. 2, Tz. 36).

Die Hochrechnung betrifft somit nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Weiterbildungsgeldes bezogen wurden. Gleichzeitig während des Weiterbildungsgeldes bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit während des gesamten, streitgegenständlichen Jahres 2012 bezogen und sind demnach diese Einkünfte nicht in die Hochrechnung einzubeziehen. Diese Ansicht hat auch der unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Entscheidungen vertreten (siehe UFS vom

11.11.2013, RV/0163-I/13; 16.4.2012, RV/0200-W/12; 7. 3.2006, RV/0402-S/05; 8.3.2005, RV/0243-W/04).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im Erkenntnis VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084 die Auffassung, dass ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochzurechnen sind.

Der Beschwerde des Bf. ist unter Verweis auf die Judikatur des VwGH 22.11.2016, 2006/15/0084 bezüglich des Antrages die ganzjährig bezogenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochzurechnen Folge zu geben.

Die vom Bf. vorerst beantragten Kinderbetreuungskosten im Betrag von € 930,- sind aufgrund der Einschränkung des Begehrens durch den Bf. in der Ergänzung zum Vorlageantrag nicht zu berücksichtigen.

Der Beschwerde ist im eingeschränkten Umfang Folge zu geben und der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 gemäß der im Folgenden dargestellten Berechnung abzuändern.

Bei der Berechnung wird von im Jahr 2012 gegebenen 366 Tagen und 48 Tagen Bezug von Weiterbildungsgeld ausgegangen.

Berechnung der Einkommensteuer 2012:

Progressionsvorbehalt

Hochrechnung:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.745,53 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel 1	6.894,11 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel 2	3.901,68 €
steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	13.541,32 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.541,32 €
abzüglich Sonderausgabenpauschale	-60,00 €
Kinderfreibetrag	-132,00 €
Einkommen	13.349,32 €

Zwischenrechnungen für Durchschnittssteuersatz:

hochzurechnender Teil von Kzl.245 der Lohnzettel	10.795,79 €
abz. nicht hochzurechnenden Teil von LZ 1	-1.356,22 €
abzüglich aliquote Werbungskosten, d.d.AG nicht ...	
hochzurechnende Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	9.439,57 €

Anzahl Tage im Jahr	366
Anzahl Tage des Bezuges von Transferleistungen	48
Anzahl Tage ohne Bezug von Transferleistungen	318
hochgerechnete Einkünfte (x366 : Anz.Tg.o.Tr.lei.)	10.864,41 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.745,53 €
nicht hochzurechnender Teil von LZ 1	1.356,22 €
abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte für Durchschnittssteuersatz	14.834,16 €
abzüglich Sonderausgabenpauschale	-60,00 €
abzüglich Kinderfreibetrag	-132,00 €
Einkommen für Durchschnittssteuersatz	14.642,16 €
Tarifsteuer für Durchschnittssteuersatz gem § 33 Abs. 1 EStG 1988	1.329,39 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) vor Absetzb.	1.329,39 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) nach Absetzb.	984,39 €
Errechnung Durchschn.steuersatz nach Formel	6,72%

Ende d. Zwischenrechnungen f. Durchschn.steuers.

Anwend.d.Durchschn.steuersatzes auf Einkommen	897,47 €
anrechenbare Lohnsteuer	-163,53 €
festzusetzende Steuer (vor Rundung) nach Hochrechnung	733,94 €

Kontrollrechnung:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.745,53 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel 1	6.894,11 €
Kennzahl 245 aus Lohnzettel 2	3.901,68 €
Bildungsteilzeitgeld	1.303,68 €

abzüglich Werbungskostenpauschale	-132,00 €
steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	14.713,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.713,00 €
abzüglich Sonderausgabenpauschale	-60,00 €
abzüglich Kinderfreibetrag	-132,00 €
Einkommen	14.521,00 €
Tarifsteuer vor Absetzbeträgen	1.285,17 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer nach Absetzbeträgen	940,17 €
anrechenbare Lohnsteuer	-163,53 €
festzusetzende Steuer vor Rundung. nach Kontrollrechnung	776,64 €

Im vorliegenden Fall ergibt die Hochrechnung eine Abgabennachforderung von € 733,94 (gerundet € 734,-). Demgegenüber ergibt die Kontrollrechnung eine Abgabennachforderung von € 776,64 (gerundet € 777,-).

Da nach dem Günstigkeitsvergleich des § 3 Abs. 2 EStG 1988 die niedrigere Steuerbelastung maßgebend ist, ist die sich aus der Hochrechnung ergebende Abgabennachforderung der Einkommensteuerberechnung für das Jahr 2012 zu Grunde zu legen, der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 abzuändern und die Einkommensteuer 2012 mit € 734,- festzusetzen.

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.

Im Rahmen der vorliegenden Beschwerde sind keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, da der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.11.2016, 2006/15/0084 die Frage des Ausschlusses von ganzjährig bezogenen Einkünften aus selbständiger Arbeit bei der Hochrechnung für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes bereits entschieden hat.

Wien, am 24. Mai 2018