

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., über die Beschwerde vom 6. Februar 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 6. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ergeben sich aus Punkt IV. der Entscheidungsgründe.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1 . Die Abgabepflichtige erzielt als Angestellte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 6. Februar 2017 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2016, mit dem aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende AMS-Gelder von 4.165,20 € als steuerpflichtig behandelt wurden. Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet sowie Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden. Anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer sei sodann ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (somit bei Hinzurechnung auch der steuerfreien Bezüge) gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies zutrefte, seien die AMS-Gelder als steuerpflichtig

behandelt und der Tarif auf ein Einkommen von demnach 19.988,93 € angewendet worden. Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2016 mit 442,00 € festgesetzt.

**2.** Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 6. Februar 2017 fristgerecht Beschwerde. Sie sei im Jahr 2016 das ganze Jahr über als Dienstnehmerin bei der X-GmbH beschäftigt gewesen. Vom 24. September 2014 bis zum 23. September 2016 habe sie zusätzlich zu ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein „*Weiterbildungsgeld*“ nach dem AIVG 1977 erhalten, bezugsauszahlende Stelle sei das Arbeitsmarktservice Österreich gewesen. Mit dem angefochtenen Bescheid habe das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2016 unter Berücksichtigung des besonderen Progressionsvorbehaltes nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 festgesetzt. Diese Hochrechnung von Einkünften auf einen fiktiven Jahresbetrag sei dann nicht geboten, wenn ohnedies ganzjährig Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bezogen worden seien (Hinweis auf BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014, und LStR 2002 Rz 114).

**3.** Am 14. März 2017 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung mit einer zum angefochtenen Bescheid gleich lautenden Begründung. Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden allerdings die steuerpflichtigen Einkünfte, soweit sie auf den Zeitraum des Bezuges der AMS-Gelder entfielen, mit 11.990,25 € als „*Einkommen ohne Umrechnung*“ nunmehr aus der Hochrechnung herausgenommen. Da sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (somit bei Hinzurechnung auch der steuerfreien Bezüge) gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 auch gegenüber dieser Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe, seien die AMS-Gelder - wie bisher - als steuerpflichtig zu behandeln und der Tarif auf ein Einkommen von 19.988,93 € anzuwenden. Die Einkommensteuer wurde für das Jahr 2016 wiederum mit 442,00 € festgesetzt.

**4.** Am 20. März 2017 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung wiederholte sie ihr bisheriges Vorbringen.

**5.** Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2018, GZ. RV/3100532/2017, wurde der Beschwerde vom 6. Februar 2017 gemäß § 279 BAO Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wurde abgeändert. Eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 habe nicht zu erfolgen, und zwar auch nicht hinsichtlich jener Teile, die außerhalb der Zeit der Bildungsteilzeit zugeflossen seien, wenn neben dem Bildungsteilzeitgeld ganzjährig nicht bloß geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen werden (Hinweis auf VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084). Der Beschwerde sei daher Folge zu geben und das im Jahr 2016 von der Abgabepflichtigen erzielte steuerpflichtige Einkommen ohne Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern.

Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil das Erkenntnis im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen sei.

6. Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2018, GZ. RV/3100532/2017, hat das Finanzamt am 8. Februar 2018 außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

7. Mit Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0028, hat der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der vorliegende Revisionsfall gleiche in Sachverhalt und Rechtsfrage im Wesentlichen jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 27. März 2019, Ra 2018/13/0024, auf das gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wurde, entschieden habe. Aus den in diesem Erkenntnis dargestellten Gründen sei auch das mit der vorliegenden Revision bekämpfte Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

## II. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) steht in einem Dienstverhältnis zur X-GmbH, aus ihrer Tätigkeit als Angestellte erzielt sie steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Streitjahr 2016 war sie durchgehend vom 1. Jänner bis 31. Dezember bei diesem Arbeitgeber beschäftigt, die steuerpflichtigen Bezüge betrugen 18.296,82 € (lt. KZ 245 des Lohnzettels).

