

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf\_Adresse\_1 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 13.03.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe entsprechen jenen der Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 und sind als Bestandteil dieses Spruchs dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

#### 1 Arbeitnehmerveranlagung 2012

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 6. März 2014 reichte er seine Einkommensteuererklärung 2012 beim Wohnsitzfinanzamt ein, wobei er die Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen (Arbeitgeber) mit "01" angab. Er beantragte die Berücksichtigung von Werbungskosten (Pendlerpauschale iHv 174,00 € und 355,95 € mit dem Hinweis auf "Bauzulage 7,91 € lt Bau-KV Ang § 16").

**1.1** Dem Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13. März 2014 legte das FA Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Fa. X\_GmbH (in der Folge kurz: X GmbH) iHv 7.578,13 € und vom Insolvenz-Entgelt-Fonds iHv 541,74 € zu Grunde und anerkannte die geltend gemachten Werbungskosten. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab eine Gutschrift iHv 1.769,00 €.

**1.2** Dagegen erhob der Bf mit Schreiben vom 17. April 2014 Beschwerde. In der Begründung führte er an, es sei bei der Steuerberechnung eine zweite Meldung des

Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) außer Betracht geblieben. Er ersuche um Neuberechnung, sofern daraus ein günstigeres Ergebnis resultiere.

Als Beilagen legte er

- die Mitteilung des IEF vom 29. Jänner 2014, wonach dem Bf aus dem ehemaligen Arbeitsverhältnis mit der X\_GmbH ein Vergleichsbetrag iHv 10.500,00 € zustehe (gerichtlicher Vergleich, wonach sich die beklagte Partei verpflichtete, dem Kläger 10.500,00 € zu bezahlen; darin auch enthalten eine Kündigungsentschädigung vom 19. September bis 31. Dezember 2012),
- den gerichtlichen Vergleich zur Zahlung einer Entschädigungsleistung wegen ungerechtfertigter Entlassung und
- eine Berechnungsübersicht betreffend die Entschädigungsleistung wegen ungerechtfertigter Entlassung vor.

**1.2.1** Mit Schriftsatz vom 3. September 2014 brachte der Bf beim BFG eine **Säumnisbeschwerde** "wegen noch fehlender Entscheidung in der Beschwerde vom 17. April 2014 auf den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13. März 2014, eingebracht beim Finanzamt am 18. April 2014", ein. Diese Beschwerde wurde mit Beschluss des BFG vom 10. September 2014, RS/5100021/2014, als unzulässig zurückgewiesen, da die vom Gesetz normierte **Sechsmonatsfrist** erst am 18. Oktober 2014 geendet hätte und somit die Abgabenbehörde nicht säumig war.

**1.3** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 änderte das FA seinen Erstbescheid unter Berücksichtigung der zweiten IEF-Meldung ab und setzte die Einkommensteuer mit einer Gutschrift iHv 380,00 € (anstatt der bisherigen Gutschrift iHv 1.769,00 €) fest.

**1.3.1** Als Begründung für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 (Umrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte auf einen Jahresbetrag zur Ermittlung des Steuersatzes, wenn steuerfreie Bezüge zugeflossen sind, die nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen wurden), führte das FA an:

*"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 20.757,78 € angewendet."*

**1.3.2** Die Zurechnung der IEF-Zahlungen im Jahr 2012 begründete das FA wie folgt:

*"Nachzahlungen im Insolvenzverfahren bei Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden, gelten gemäß § 19 EStG 1988 in dem Kalenderjahr als zugeflossen,*

*für das der Anspruch besteht. Da der Anspruch auf Insolvenz-Entgelt-Zahlungen (Kündigungsentschädigungen und Urlaubsentschädigungen) gegenüber der IEF-Service GmbH (Insolvenz-Entgelt-Fonds) mit dem Austritt des Dienstnehmers begründet wurde, gelten diese Zahlungen mit dem Austritt als zugeflossen (sh UFS-Entscheidung RV/1774-W/11 v 27.7.2011, VwGH 2011/15/0185 v 19.9.2013). Generell gilt, dass Beendigungsansprüche mit dem arbeitsrechtlichen Ende des Dienstverhältnisses entstehen, dieses ist daher für die Zuordnung der Bezüge zum Kalenderjahr maßgeblich, während hingegen die Fälligkeit (bzw. der Zeitpunkt der Auszahlung) nicht entscheidend ist.*

