

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, über die Beschwerde vom 24.07.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 01.07.2015 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2014 bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog 2014 neben ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 435,00 für 01-12/2014 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 11.982,16. Von diesen entfielen auf die Monate 01-06/2014 € 5.052,62, auf die Monate 07-12/2014 € 6.929,54.

Die Wochenarbeitszeit der Bf. betrug in den Monaten 01-06/2016 jeweils 20 Stunden, in den Monaten 07-12/2014 jeweils 25 Stunden.

Für den Zeitraum 01.01.-30.06.2014 erhielt die Bf. aus der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung ein **Bildungsteilzeitgeld in Höhe von 2.476,08**.

Im **Einkommensteuerbescheid 2014** unterzog das Finanzamt aufgrund des Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes für 01.01.-30.06.2014 die "außerhalb" des Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes gelegenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für 07-12/2014 einer Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Dabei ging das Finanzamt von den laufenden Bezügen außerhalb des Bildungsteilzeitgeldes (365 Tage - 181 Tage = 184 Tage) von € 6.929,54 aus und gelangte zu einem Umrechnungsbetrag von € 13.746,10 ( $\text{€ } 6.929,54 / 184 \times 365$ ). Diesem rechnete es die laufenden Bezüge während des Bildungsteilzeitgeldes (€ 5.052,62) hinzu, brachte Werbungskosten (€ 132,00) und Sonderausgaben (€ 157,97) in Abzug und gelangte zu € 18.508,75. Die darauf entfallende Einkommensteuer betrug € 2.740,69 ( $(\text{€ } 18.508,75 - \text{€ } 11.000,00 / \text{€ } 14.000,00) \times \text{€ } 5.110,00$ ). Nach Abzug des Arbeitnehmerabsetzbetrages (€ 54,00) und Verkehrsabsetzbetrages (€ 291,00) verblieb eine Steuer von € 2.395,69 und ergab sich ein Durchschnittssteuersatz von 12,94% ( $\text{€ } 2.395,69 / \text{€ } 18.508,75 \times 100$ ).

In weiterer Folge zog das Finanzamt von den Einkünften von € 11.982,16 die Werbungskosten (€ 132,00) und Sonderausgaben (€ 157,97) ab, besteuerte das so errechnete Einkommen von € 11.692,19 mit dem Steuersatz von 12,94%. Die darauf entfallende Steuer von € 1.512,97 abzüglich der anrechenbaren Lohnsteuer von € 366,79 führte zur Einkommensteuernachforderung von € 1.146,18.

Aufgrund des Günstigkeitsvergleichs gemäß § 3 Abs. 2, 2. Unterabsatz, 2. Halbsatz EStG 1988 unterzog das Finanzamt daher das Bildungsteilzeitgeld der tarifmäßigen Besteuerung. Es gelangte unter Einbeziehung der anzurechnenden Lohnsteuer zu einer festgesetzten Einkommensteuer von € 445,00 (siehe Erstbescheid und BVE).

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass aufgrund des ganzjährigen Bezugs von nichtselbständigen Einkünften von ihrem Dienstgeber eine Hochrechnung nicht zu erfolgen habe. Die Hochrechnung würde eine geringere Steuerbelastung ergeben als die Kontrollrechnung:

Sie brachte von den "Sonstigen, nicht hochzurechnenden EK aus nsA" von € 11.932,16 "Sonderausgaben bei Hochrechnung" von € 157,97 in Abzug und gelangte zu einem "Hochgerechneten Einkommen" von € 11.745,19. Darauf entfiel laut Bf. eine "Einkommensteuer" von € 271,99, von der sie den "Verkehrsabsetzbetrag" (€ 217,99) und den "Arbeitnehmerabsetzbetrag" (€ 54,00) in Abzug brachte. Die "Steuer nach Abzug der Absetzbeträge" wies sie mit einer Gutschrift von € 110,00 aus.