Aufgrund einer mit dem Arbeitgeber vereinbarten Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG bezog die Bf. vom 24. September 2014 bis 23. September 2016 zusätzlich zu ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Bildungsteilzeitgeld nach § 26a AIVG 1977, bezugsauszahlende Stelle war das Arbeitsmarktservice Österreich. Dieses Bildungsteilzeitgeld betrug im Streitjahr 2016 für den Zeitraum 1. Jänner bis 23. September 4.165,20 € (267 Tage x 15,60 €/Tag).

Während der aufrechten Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG war die Bf. für ihren Arbeitgeber im Rahmen einer Teilbeschäftigung tätig, wobei der monatliche Bruttolohn im Streitjahr 2016 (Jänner bis September) 1.607,45 € betrug. Nach dem Ende der Bildungsteilzeit war die Bf. wiederum im Rahmen einer Vollbeschäftigung tätig, wobei der monatliche Bruttolohn im Streitjahr 2016 (Oktober bis Dezember) 2.571,92 € betrug. Den Lohn-/Gehaltsabrechnungen zufolge gliedern sich die Einkünfte im Jahr 2016 auf wie folgt:

	Bruttobezüge laufend	Sozialversi- cherung laufend	Sonderzahlungen	Sozialversicherung Sonderzahlungen	Steuerpflichtige Bezüge (ohne Sonderzahlungen)
Jänner	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
Februar	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
März	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
April	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
Mai	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €

Juni	1.607,45 €	275,20 €	1.607,45 €	259,13 €	1.332,25 €
Juli	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
August	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
September	1.607,45 €	275,20 €			1.332,25 €
Oktober	2.571,92 €	466,03 €			2.105,89 €
November	2.571,92 €	466,03 €	1.687,82 €	288,95 €	2.105,89 €
Dezember	2.571,92 €	466,03 €			2.105,89 €

2. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. März 2017 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit 442,00 € fest, wobei der besondere Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangte. Nachdem die Bf. im Veranlagungsjahr für 267 Tage Bildungsteilzeitgeld bezog, wurde die Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 unter Hochrechnung der außerhalb der Zeit des Bezuges dieser AMS-Gelder erzielten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berechnet. Die auf den Zeitraum des Bildungsteilzeitgeldbezuges entfallenden, mit 11.990,25 € ermittelten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden als „*Einkommen ohne Umrechnung*“ zwar aus der Hochrechnung herausgenommen, sodann jedoch bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes erfasst, indem die auf einen Jahresbetrag umgerechneten steuerpflichtigen Einkünfte um die auf den Zeitraum des Bildungsteilzeitgeldbezuges entfallenden steuerpflichtigen Einkünfte erhöht wurden.

Auf das so nach Abzug der Sonderausgaben errechnete fiktive Einkommen wurde der Steuertarif angewendet. Für die sich solcherart ergebende Einkommensteuer (nach Abzug der Absetzbeträge) wurde ein Durchschnittssteuersatz von 16,30 % ermittelt. Bei Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes auf das von der Bf. tatsächlich erzielte steuerpflichtige Einkommen hätte sich eine Einkommensteuerfestsetzung von 1.027,00 € ergeben. Da sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (somit bei Hinzurechnung auch der AMS-Gelder) gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer (von 442,00 €) ergab, wurden die AMS-Gelder als steuerpflichtig behandelt.

3. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den vorgelegten Lohn-/Gehaltsabrechnungen, der Meldung betreffend die Bildungsteilzeit und der vom Produktmanagement übermittelten Gegenüberstellung der Hoch-/Kontrollrechnung für das Jahr 2016, die als Beilage 1 auch einen Bestandteil des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2018, GZ. RV/3100532/2017, bildete.

Streit besteht darüber, wie das Bildungsteilzeitgeld von 4.165,20 € im Zuge der ArbeitnehmerInnenveranlagung zu erfassen ist.

