

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF**, Adr1, über die Beschwerden vom 20.03.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 01.03.2017, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 und 2016**

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2015 und 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von folgenden Arbeitgebern (Beträge in €):

AG1	01.01.-31.12.2015	22.727,99
AG2	17.10.2015	54,01
AG1	01.01.-31.12.2016	23.189,97
AG2	15.-16.12.2016	262,07

Von Juli 2015 bis Juni 2016 war er bei der Firma AG1 nur teilzeitbeschäftigt (26,25 Stunden), da er in dieser Zeit eine Fortbildung absolvierte. Als Ausgleich bekam er dafür Geld vom Arbeitsmarktservice in folgender Höhe (Beträge in €):

AMS	01.07.-16.10.2015	997,92
AMS	18.10.-31.12.2015	693,00
AMS	01.01.-30.06.2016	1.703,52

**2. Mit Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 vom 01.03.2017** wurde der Bf vom Finanzamt jeweils zur Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 veranlagt, anlässlich welcher eine Hochrechnung von Bezügen gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfolgte. Begründend wurde hierzu Folgendes ausgeführt:

*Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien zuerst die 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 das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante) worden. Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies im vorliegenden Fall zugetroffen habe, sei der Tarif nicht auf das im Bescheid ausgewiesene, sondern auf ein Einkommen von 23.793,76 € (2015) bzw. 24.475,85 € (2016) angewendet worden*

Aufgrund dessen ergab sich eine Nachforderung von 330,00 € im Jahr 2015 sowie eine solche von 356,00 € im Jahr 2016.

**3. In seinen Beschwerden vom 10.03.2017 gegen die angeführten**

**Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016** richtete sich der Bf gegen diese Vorgangsweise und führte nach Darstellung des Sachverhaltes, wonach er sein Beschäftigungsausmaß von Juli 2015 bis Juni 2016 auf 26,25 Stunden reduziert hatte, (siehe oben Punkt 1) begründend im Wesentlichen Folgendes dazu aus:

*Laut Kommentar Jakom/Laudacher, EStG, 2013, § 3 Rz 122 seien ganzjährig vereinnahmte Bezüge nicht hochzurechnen. Auch laut Rz 114 LStR betreffe die Hochrechnung nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes der Transferleistungen bezogen worden seien. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte seien daher nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Der VwGH betone in seinem Erkenntnis VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084, dass nur die im Kalenderjahr für Zeiten vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Umrechnung herangezogen werden dürften. Auch zahlreiche UFS-Entscheidungen folgten dieser Rechtsansicht (Verweis auf UFS 08.03.2005, RV/0243-W/04, RV/0402-S/05; UFS 16.04.2012, RV/0200-W/12; UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13). Selbst der Gesetzestext habe die Hochrechnung nur für im „restlichen Kalenderjahr“ bezogene Einkünfte zu erfolgen (bei ganzjährigen Einkünften seien folglich keine im „restlichen Kalenderjahr“ bezogenen Einkünfte möglich). Laut VwGH 20.07.1999,*

94/13/0024, würden geringfügige Arbeitseinkünfte während des Arbeitslosengeldbezuges der Anwendung der Hochrechnung nicht widersprechen. Da das Einkommen des Bf's aber stets (auch in der Teilzeit) lohnsteuerpflichtig gewesen sei, könnten diese Einkünfte nicht als geringfügig betrachtet werden und habe dieses Erkenntnis in Bezug auf seinen Sachverhalt keine Auswirkungen. Es werde daher beantragt, von einer Hochrechnung der Transferleistungen abzusehen. Weiters werde um Zusendung des Berechnungsblattes der Umrechnungsmethode (Vergleich mit Kontrollrechnung) ersucht, da der Bescheid ohne Berechnungsblatt gemäß § 93 BAO nicht als begründet gelte.

**4. Mit Beschwerde vorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 vom 22.06.2017** wurden die Beschwerde abgewiesen, wobei begründend ausgeführt wurde, dass das Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a Abs. 5 AIVG 1977 iVm § 26 Abs. 8 AIVG 1977 als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gelte. Erhalte ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so seien gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 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 sei das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen sei mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergebe; die festzusetzende Steuer dürfe jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Im Kalenderjahr 2015 sei der Bf vom 01.07. bis 31.12., im Kalenderjahr 2016 vom 01.01. bis 30.06. in Bildungsteilzeit gewesen. Die während dieser Zeit bezogenen Bezüge (laut Jahreslohnkonto 2015 8.837,27 € und laut Jahreslohnkonto 2016 8.934,29 €) seien aus der Umrechnung herausgenommen und die laufenden Bezüge für die Monate Jänner bis Juni (2015) bzw. Juli bis Dezember (2016) auf ein fiktives Jahreseinkommen hochgerechnet worden. Da sich bei dieser Hochrechnung eine höhere Steuerbelastung ergebe als bei der Versteuerung sämtlicher Bezüge, ergebe sich keine Änderung gegenüber dem Erstbescheid.