Den "Durchschnittssteuersatz bei Hochrechnung" ermittelte sie wie folgt:

- € 110,00/11.745,19 x € 100,00 = € 0,00, "Steuer bei Hochrechnung"  
€ 11.692,19 x 0,00% = - € 110,00.

Ganzjährige nichtselbständige Einkünfte sowie nichtselbständige Einkünfte, die während des AMS- bzw. Krankengeldbezuges angefallen seien, seien gemäß § 3 Abs. 2 EStG iVm Rz. 114 LStR grundsätzlich nicht hochzurechnen. Vor oder nach einem Arbeitslosengeld bezogene Einkünfte seien einer Umrechnung (Hochrechnung) zu unterziehen, während ganzjährig bezogene Einkünfte nicht mithochgerechnet werden dürfen (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG, Kommentar, § 3 Tz. 36, Doralt, EStG, § 3 Tz. 19/14, Jakom/Laudacher, EStG 2012, § 3 Tz. 122, jeweils unter Verweis auf VwGH vom 22.11.2006, 2006/15/0084, UFS RV/2927-W/11). Eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG sei nur für nicht ganzjährig bezogene Bezüge erforderlich. Auch nach der Entscheidung des UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13, sei keine Hochrechnung vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige neben dem Arbeitslosengeld ganzjährig geringfügige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat.

Das Finanzamt erließ eine **abweisenden Beschwerde vorentscheidung**.

Die Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein.

Im weiteren **Verfahren vor dem BFG** teilte das Finanzamt in seiner **Stellungnahme vom 14.09.2016** mit, dass bei gleichzeitigem Bezug von Transferleistungen und Arbeitseinkünften der Betrag, der auf die Arbeitseinkünfte innerhalb dieses Zeitraumes, in

dem dieser Doppelbezug vorliegt, zu errechnen und für Zwecke der Hochrechnung vorerst zu neutralisieren, aber zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes wieder zuzurechnen sei (vgl. UFS vom 10.10.2003, RV/0832-S/02). Die vom Finanzamt durchgeführte Berechnung bedürfe daher keiner Änderung. Auch die anonyme Steuerberechnung auf der Homepage des BMF führe zu demselben Ergebnis.

In **Rz. 114 LStR 2002** heißt es wie folgt:

"Hochzurechnen sind 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).

Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen.

Ebenso sind ganzjährig bezogene Pensionen sowie ganzjährig bezogene geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht bei der Hochrechnung zu berücksichtigen (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, BFG 05.03.2014, RV/6100112/2014)."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Von der Einkommensteuer sind gemäß **§ 3 Abs. 1 Z. 5 lit. a EStG 1988** das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen befreit.

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

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

Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c,... *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 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. ...

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 20.07.1999, 94/13/0024**, zum § 3 Abs. 2 EStG 1988 ua. Folgendes festgehalten:

*„Wie den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 Blg NR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. auch die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 89/14/0283). Da nämlich bei Durchführung eines Jahresausgleiches gemäß § 73 Abs. 2 EStG 1988 eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres vorgesehen und der so ermittelte "Monatslohn" für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden.“*

Diesem Erkenntnis lag zugrunde, dass der Steuerpflichtige im Zeitraum

- 01.01.-30.06. Arbeitslosengeld,
- 01.01. bis 31.03. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ("Folgeprovisionen") und
- 01.07. bis 31.12. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ("Aktiveinkünfte") bezogen hat.

In diesem Erkenntnis wurde im Wege des Jahresausgleichs die Steuer vom Finanzamt unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 660/1989 in der Weise ermittelt, dass

- die Aktiveinkünfte auf einen Jahresbetrag umgerechnet und
- danach um die Folgeprovisionen erhöht wurden.
- Auf das so nach Abzug der Sonderausgaben errechnete fiktive Einkommen wurde der Steuertarif (ohne Berücksichtigung der Steuerabsetzbeträge) angewendet und
- der Gesamtbelastungsprozentsatz festgestellt.
- Mit diesem Prozentsatz wurde sodann das tatsächlich erzielte steuerpflichtige Einkommen des Beschwerdeführers besteuert, wobei auch die Steuerabsetzbeträge Berücksichtigung fanden.