*Da das Dienstverhältnis mit dem konkursanten Unternehmen im Kalenderjahr 2012 beendet wurde, sind die Zahlungen der Beendigungsansprüche dem Kalenderjahr 2012 zuzurechnen."*

**1.4** Der Bf stellte daraufhin am 29. Oktober 2014 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG. Als Begründung führte er an:

*"Bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte aus dem Jahr 2012 sind gemäß der Aufstellung auf Seite 1 des Bescheides vom 17.10.2014 auch die von der Einkommenssteuer befreiten Bezüge des Arbeitsmarktservices mit berücksichtigt worden, womit solche steuerbefreiten Bezüge daher auch beim steuerpflichtigen Einkommen, das der Tarifberechnung der Steuer zugrunde gelegt wird, berücksichtigt wurden.*

*Da diese Einkünfte jedoch steuerbefreit sind - gemäß EStG § 3 Abs 1 Z 5 a – ist das steuerpflichtige Einkommen für die Tarifberechnung der Steuer ohne diese steuerbefreiten Einkünfte neu zu berechnen."*

**1.5** Das FA legte am 5. Dezember 2014 die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

## **II. Verfahren vor dem BFG**

### **1 Ermittlungsverfahren**

#### **1.1 Vorhalt vom 8. Jänner 2015**

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2015 wurde dem Bf wie folgt Gelegenheit gegeben, zum bisher bekannten Sachverhalt und zu dessen voraussichtlicher rechtlicher Beurteilung Stellung zu nehmen. Außerdem wurde er ersucht, ergänzende Fragen zu beantworten und geeignete Beweismittel vorzulegen:

*"1. Bisher bekannter Sachverhalt*

*Auf Grund des Beschwerdevorbringens, bei Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 13. März 2014 sei eine zweite Meldung des Insolvenz-Entgelt Fonds unberücksichtigt geblieben, nahm das Finanzamt (FA) mit Berufungsvorentscheidung (richtig: Beschwerdevorentscheidung; Anmerkung; BVE) vom 17. Oktober 2014 eine Neuberechnung der Einkommensteuer 2012 vor, insbesondere unter Berücksichtigung weiterer Bezüge aus dem IEF iHv 9.449,66 €. Auch die Zuordnung dieser Bezüge als Zufluss im Jahr 2012 wurde seitens des FA ausführlich begründet. Das FA ging von einem*

*Bezug von Arbeitslosengeld für insgesamt 198 Tage iHv 3.778,20 € einerseits und einem laufenden Bezug iHv insgesamt 17.569,53 € andererseits aus.*

*Dieser Sachverhalt blieb im Rahmen des Vorlageantrages vom 29. Oktober 2014 unbestritten und darf daher als richtig angenommen werden.*

## **2. Beschwerdevorbringen**

*Bestritten wurde dagegen, dass die von der Einkommenssteuer befreiten Bezüge des Arbeitsmarktservices bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte mit zu berücksichtigen, das heißt für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen seien. Wegen der Steuerfreiheit dieser Einkünfte sei das steuerpflichtige Einkommen für die Tarifberechnung der Steuer ohne diese steuerbefreiten Einkünfte neu zu berechnen.*

## **3. Rechtslage**

*Richtig ist, dass gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988 das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld (im vorliegenden Fall ein Betrag iHv 3.778,20 €) und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit sind.*

*Abs 2 leg.cit. enthält jedoch folgende Regelung:*

*'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 Kalenderjahrs, 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.'*

*Im Kommentar Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) findet sich zu dieser Bestimmung folgende Erläuterung:*

### **§ 3 Abs 2 - Hochrechnung der Erwerbseinkünfte**

*Durch das 3. AbgÄG 1987, BGBI 606, erhielt die Z 4 des § 3 EStG 1972 mit Wirksamkeit schon ab der Veranlagung bzw dem Jahresausgleich 1987 einen neuen zweiten Absatz, der das Arbeitslosengeld, die Notstandshilfe, die Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete sowie gleichartige Bezüge auf Grund landesgesetzlicher Regelungen betraf. Das EStG 1988 hat diese Regelung als eigenen Abs 2 in den § 3 aufgenommen und mit Wirksamkeit ab der Veranlagung bzw dem Jahresausgleich 1989 auch noch auf bestimmte Bezüge nach dem Heeresgebührengesetz 1985 (nunmehr Heeresgebührengesetz 2001) - siehe Tz 28 - und dem Zivildienstgesetz 1986 - siehe*