**5. Mit Schriftsätzen vom 21.07.2017** beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageanträge**).

Nach Darstellung des Sachverhaltes wie laut Beschwerden und der Begründung der angefochtenen Bescheide wies er darauf hin, dass in den Bescheiden die Kontrollrechnung nicht angeführt werde und diese daher gemäß § 93 BAO nicht als begründet gelten würden und die Rechtsmittelfrist nicht zu laufen begonnen hätte. Zur Hochrechnung selbst verwies er wiederum auf die bereits in den Beschwerden angeführten Zitate aus Literatur, Lohnsteuerrichtlinien und Rechtsprechung sowie einschlägige UFS-Entscheidungen.

Ergänzend merkte der Bf an, dass das monatliche Entgelt auch in der Zeit, in der nicht 40 Stunden gearbeitet worden sei, über der Steuergrenze gelegen habe. Es sei also in jedem Monat Lohnsteuer bezahlt worden.

Es stelle sich die Frage, ob die Hochrechnung auch erfolgt wäre, wenn er die Bildungskarenz von Jänner bis Dezember in Anspruch genommen hätte.

Hinterfragenswert sei auch, dass die Nachzahlung aufgrund einer Pflichtveranlagung erfolgt sei. Diese Nachzahlung habe aber ihre Begründung nicht in der Pflichtveranlagung (zwei gleichzeitige Arbeitgeber, einmal davon Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 54,01 €), sondern im § 3 Abs. 2 EStG. Dieser Absatz sei seiner Ansicht nach aber nicht in dieser Intention eingeführt worden.

Weiters beantragte der Bf unter detaillierter Angabe von Tagen und Kursen die Anerkennung folgender ursprünglich nicht beantragter Fortbildungskosten (Beträge in €):

	2015	2016
Kurskosten (abzüglich Landesförderung)	560,00	470,00
Kilometergelder	2.728,33	1.128,96
	<b>3.288,32</b>	<b>1.598,96</b>

Gesamt seien diese Werbungskosten nicht berücksichtigt worden. Die Fahrtstrecke berechne sich vom Wohnsitz (Adr2) zum BFI Linz (Adr3) und betrage 112 km hin und zurück. Die Kurstermine und Kurskosten seien den entsprechenden Anlagen zu entnehmen.

**6. Mit Vorlagebericht vom 17.08.2017** wurden die Beschwerden vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Unter Bezugnahme auf verschiedene Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes zur gleichen Problematik und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde in einer ausführlichen Stellungnahme vor allem auf den Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hingewiesen, der im Hinblick auf den Bezug von Arbeitslosengeld darin gelegen habe, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erziele, in denen er kein Arbeitslosengeld erhalte. Um die Vermeidung einer über die Steuerfreistellung hinausgehenden allfälligen Progressionsmilderung aufgrund der Transferleistung gehe es auch im gegenständlichen Fall. Die neben dem Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen Einkünfte seien geringer, weshalb die Bezugszeiträume 01.07. bis 16.10.2015 sowie 18.10.2015 bis 30.06.2016 im Wege der Hoch-/Kontrollrechnung zu neutralisieren seien.

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass gegen die in den Vorlageanträgen geltend gemachten Werbungskosten von Seiten der Finanzverwaltung keine Einwände bestünden. Es werde daher insgesamt eine teilweise Stattgabe beantragt.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf war in den Streitjahren 2015 und 2016 vom 01.01.2015 bis 30.06.2015 sowie vom 01.07. bis 31.12.2016 bei der AG1 als Elektriker vollzeitbeschäftigt. Wegen Inanspruchnahme von Bildungsteilzeit kam es im Zeitraum vom 01.07.2015 bis 30.06.2016 zu einer Reduktion des Beschäftigungsausmaßes auf 26,25 Stunden, was während dieses Zeitraumes monatlich auch entsprechend verminderte Bezüge zur Folge hatte. Insgesamt bezog der Bf von der AG1 im Jahr 2015 22.727,99 € an nichtselbständigen Einkünften, im Jahr 2016 23.189,97 €. Außerdem erzielte er am 17.10.2015 sowie vom 15. bis 16.10.2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Gesellschaft AG2 (2015: 54,01 €; 2016: 262,07 €).

In der Zeit vom 01.07.2015 bis 30.06.2016 (mit Unterbrechung am 17.10.2015) erhielt der Bf wegen Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit zusätzlich zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Arbeitsmarktservice Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a AIVG 1977.