### **Im vorliegenden Fall ist die Konstellation eine "besondere":**

Die Bf. hat zwar "ganzjährig" Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vom gleichen Dienstgeber bezogen, sie hat aber für 01-06/2014 das Bildungsteilzeitgeld erhalten, das als Ersatzleistung iSd § 3 Abs. 1 Z. 5 lit. a EStG 1988 gilt. In diesem Zeitraum hat die Wochenarbeitszeit der Bf. nur 20 Stunden betragen. In den Monaten 07-12/2014 waren es 25 Wochenstunden. Dies bedeutet, dass die Wochenarbeitszeit gegenüber den nachfolgenden Monaten im Zeitraum des Bezuges des Bildungsteilzeitgeldes um 25% vermindert war.

Im "klassischen Fall" hätte die Bf. von den sechs Monaten des Bildungsteilzeitgeldbezuges mehr als vier Monate "voll", d. h. mit 25 Wochenstunden gearbeitet, für mehr als ein

Monat hätte sie nicht gearbeitet, also keine nichtselbstständigen Einkünfte erhalten, dafür aber eine entsprechende Transferleistung. Diese Konstellation hätte unzweifelhaft die Hochrechnung ausgelöst.

Hier ist es nicht zu einem gänzlichen Entfall der nichtselbstständigen Einkünfte gekommen, sondern hat die Bf. die aufgrund der Verminderung der Wochenarbeitszeit verminderten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und den Bezug der für die verminderte Wochenarbeitszeit gezahlten Transferleistung kontinuierlich und "nebeneinander" über einen Zeitraum von sechs Monaten des Jahres 2014 verteilt in Anspruch genommen.

Hält man sich den Zweck vor Augen, *"über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält"*, so geht es darum, eine über die Steuerfreistellung hinaus gehende allfällige Progressionsmilderung aufgrund der Transferleistung zu vermeiden.

Die um 25% eingeschränkte Wochenarbeitszeit wurde durch die Transferleistung abgegolten. Die in den Monaten 01-06/2014 erhaltenen Bezüge aus nichtselbstständiger Arbeit (€ 5.052,62) lagen unter jenen der Monate 07-12/2014 (€ 6.929,54). Das BildungsTEILZEITgeld - wie schon der Name sagt - gleicht nicht wie im "klassischen Fall" gänzlich fehlende Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für einen bestimmten Zeitraum aus, sondern die aufgrund der verminderten Wochenarbeitszeit geringeren Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Zeitraum 01-06/2014.

Würde nun hier nur aufgrund des Faktums eines "ganzjährigen Bezuges von nichtselbstständigen Einkünften" eine Hochrechnung mit Kontrollrechnung unterbleiben, würden die höheren Bezüge für 01-07/2014 durch das Zusammenrechnen mit den niedrigeren, mit Transferleistungen abgegoltenen Bezügen für 01-06/2014 abgeflacht und hätte dies die vom Gesetz nicht gewollten Progressionsmilderung zur Folge. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit der als "Fallschirm" dienenden Kontrollrechnung will aber gerade die über die Steuerfreistellung hinaus gehende Progressionsmilderung abfangen. Derjenige, der nach dem "klassischen Modell" einen Teil der Zeit nicht arbeitet und dafür eine Transferleistung erhält, wäre bei Außerachtlassen der Hochrechnung im hier vorliegenden Fall benachteiligt. Trotz "ganzjähriger" Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfolgte daher nach Ansicht des BFG im vorliegenden Fall die Hoch- bzw. Kontrollrechnung zu Recht.