Tz 29 - ausgedehnt. Abschn I Art I Z 4 AbgÄG 1989, BGBI 660, trägt lediglich der Neufassung des § 3 Abs 1 Z 22 lit a durch Abschn I Art I Z 3 leg cit Rechnung und beschränkt sich im Übrigen auf eine nunmehr präzise Umschreibung jener Bezüge nach dem Zivildienstgesetz, die nach § 3 Abs 2 zu behandeln sind.

Zweck der Regelung - so die Erl zur RV 277 BlgNR 17. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die oben aufgezählten steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Jahresausgleichszeitraum, 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 des Jahresausgleichs erhaltenen Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber des 3. AbgÄG 1987 und ihm folgend des EStG 1988 dazu gefunden, den Jahresausgleichs- bzw Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbs- bzw Pensionseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden (zur Einbeziehung auch ausländischer Einkünfte in die Hochrechnung vgl VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0065, 0066, § 3 EStG 1988 E 46). Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen (zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kapitaleinkünfte), sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbs- oder Pensionseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (zur Berechnung vgl Rz 118 der LStR 2002)....

Verfassungsrechtliche Bedenken, die gegen die Gesetzesstelle erhoben wurden, insbesondere weil das Karenzurlaubsgeld oder an dessen Stelle tretende Ersatzleistungen davon (entgegen der oben erwähnten RV) ausgenommen blieben und Zeiträumen gleichgestellt wurden, in denen überhaupt keine Einkünfte bezogen worden sind, hat der VfGH nicht geteilt und sie, noch den zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1972 betreffend, im E 28. 6. 1990, G 71 ua/90, § 3 EStG 1972 E 41, als mit der Verfassungsrechtslage in Einklang stehend befunden."

#### 4. Vorläufiges Ergebnis

Nach der Aktenlage hat das FA mit Berufungsvorentscheidung ( richtig: Beschwerdevorentscheidung; Anmerkung) vom 17. Oktober 2014 der angeführten Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 entsprechend offensichtlich korrekt zunächst die Einkommensteuerbelastung unter Anwendung der Umrechnungsvariante ermittelt (zunächst werden die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des

*Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet und ein Durchschnittssteuersatz errechnet). Dann wurde der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen angewendet.*

*Anschließend wurde mittels Kontrollrechnung (Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn) der "Günstigkeitsvergleich" zwischen beiden Varianten angestellt. Nachdem im vorliegenden Fall die Kontrollrechnung eine niedrigere Steuerbelastung ergab, wurde diese Variante der BVE vom 17. Oktober 2014 zu Grunde gelegt. Zur leichteren Nachvollziehbarkeit der angeführten Berechnungsvarianten sind in den Beilagen die Berechnungen detailliert dargestellt.*

*Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme!*

**5. Ergänzende Frage:**

*Nach § 16 des "KOLLEKTIVVERTRAGES FÜR ANGESTELLTE DER BAUWEWERBE UND DER BAUINDUSTRIE" in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung beträgt die Bauzulage auf Baustellen je Arbeitstag € 7,91. In Ihrer Einkommensteuererklärung haben Sie unter Kennzahl 724 (sonstige Werbungskosten...) einen Betrag iHv 355,95 € (somit eine Bauzulage für 45 Tage) als Werbungskosten geltend gemacht.*

*In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass eine steuerrechtliche Bestimmung, wonach die durch den Arbeitgeber nicht an den Arbeitnehmer ausbezahlte Bauzulage pauschal als Werbungskosten zu berücksichtigen wäre, nicht existiert. Der pauschal als Werbungskosten geltend gemachte Betrag iHv 355,95 € wäre somit nicht anzuerkennen.*

*Sollten Ihnen jedoch im Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit auf den Baustellen Aufwendungen entstanden sein, wären diese Aufwendungen in geeigneter Form konkret als Werbungskosten geltend zu machen und belegmäßig nachzuweisen (vergleiche auch die Judikatur des VwGH vom 31.01.2001, 99/13/0245 und vom 23.10.1990, 89/14/0179, sowie die Berufungsentscheidung des UFS vom 30. September 2011, RV/0729-G/09).*"

Als Beilage wurde eine rechnerische Darstellung sowohl der "Umrechnungsvariante" (Abgabennachforderung iHv 3.009,48 €), als auch der "Kontrollrechnung" (Abgabennachforderung iHv 1.389,00 €) mitgesendet.