### III. Rechtslage

### **1. Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes:**

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.

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 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 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) 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.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

### **2. Bestimmungen des Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetzes (AVRAG):**

Gemäß § 11a Abs. 1 AVRAG können Arbeitnehmer/innen und Arbeitgeber/innen schriftlich eine Herabsetzung der wöchentlichen Normalarbeitszeit des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin um mindestens ein Viertel und höchstens die Hälfte (Bildungsteilzeit) für die Dauer von mindestens vier Monaten bis zu zwei Jahren vereinbaren, sofern das Arbeitsverhältnis ununterbrochen sechs Monate gedauert hat. Die in der Bildungsteilzeit vereinbarte wöchentliche Normalarbeitszeit darf zehn Stunden nicht unterschreiten. Eine neuerliche Bildungsteilzeit kann frühestens nach dem Ablauf von vier Jahren ab dem Antritt der letzten Bildungsteilzeit (Rahmenfrist) vereinbart werden. Die Bildungsteilzeit kann auch in Teilen vereinbart werden, wobei die Dauer eines Teils mindestens vier Monate zu betragen hat und die Gesamtdauer der einzelnen Teile innerhalb der Rahmenfrist, die mit Antritt des ersten Teils der Bildungsteilzeit zu laufen beginnt, zwei Jahre nicht überschreiten darf.

### **3. Bestimmungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes 1977 (AIVG 1977):**

Gemäß § 26a Abs. 1 AIVG 1977 gebührt Personen, die eine Bildungsteilzeit gemäß § 11a AVRAG in Anspruch nehmen und die Anwartschaft auf Arbeitslosengeld erfüllen, für die vereinbarte Dauer ein Bildungsteilzeitgeld bei Erfüllung näher genannter Voraussetzungen.

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG 1977 gilt § 26 Abs. 2 und 5 bis 8 AIVG 1977 mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

Gemäß § 26 Abs. 8 AIVG 1977 gilt das Weiterbildungsgeld als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400.

#### IV. Erwägungen

1. Die Bf. vereinbarte mit ihrem Arbeitgeber für die Zeit vom 24. September 2014 bis 23. September 2016 eine zweijährige Bildungsteilzeit nach § 11a AVRAG. Während dieser Zeit wurde ihre wöchentliche Normalarbeitszeit herabgesetzt, sie war für ihren Arbeitgeber nur mehr im Rahmen einer Teilbeschäftigung tätig. Die Bf. bezog während der zweijährigen Bildungsteilzeit zusätzlich zu ihren (verminderten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Bildungsteilzeitgeld nach § 26a AIVG 1977, bezugsauszahlende Stelle war das Arbeitsmarktservice Österreich. (Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde handelte es sich dabei nicht um ein „*Weiterbildungsgeld*“ nach § 26 AIVG 1977, das aufgrund einer - hier nicht gegebenen - Bildungskarenz nach § 11 AVRAG zustünde.)

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind nicht nur das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe, sondern auch an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Das Bildungsteilzeitgeld gilt aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung (vgl. § 26a Abs. 5 AIVG 1977 iVm § 26 Abs. 8 AIVG 1977) als solche Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (vgl. auch Jakom/Laudacher, EStG, 2019, § 3 Rz 16). Das im Streitjahr 2016 vom Arbeitsmarktservice Österreich ausbezahlte Bildungsteilzeitgeld von 4.165,20 € ist somit gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit, wobei diese Bezüge grundsätzlich eine Hochrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 auslösen .

2. 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 (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (55. Lfg 2013) zu § 3 EStG Tz 36). Die Hochrechnung betrifft nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der angeführten Transferleistungen bezogen wurden („für das restliche Kalenderjahr“). Die 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. Die Regelung ist verfassungskonform (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2019, § 3 Rz 120).