Den **Berechnungsvorgang** an sich hat die Bf. nicht beanstandet. Das Finanzamt hat ausschließlich in die Hochrechnung die Bezüge aus nichtselbstständiger Arbeit herangezogen, die "außerhalb" des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen gelegen sind. Für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes - aber nur für diese - hat es sie jedoch wieder hinzugerechnet. Diese Vorgehensweise entspricht jener im Erkenntnis des VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024, wenngleich in dem dort zugrunde

liegenden Sachverhalt der Steuerpflichtige neben dem Arbeitslosengeld von 01.01.-30.06. nicht ganzjährig Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat, sondern nur vom 01.01. bis 31.03. aus einem früheren Dienstverhältnis und vom 01.07. bis 31.12. aus einem "Aktivbezug".

Dieser Berechnungsweise ist auch der **UFS** in seiner **Berufungsentscheidung vom 10.10.2003, RV/0832-S/02**, gefolgt, in der es ebenfalls zu überschneidenden Pensionseinkünften (01.03.-31.12.) und Arbeitslosen- und Krankengeld (01.01.-30.04.) gekommen ist. Ebenso kam es im Erkenntnis des **BFG vom 01.10.2014, RV/7101700/2013**, zur Hochrechnung der Bezüge, die außerhalb des Bezuges des Weiterbildungsgeldes (01.09.-31.12.) gelegen waren.

Wie auch im Erkenntnis des VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024, festgehalten, ist der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges regelmäßig keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen.

Mag die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnungsmethode tatsächlich bei gleichem Jahreseinkommen zu ungleichen Steuerbelastungen führen und von ausschlaggebender Bedeutung sein, wie sehr der Hochrechnungszeitraum vom tatsächlichen Bezugszeitraum abweicht, doch wird - so der VwGH im zuvor angeführten Erkenntnis - durch die Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Der Gesetzgeber hat sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme. Auch hegte der VwGH gegen diese Bestimmung keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die Kontrollrechnung hat für die Bf. ein günstigeres Ergebnis gebracht und wurde demzufolge im Einkommensteuerbescheid 2014 das Bildungsteilzeitgeld mit dem Tarif besteuert.

Zumal hier die Bf. weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, noch ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu veranlagten hat, sind die diesbezüglichen Ausführungen in dem von der Bf. ins Treffen geführten **Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2006, 2006/15/0084**, für den vorliegenden Fall nicht relevant.

Ebenso vermag aus dem Hinweis auf die Berufungsentscheidung des **UFS vom 27.02.2012, RV/2927-W/11**, im Hinblick auf den vom "klassischen Fall" abweichenden vorliegenden Sachverhalt und der hier bei Außerachtlassen der Umrechnung eintretenden Progressionsmilderung nichts gewonnen werden.

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich auch deutlich von jenem in der Berufungsentscheidung des **UFS vom 11.11.2013, RV/0163-I/13**, in der die Beschwerdeführerin ganzjährig geringfügige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

bezogen hat. Hier waren die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der Bf. keine "geringfügigen".

Da hier zwar nicht die "klassische Variante" einer Transferleistung vorliegt, das Außerachtlassen einer Umrechnung aber zu einer vom Gesetz nicht gewollten Progressionsmilderung führen würde, erfolgte hier die Umrechnung laut Finanzamt und die aufgrund des Günstigkeitsvergleichs durchgeführte tarifmäßige Besteuerung des Bildungsteilzeitgeldes zu Recht. Angemerkt wird noch, dass im ersten Schritt bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die Werbungskosten nicht abzuziehen gewesen wären, was aber wegen der geringfügigen Auswirkung auf den Durchschnittssteuersatz ohne Belang ist.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

### **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.

Zumal ein Fall, in dem eine über einen längeren Zeitraum verteilte Transferleistung bei verminderten, jedoch durchgehend bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ausbezahlt wurden, der Judikatur des VwGH nicht zu entnehmen ist, wird die Revision zugelassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Oktober 2016