**1.1.1 Dazu nahm der Bf mit Schreiben vom 22. Jänner 2015 Stellung:**

*"Zu 4. Vorläufiges Ergebnis:*

*Zu Ihrem vorläufigem Ergebnis darf ich Ihnen mitteilen, dass der Absatz 2 des § 3 EStG 1988 gemäß Ihren Berechnungsblättern zu der 'Umrechnungsvariante' und zu der 'Kontrollrechnung' nicht erfüllt wird.*

*Einerseits liegt die Steuer mit der Berücksichtigung des Steuersatzes der Umrechnungsvariante über der anrechenbaren Lohnsteuer, was eine unmögliche Steuernachzahlung bei der Arbeitnehmerveranlagung bedeuten würde.*

Und andererseits liegt der Steuerbetrag ermittelt aus dem Einkommen mit dem Steuersatz der Umrechnungsvariante über dem Steuerbetrag der Kontrollrechnung, was bei der festzusetzenden Steuer gemäß Absatz 2 § 3 EStG 1988 ebenfalls nicht sein darf.

Auszug aus Absatz 2 § 3 EStG 1988:

*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."*

*Womit daher kein Einbeziehen von steuerbefreiten Einkünften in das Einkommen der Steuerberechnung für die Arbeitnehmerveranlagung 2012 erfolgen darf.*

Zu 5. Ergänzende Frage:

*Zu der Bauzulage darf ich Ihnen mitteilen, dass die angesetzte Bauzulage als Taggeld-Zulage für Baustellenbesuche - regelmäßig wurden 5 Baustellen besucht grundsätzlich eine Reiseaufwandsentschädigung ist und diese somit bei vorliegenden Voraussetzungen aufgrund lohngestaltender Vorschriften als Teil des Arbeitslohns zu gewähren ist. Wie bei anderen Geldern aus lohngestaltenden Vorschriften auch, wie z. B. bei einer Differenz zum amtlichen Kilometergeld bei einer betrieblichen Privat-PKW Nutzung, können solche Beträge im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 lit. 9. EStG 1988) geltend gemacht werden.*

*Soweit ich mich noch an die Abgabe des Formulars am Finanzamt in A erinnern kann, habe ich die Bauzulage auch nur angegeben, weil ich aufgrund der Arbeitgeber-Entlassung im Jahr 2012 kein Fahrtenbuch des Firmen-Pkw's mehr zur Verfügung hatte, aus dem die notwendigen Angaben zu den Baustellenbesuchen (Dienstreisen - Taggeld, § 16, 17 KV Ang, Bau) zu ersehen sind."*

**1.2** Nach Übermittlung der bisherigen Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens an das FA, Stellungnahme und Neuberechnung der Umrechnungsvariante durch das FA wurde dem Bf mit weiterem **Vorhalt vom 11. Februar 2015** Folgendes mitgeteilt:

*"1. Die Berechnung der "Umrechnungsvariante" wird abgeändert. Grund hierfür ist die Nichteinbeziehung der IEF-Bezüge in die "Umrechnungsbasis" im Rahmen der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes. Die IEF-Bezüge sind nicht als laufender Bezug zu qualifizieren. An dem im Vorhalt vom 8. Jänner 2015 dargestellten steuerlichen Ergebnis tritt hierdurch jedoch keine Änderung ein. Auch im Rahmen der Neuberechnung wurde mittels Kontrollrechnung (Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn) der "Günstigkeitsvergleich" zwischen beiden Varianten angestellt. Dabei ergibt die Kontrollrechnung im vorliegenden Fall eine niedrigere Steuerbelastung, weshalb diese Berechnungsvariante nach dem Gesetz der Steuerberechnung zu Grunde zu legen ist.*

*2. Mit Vorhalt vom 8. Jänner 2015 wurde Ihnen Gelegenheit gegeben, im Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit auf den Baustellen entstandene Aufwendungen in geeigneter Form konkret als Werbungskosten geltend zu machen und belegmäßig*

nachzuweisen. Da dies bisher im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung nicht erfolgt ist, war von der Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten auszugehen.