3. Im streitgegenständlichen (aufhebenden) Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0028, hat der Verwaltungsgerichtshof begründend gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf sein Erkenntnis vom 27. März 2019, Ra 2018/13/0024, verwiesen. Darin führte er aus wie folgt:

„ 13 Es ist unstrittig, dass der Mitbeteiligte Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (Weiterbildungsgeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres (22. April bis 8. Juli) bezogen hat. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist damit "der Tatbestand" des § 3 Abs. 2 EStG 1988 "erfüllt", sodass die in dieser Bestimmung "angeordnete Rechtsfolge einzutreten" hat (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/0118; 6.7.2006, 2002/15/0202; 22.11.2006, 2006/15/0084, VwSlg 8181/F; vgl. auch VwGH 22.2.2017, Ro 2016/13/0004, Rn. 23).

14 Strittig kann entgegen dem Begründungsduktus des Bundesfinanzgerichtes auch nicht sein, ob die während des steuerfreien Bezuges erhaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit "in die Hochrechnung einzubeziehen" sind. Dass dies nicht der Fall sein soll, ist dem Gesetz (trotz der Wiederholung des Artikels "die") auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit deutlich zu entnehmen. Gegenteiliges macht im vorliegenden Fall auch das Finanzamt nicht geltend.

15 Streitpunkt des Verfahrens ist vielmehr - im Rahmen der näheren Bestimmung der in § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordneten "Rechtsfolge" - die Frage, ob eine Hochrechnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie außerhalb des Zeitraums des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges erzielt wurden, zu unterbleiben hat, wenn während des ganzen Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden.

16 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).

17 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 BGBl. 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, BGBl. I Nr. 139) oder von Bildungsteilzeitgeld während einer Bildungsteilzeit (eingeführt mit dem SRÄG 2013, BGBl. I Nr. 67) kann in dieser Hinsicht nichts anderes gelten als für die Fälle einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses, auf die sich die mit BGBl. Nr. 606/1987 ursprünglich in das EStG 1972 eingefügte Regelung damals nur

*bezog. Eine Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses oder ein völliges Fehlen von Zuflüssen aus dem noch bestehenden oder schon beendeten Beschäftigungsverhältnis wird in § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht vorausgesetzt.*

*18 Für den Fall des Bezuges von Leistungen aus einem Sozialplan neben Arbeitslosengeld wurde dies in dem in der Revision ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2003, 97/13/0118, schon zum Ausdruck gebracht. Für die Fälle des Weiterbildungs- oder Bildungsteilzeitgeldes ist das Bundesfinanzgericht in einer Mehrzahl neuerer Entscheidungen, auf die im vorliegenden Fall nicht eingegangen wurde (vgl. zu einer diesbezüglichen "Änderung der Rspr-Linie des BFG" Jakom/Laudacher EStG, 2018, § 3 Rz 122), unter Hinweis u.a. auf das Erkenntnis vom 26. März 2003 zum gleichen Ergebnis gekommen (vgl. aus der Zeit vor dem hier angefochtenen Erkenntnis etwa BFG 21.5.2014, RV/5100789/2014; 13.10.2016, RV/7104596/2016; 28.10.2016, RV/4100823/2015; 12.12.2016, RV/3100968/2016; 14.12.2016, RV/7102713/2012; 16.2.2017, RV/7100500/2017). Dabei wurde 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).*

*19 Im vorliegenden Fall trat das steuerfreie Weiterbildungsgeld an die Stelle davor und danach erhaltener Bezüge. Die in der angefochtenen Entscheidung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2006, 2006/15/0084, VwSlg 8181/F, gestützte Ansicht, eine Hochrechnung dieser Bezüge habe zu unterbleiben, trifft aus den dargestellten Gründen nicht zu, weshalb der Revision stattzugeben und das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.“*

**4.** Aufgrund des streitgegenständlichen (aufhebenden) VwGH-Erkenntnisses vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0028, steht fest, dass eine Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie außerhalb des Zeitraums des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes erzielt wurden, zu erfolgen hat. Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Zur Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 verwies der Verwaltungsgerichtshof auf Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes (etwa BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016; BFG 13.12.2017, RV/5101476/2016). Demnach muss es zu einer Hochrechnung jener Bezüge kommen, die für die Dauer der Bildungsteilzeit durch das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld ersetzt wurden. Eine doppelte Erfassung während des steuerfreien Bezuges weiterlaufender nicht steuerfreier Bezugsteile ist zu vermeiden.