Dieses Bildungsteilzeitgeld floss für folgende Zeiträume und in folgender Höhe zu:

#### 2015:

Zeitraum	Anzahl der Tage	Betrag
01.07.-16.10.2015	108	997,92 €
18.10.-31.12.2015	75	693,00 €
<b>Summe</b>	<b>183</b>	<b>1.690,92 €</b>

#### 2016:

Zeitraum	Anzahl der Tage	Betrag
01.01.-30.06.2016	<b>182</b>	<b>1.703,52 €</b>

Die steuerpflichtigen Bezüge des Bf's von der AG1 setzten sich in den Jahren 2015 und 2016 konkret folgendermaßen zusammen (Beträge in €):

Zeiträume	Anzahl der Tage	Höhe der Bezüge
01.01.-30.06.2015	181	13.944,73

01.07.-31.12.2015	184	8.783,26
01.01.-30.06.2016	182	8.934,29
01.07.-31.12.2016	184	14.255,68

Im Zusammenhang mit seiner Bildungsmaßnahme im Rahmen der Bildungsteilzeit (Studienberechtigungsprüfung) erwuchsen dem Bf Aufwendungen (Kilometergelder und Kursgebühren nach Abzug der Förderung des Landes) in Höhe von 3.288,32 € (2015) bzw. 1.598,96 € (2016). Die Werbungskosten aus dem Titel dieser Bildungsmaßnahme wurden vom Bf erst nachträglich (im Zuge des Vorlageantrages) geltend gemacht. Gegen die Anerkennung dieser nachträglich beantragten Werbungskosten bestanden seitens der belangten Behörde keine Einwände und war dieser Punkt somit unstrittig. In Streit stand im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hingegen die Frage der Zulässigkeit Hochrechnung der außerhalb der Bezugszeiträume von steuerfreiem Bildungsteilzeitgeld bezogenen Einkünfte auf fiktive Jahreseinkünfte. Nach Ansicht des Bf's wäre eine solche nicht durchzuführen, da lohnsteuerpflichtige Einkünfte ganzjährig bezogen worden seien. Demgegenüber verwies das Finanzamt auf den Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988, der auf eine ungerechtfertigte Progressionsmilderung für Bezüge außerhalb des Bezugszeitraumes von steuerfreien Transferleistungen gerichtet sei.

## **II) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen sowie dem Vorbringen beider Parteien des Beschwerdeverfahrens.

Das Ausmaß der Stundenreduktion während der Bildungsteilzeit auf 26,25 Stunden ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen. Die Aufteilung der steuerpflichtigen Bezüge auf die einzelnen Lohnzahlungs- bzw. Bezugszeiträume ist den vorgelegten Jahreslohnkonten zu entnehmen. Die Zeiträume des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld sowie dessen jeweilige Höhe ergaben sich aus den elektronisch übermittelten Meldungen des Sozialministeriumservice.

Die vom Bf in seinem Vorlageantrag nachträglich beantragten Bildungsaufwendungen wurden von diesem in seinem Vorlageantrag glaubhaft dargestellt und hierzu die entsprechenden Belege (Bestätigungen des BFI betreffend Kursbeiträge sowie Kontobelege betreffend die Förderungsbeträge durch das Land) vorgelegt. Die Kilometeranzahl zwischen Wohnung und Fortbildungsstätte wurde durch Einsichtnahme in den Routenplaner Google Maps bestätigt. Gegen die Anerkennung der nachträglich geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten bestanden, wie im Vorlagebericht ausdrücklich festgehalten, auch seitens der belangten Behörde keine Bedenken.

## **III) Rechtliche Beurteilung:**

## A) Rechtsgrundlagen:

### 1. Zur Besteuerung von Transferleistungen:

**§ 3 Abs. 2 EStG 1988** lautet:

*"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."*  
(Anmerkung: Fettdruck durch Bundesfinanzgericht)

Nach **§ 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.

### 2. Zur Qualifikation des Bildungsteilzeitgeldes:

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

Gemäß **§ 26a Abs. 5 AIVG** gilt u.a. § 26 Abs. 8 AIVG mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Weiterbildungsgeldes das Bildungsteilzeitgeld tritt.

Gemäß **§ 11a Abs. 1 AVRAG** (Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz) 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.

## B) Erwägungen:

1. Im gegenständlichen Fall war unstrittig, dass der Bf in den Jahren 2015 und 2016 Bildungsteilzeitgeld erhalten hat, welches aufgrund der oben zitierten Bestimmungen grundsätzlich als steuerfreier Bezug gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren war.

Es war daher bei der Ermittlung des Steuersatzes die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 zu beachten und zu prüfen, ob und inwieweit für das restliche Kalenderjahr bezogene betriebliche Einkünfte sowie zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen waren.