3. Zur leichteren Nachvollziehbarkeit der steuerlichen Auswirkung werden Ihnen beide Berechnungsvarianten (Umrechnungs- und Kontrollrechnung, jeweils mit und ohne Berücksichtigung der Werbungskosten iHv 355,95 €) in den Beilagen zur Verfügung gestellt."

**1.2.1** Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18. Februar 2015 nahm der Bf wie folgt dazu Stellung:

*"Zu 1. IEF-Bezüge kein laufender Bezug:*

*Ihrer Anmerkung, dass der IEF-Bezug nicht als laufender Bezug zu werten ist und daher nicht für die Berechnung der Umrechnungsvariante heranzuziehen ist, darf ich widersprechen und Ihnen zu Ihrer Information mitteilen, dass gemäß dem Insolvenz-Entgeltssicherungsgesetz IESG §§ 3 und 3a, insbesondere jeweils Abs 1, der IEF-Bezug sehr wohl ein laufender Bezug ist, welcher aus den gesicherten Ansprüchen (inclusive Beiträge zur Sozialversicherung usw) aus einem Dienstverhältnis oder vorhergehenden Dienstverhältnis entsteht.*

*Womit daher die Einkünfte aus der Insolvenz-Entgeltleistung als laufender Bezug für das Kalenderjahr 2012 bei der Umrechnung des Steuersatzes entsprechend dem EStG 1988 § 3 Abs 2 zu berücksichtigen sind.*

*Was in weiterer Folge bedeutet, dass die Anmerkungen meiner Stellungnahme an Sie vom 22.01.2015 vollinhaltlich aufrecht bleiben und kein Einbeziehen von steuerbefreiten Einkünften in die Berechnung für den Steuersatz erfolgen darf, weil die Randbedingungen für diese Berechnungsmethode nicht erfüllt werden.*

**Zu.2. Werbungskosten - Bauzulage:**

*Die angegebene Bauzulage, welche ersatzweise aufgrund keines zur Verfügung stehenden Fahrtenbuches angesetzt wurde (für den Zeitraum der Beschäftigung bei der X\_GmbH\_1 ), steht laut KV Angestellte Bau 2011; siehe Anhang zu § 16, je Arbeitstag mit einem Betrag von € 7,91 zu (angemessener Mehraufwand, da eine genauere Ermittlung wegen dem fehlenden Fahrtenbuch nicht möglich war).*

*Da kein höherer Betrag als der kollektivvertragliche Mehraufwand einer Bauzulage als Taggeld je Arbeitstag angesetzt wurde, war daher kein Differenzbetrag über dem kollektivvertraglichen Mehraufwandsbetrag angesetzt worden, welcher konkret zu belegen gewesen wäre.*

*Womit der Mehraufwand von Dienstreisen auf Baustellen durch einen kollektivvertraglichen Anspruch (lohngestaltende Vorschrift) zugestanden und geregelt wurde und mit 45 geleisteten Arbeitstagen bei der Firma B (überlassen durch die X\_GmbH\_ , für die Projektabwicklung im Fernwärmeleitungsbau) daher einen Bettag von*

€ 355,95 ergab, welcher im Sinne des EStG 1988 § 16 Abs 1 lit 9 bei den Werbungskosten der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 angesetzt wurde.

*Diese Bauzulage (Taggeld für Baustellenbesuche) kam auch bei der Verhandlung am LG Linz der IEF-Sache kurz vor und es wurde gesagt, dass aufgrund der zusätzlichen und aufwendigen Klärungen zu diesem Anspruch (Bauzulage / Taggeld für Baustellenbesuche aus der Beschäftigung bei der X\_GmbH\_) die Bauzulage bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 geltend gemacht werden soll."*

Als Beilage fügte der Bf ein von ihm am Tag der "ungerechtfertigten Entlassung" (19.9.2012) angefertigtes Telefax-Schreiben an die X GmbH als ehemalige Arbeitgeberin betreffend Übergabe der firmeneigenen Schlüssel und die offene Gehaltsforderung für den Zeitraum Juli bis September 2012 bei. Als Anlage ist ein "Fahrtenbuchauszug für September" angeführt.