Legt man diese Grundsätze auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um, die der Bf. von ihrem Arbeitgeber, bei dem sie nach ihrer Bildungsteilzeit vollbeschäftigt



war, zugeflossen sind und von denen die Einkommensteuer monatlich im Wege des Lohnsteuerabzugs (vor)erhoben wurde, so ergibt sich Folgendes:

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. nochmals 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).

Die hochzurechnenden Einkünfte ermitteln sich somit wie folgt:

Übermittelte Lohnzettel (KZ 245)	1 8 . 296 , 82 €
Einkünfte ohne Umrechnung ( 1.332,25 € x 12 Monate)	1 5 . 987 , 0 0 €
Hochzurechnende Einkünfte	2.309 , 82 €

**5.** Der Hochrechnung (Umrechnung) auf ein Jahreseinkommen unterliegen die *Einkünfte* und damit der um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten gekürzte Betrag (vgl. *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 3 Tz 28/2). Tatsächlich angefallene Werbungskosten werden somit in Entsprechung des Nettoprinzips bereits bei der Ermittlung der umzurechnenden Einkünfte berücksichtigt (vgl. *Kuprian* in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG (Stand 1.7.2018, rdb.at), § 3 Rz 164, mwN).

Bei der Ermittlung der hochzurechnenden Einkünfte wurden vom Finanzamt die gesamten im Jahr 2016 angefallenen Werbungskosten als auf den Hochrechnungszeitraum entfallend erfasst (vgl. die vom Produktmanagement übermittelte Gegenüberstellung der Hoch-/Kontrollrechnung für das Jahr 2016 lt. Beilage 1 des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2018, GZ. RV/3100532/2017). Zur Vermeidung einer Verfielfachung des Werbungskostenabzuges im Wege der Hochrechnung sind jedoch nur die auf den Hochrechnungszeitraum (bzw. die letztlich hochzurechnenden Einkünfte) entfallenden Werbungskosten abzuziehen. Das Bundesfinanzgericht erachtet es - dem Finanzamt folgend (vgl. die nunmehrige Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer lt. E-Mail vom 24. Oktober 2019) - als sachgerecht, die

gesamten (ganzjährig) angefallenen Werbungskosten im Verhältnis der „*Einkünfte ohne Umrechnung*“ (15.987,00 €) bzw. der „*hochzurechnenden Einkünfte*“ (2.309,82 €) zu den gesamten steuerpflichtigen Bezügen (18.296,82 €) aufzuteilen. Für die „*Einkünfte ohne Umrechnung*“ ergibt sich somit ein Anteil von 87,38 % ( $15.987,00 / 18.296,82 * 100$ ), für die „*hochzurechnenden Einkünfte*“ ein Anteil von 12,62 % ( $2.309,82 / 18.296,82 * 100$ ).

Die Ermittlung der hochzurechnenden Einkünfte ist wie folgt zu berichtigen:

Werbungskosten gesamt:

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	1.542,74 €
--	------------

Pendlerpauschale lt. Erklärung	696,00 €
--------------------------------	----------

Einkünfte ohne Umrechnung	15.987,00 €
---------------------------	-------------

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (87,38 % von 1.542,74 €)	-1.348,05 €
---	-------------

Pendlerpauschale lt. Erklärung (87,38 % von 696,00 €)	-608,16 €
---	-----------

Einkünfte ohne Umrechnung	14.030,79 €
---------------------------	-------------

Hochzurechnende Einkünfte	2.309,82 €
---------------------------	------------

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (12,62 % von 1.542,74 €)	-194,69 €
---	-----------