## **2 Entscheidungswesentlicher Sachverhalt**

Der unter Punkt "I. Verfahren vor dem Finanzamt" dargestellte Sachverhalt, insbesondere der in den Punkten "1. Bisher bekannter Sachverhalt", "4. Vorläufiges Ergebnis" und "5. Ergänzende Frage" des Vorhalts des BFG vom 8. Jänner 2015 (siehe oben, Punkt II. 1.1) zusammengefasste Sachverhalt wird dem gegenständlichen Erkenntnis als entscheidungswesentlich zu Grunde gelegt.

## **3 Beweiswürdigung**

Der oben in Punkt 2 angeführte Sachverhalt ergibt sich vollständig und widerspruchsfrei aus der Aktenlage und wird vom Bf nicht bestritten. Gerügt wurde lediglich die Einbeziehung des Arbeitslosengeldes als steuerfreie Einkünfte (iHv 3.778,20 €) in die Steuerberechnung laut Beschwerdevorentscheidung vom 17.10.2014 im Rahmen der "Kontrollrechnung" (siehe Vorlageantrag vom 29.10.2014, sowie die Vorhaltsbeantwortungen vom 22.1.2015 und 18.2.2015)

## **4 Rechtliche Beurteilung**

### **4.1 Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Zur Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 samt Kommentarmerkungen und Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird auf die Ausführungen in Punkt 3. "Rechtslage" des Vorhaltes vom 8. Jänner 2015 verwiesen.

Auf Grund der Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 sind die – neben den gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 ausbezahlten steuerfreien Bezüge iHv 3.778,20 € (Arbeitslosengeld) – für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

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.

Das FA hat in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 auf diese Rechtslage bereits zutreffend hingewiesen.

#### **4.1.1 Erläuterungen zur Regierungsvorlage und Judikatur**

Wie bereits mit Vorhalt des BFG vom 8. Jänner 2015 (Punkt 3. Rechtslage) unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien zur in Rede stehenden Bestimmung und auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw des Verfassungsgerichtshofes dargelegt, soll diese Regelung einen rechtpolitisch unerwünschten Effekt beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte 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 sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf. Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Das Arbeitslosengeld ist demnach zwar steuerfrei. Jedoch werden zur Ermittlung des Steuersatzes die nichtselbständigen Einkünfte, die tatsächlich nur für einen Teil des Jahres bezogen wurden, fiktiv auf das ganze Jahr hochgerechnet und so der Steuersatz ermittelt, der anzuwenden wäre, wenn die nichtselbständigen Einkünfte ganzjährig bezogen worden wären. Dieser Steuersatz wird sodann auf das tatsächlich bezogene steuerpflichtige (nicht jedoch auf das steuerfreie Arbeitslosengeld!) Einkommen angewendet und so die Einkommensteuer ermittelt. Schließlich wird mittels der **Kontrollrechnung** festgestellt, ob die so errechnete Einkommensteuer höher ist als die Steuer, die sich ergeben würde, wenn das Arbeitslosengeld besteuert würde (also nur bei der Kontrollrechnung kommt das steuerfreie Arbeitslosengeld zum Ansatz). Festzusetzen ist die jeweils niedrigere Steuerbelastung.

Als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen wurde ausdrücklich (im letzten Satz) normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Einschränkung folgt, dass der Gesetzgeber einerseits

bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und andererseits aber sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024). Es ist also nach dem Gesetz stets eine Kontrollrechnung durchzuführen, um eine höhere Steuerlast zu vermeiden.

Mit Erkenntnis vom 26.7.2006, 2006/15/0065 hat der VwGH im Fall einer Beschwerdeführerin, die den überwiegenden Teil des Jahres Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz und Arbeitslosengeld für 58 Tage bezogen hatte, wörtlich ausgeführt:

"Bei § 3 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um eine Bestimmung zur Ermittlung des Steuertarifs. Sie dient der Berechnung des Steuersatzes beim Bezug bestimmter steuerfreier Transferleistungen (u.a. Arbeitslosengeld), um den rechtspolitisch unerwünschten Effekt der Milderung der Steuerprogression auszuschließen, der sich ergibt, wenn in einem Kalenderjahr steuerfreie Transferzahlungen mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 3, Tz. 35). Die Einbeziehung der im restlichen Kalenderjahr erzielten ausländischen Einkünfte in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 leg.cit. bewirkt somit lediglich eine der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechende Besteuerung der Österreich zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte und keine abkommenswidrige Besteuerung der in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dass in die Umrechnung der Auslandseinkünfte auch andere als grundsätzlich nach dem laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte einbezogen worden wären, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Eine Rechtswidrigkeit des zur Zl. 2006/15/0066 angefochtenen Bescheides wird daher auch zu diesem Beschwerdepunkt nicht aufgezeigt."

#### 4.1.2 Ergebnis der rechtlichen Beurteilung

Aufgrund des Bezugs steuerfreier Einkünfte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2012 wurden die im § 3 Abs 2 EStG 1988 gesetzlich vorgesehene Hochrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einen Jahresbetrag sowie eine Kontrollrechnung (unter Einbeziehung der steuerfreien Einkünfte) vorgenommen. Wie aus den dem Bf mit Vorhalt vom 11.2.2015 übermittelten Berechnungen ("Umrechnungsvariante" und "Kontrollrechnung") ersichtlich, erwies sich aufgrund des Günstigkeitsvergleiches gemäß § 3 Abs 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz des EStG 1988 die Behandlung des Arbeitslosengeldes iHv 3.778,20 € als steuerpflichtige Einkünfte im **Rahmen der Kontrollrechnung** als die für den Bf günstigere Berechnung (Abgabengutschrift iHv 380,00 €). Die Steuerberechnung im Rahmen der Umrechnung gemäß § 3 Abs 2 erster Unterabsatz des EStG 1988 ergab dagegen eine geringere Abgabengutschrift iHv 331,00 €.

Das für den Bf im Rahmen der Kontrollrechnung ermittelte steuerpflichtige Einkommen iHv 20.757,78 € war daher der Besteuerung zu Grunde zu legen. Auf den Einwand des Bf, die "Einkünfte aus der Insolvenz-Entgeltleistung" seien bei der Umrechnung des Steuersatzes als laufender Bezug zu behandeln, wird nicht mehr näher eingegangen, da

sich die Steuerberechnung im Rahmen der Kontrollrechnung in jedem Fall als die für ihn steuerlich günstigere Variante herausgestellt hat und somit diese Berechnung dem Gesetz entsprechend anzuwenden ist. Außerdem ist der Bf durch die Nichteinbeziehung der IEF-Bezüge in die im Rahmen der "Umrechnungsvariante" durchgeführten Steuerberechnung (Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt) nicht beschwert.

Aus der Ausfertigung der Beschwerdevorentscheidung sind nicht beide Berechnungsvarianten ersichtlich, sodass die Einbeziehung der steuerfreien Arbeitslosengeldbezüge iHv 3.778,20 € in die Steuerberechnung laut BVE (= "Kontrollrechnung") als für den Bf nicht einsichtig erscheinen möchte. Durch Übermittlung beider Berechnungsvarianten im Rahmen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens des BFG sollten dem Bf jedoch die Berechnungsvorgänge ausreichend bekannt geworden sein.

#### **4.1.3 Berücksichtigung von Werbungskosten ("Bauzulage")**

Die Seitens des Bf geltend gemachten Werbungskosten iHv 355,95 € hat das FA sowohl mit Erstbescheid vom 13. März 2014, als auch mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2014 anerkannt. Im ergänzenden Ermittlungsverfahren durch das BFG hat der Bf als Nachweis für seine Aufwendungen im Außendienst letztlich auf einen "Fahrtenbuchauszug für September lt Anlage verwiesen", ohne jedoch diese Unterlage beizuschließen. Zur Vermeidung weiteren Ermittlungsaufwandes geht das BFG – auch im Hinblick auf die geringe steuerliche Auswirkung – vom Vorliegen entsprechender Reiseaufwendungen aus und wird der Rechtsansicht des FA nicht entgegengetreten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **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.

Die Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Rechtsfolge der Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bf für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag und die Durchführung einer "Kontrollrechnung" unmittelbar aus dem Gesetz ergibt ( § 3 Abs 2 EStG 1988 ).

Auch auf die diesbezügliche, im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung der Höchstgerichte wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

Somit hängt die Revision nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 22. April 2015