Pendlerpauschale lt. Erklärung (12,62 % von 696,00 €)	-87,84 €
---	----------

Hochzurechnende Einkünfte	2.027,29 €
---------------------------	------------

**6.** Die dem Finanzamt vom Produktmanagement übermittelte Gegenüberstellung der Hoch-/Kontrollrechnung für das Jahr 2016 (vgl. Beilage 1 des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2018, GZ. RV/3100532/2017) ist hinsichtlich der „*Hochrechnung*“ wie folgt zu berichtigen:

Hochgerechnete Einkünfte: $2.027,29 / (365-266) * 365$	7.474,35 €
--	------------

Einkünfte ohne Umrechnung	14.030,79 €
---------------------------	-------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Topf-Sonderausgaben	-82,03 €
---------------------------------	----------

Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-45,00 €
---	----------

Kirchenbeitrag	-107,32 €
----------------	-----------

Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	21.270,79 €
---	-------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.894,78 €
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
Pendlereuro	-52,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.442,78 €

Ermittlung Prozentsatz für Hochrechnung:

$2.442,78 \cdot 100 / 21.270,79 = 11,48419969$	11,48 %
11,48 % von 15.823,73	1.816,56 €
Steuer sonstige Bezüge (KZ 220, 225)	127,63 €
Einkommensteuer	1.944,19 €
Anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-1.679,67 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,48 €
Festgesetzte Einkommensteuer	265,00 €

Die vorstehende Berechnung des Bundesfinanzgerichtes deckt sich mit der Berechnung des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer lt. Stellungnahme (E-Mail) vom 24. Oktober 2019. Abweichend von dieser Stellungnahme war die Steuer für die sonstigen Bezüge jedoch abzuändern. Den dem Finanzamt im Beschwerdeverfahren übermittelten Lohn-/ Gehaltsabrechnungen für die Monate Juni und November 2016 sowie dem für das Jahr 2016 übermittelten Lohnzettel sind diesbezüglich folgende Werte zu entnehmen:

Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (KZ 220)	3.295,27 €
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (KZ 225)	-548,08 €
Bemessungsgrundlage	2.747,19 €
0 % für die ersten 620,00 €	0,00 €
6 % für die restlichen 2.127,19 €	127,63 €

Der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Lohnsteuer zufolge betrage die Steuer für die sonstigen Bezüge 226,28 €. Dieser Betrag kann nicht nachvollzogen werden. Mit E-Mail vom 5. Dezember 2019 teilte der bundesweite Fachbereich Lohnsteuer dazu über Vorhalt mit, dass diesem Betrag eine fehlerhafte Berechnung zugrunde liege; die Steuer für die sonstigen Bezüge betrage im Streitfall richtigerweise - wie vom Bundesfinanzgericht ermittelt - 127,63 €.

7. Die vorstehende Umrechnungsvariante führt zu einer geringeren Einkommensteuer als die Kontrollrechnung (vgl. die vom Produktmanagement übermittelte Gegenüberstellung der Hoch-/Kontrollrechnung für das Jahr 2016). Sie ist folglich anzuwenden. Das Einkommen beträgt daher 15.823,73 € (statt 19.988,93 € lt. angefochtenem Bescheid), die festgesetzte Einkommensteuer 265,00 € (statt 442,00 € lt. angefochtenem Bescheid).

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0028; VwGH 27.3.2019, Ra 2018/13/0024) ist klargestellt, dass eine Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie außerhalb des Zeitraums des gleichzeitigen steuerfreien Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes erzielt wurden, zu erfolgen hat. Bei der Berechnung des fiktiven Jahresbetrages gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 konnte sich das Bundesfinanzgericht ebenfalls auf diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der diesbezüglich ua. auf BFG 13.12.2017, RV/5101476/2016, verwies, stützen. Die vorliegende Entscheidung ist im Sinne der zitierten Rechtsprechung ergangen, weshalb im Beschwerdefall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 9. Dezember 2019