Fest steht, dass der Bf in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2015 und 2016 vor und nach dem Bezug des Bildungsteilzeitgeldes aus seiner Vollzeitbeschäftigung und während des Bildungsteilzeitbezuges aus seiner Teilzeitbeschäftigung - somit ganzjährig - lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Der Bf vermeinte deshalb entgegen der Ansicht des Finanzamtes, dass infolge seines ganzjährigen Bezuges von lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine Umrechnung der außerhalb der Zeiträume des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld bezogenen nichtselbständigen Einkünfte nicht zu erfolgen habe.

## **2. Hierzu ist Folgendes auszuführen:**

**2.1. Zweck der oben zitierten Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988** ist es nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 277 BlgNR XVII. GP, 6ff, zur vormaligen Bestimmung des § 3 Z 4 EStG 1972, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich daraus ergibt, 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 (vgl. zur Verfassungskonformität VfGH 28.06.1990, G 71/90 ua; BFG 29.08.2017, RV/7103370/2017). Arbeitseinkünfte sollen etwa nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (VwGH 20.07.1999, 94/13/002; VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

**Umgelegt auf das Bildungsteilzeitgeld** bedeutet dies in konsequenter Rechtsauslegung und aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes, dass Arbeitseinkünfte nicht deswegen geringer besteuert werden sollen, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Bildungsteilzeitgeld als Ersatzleistung bezogen hat.



**2.2.** Der Bf wendete nun ein, dass bei ganzjährig bezogenen Einkünften keine im "restlichen Kalenderjahr" bezogenen Einkünfte möglich seien, und vermeinte damit offensichtlich, dass eine Umrechnung von Arbeitseinkünften nicht zu erfolgen habe, wenn solche steuerrelevanten Einkünfte auch neben den befreiten Bezügen bezogen worden seien.

**2.3.** Diesem Einwand ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten:

In seinen Erkenntnissen **VwGH 26.03.2003, 97/13/0118** , und **VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202** , hat das Höchstgericht dezidiert darauf hingewiesen, dass allein durch den Umstand, dass steuerfreie Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen worden seien, der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt sei. Somit habe die dort angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass 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 für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen sind. Dass der Steuerpflichtige für denselben Zeitraum neben den steuerfreien Bezügen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe, hindere dies nicht (siehe hierzu auch weitere Verweise in VwGH 26.03.2003, 97/13/0118, auf VwGH 20.07.1999, 94/13/0024, und VwGH 22.03.2000, 99/13/0266).

**2.4.** Wenn sich der Bf in seiner Beschwerde darauf beruft, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem zitierten Erkenntnis **VwGH 20.07.1999, 94/13/0024** , auf die Geringfügigkeit von neben den steuerfreien Bezügen zugeflossenen Arbeitseinkünften hingewiesen habe, was bei ihm nicht der Fall sei, so ist hierzu auszuführen, dass der Gerichtshof im Hinblick auf das do. Beschwerdevorbringen tatsächlich auf die typisierende Betrachtungsweise hingewiesen hat, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges in der Regel keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen würden. Damit verlieh er seiner Ansicht Nachdruck, dass gerade in solchen Fällen die Neutralisation von Zeiträumen steuerfreier Bezüge von der Intention des Gesetzgebers getragen sei. Es kann aber nicht ersehen werden, dass er damit zum Ausdruck bringen wollte, dass die Rechtsfolge des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entgegen dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung nur auf Fälle beschränkt wäre, in denen neben den steuerfreien Bezügen lediglich keine oder geringfügige nichtselbständige Einkünfte bezogen worden wären. Diese Sichtweise wurde auch durch die oben zitierten eindeutigen Aussagen in seinen Erkenntnissen VwGH 26.03.2003, 97/13/0118, und VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202, bestätigt.

**2.5.** Im Erkenntnis **VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084** , hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch **Einkünfte aus selbständiger Arbeit**, die im Kalenderjahr **vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug** bezogen wurden, für die Umrechnung heranzuziehen sind. Darunter sind jene Fälle zu verstehen, in denen der Steuerpflichtige die Tätigkeit unterjährig beginnt oder einstellt.

Seine **Aussage, dass ganzjährig bezogene Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht hochzurechnen seien**, lässt sich dadurch erklären, dass die Einkünfte der ersten drei Einkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb) in der Regel als ganzjährig bezogen anzusehen sind. Eine Aufteilung dieser Einkünfte, die generell für einen gesamten Veranlagungszeitraum (= ein Jahr) ermittelt werden, auf die einzelnen Monate wäre folglich nur im Rahmen der Aliquotierung möglich. Eine Aliquotierung des Jahresbetrages und anschließende Hochrechnung auf einen Jahresbetrag würde aber ohnehin wieder zum Ausgangsbetrag führen, sodass sich eine solche erübrigt.

Bei nichtselbständigen Einkünften, bei denen die Einkommensteuer im Lohnsteuerabzugswege für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (vor)erhoben wird, ist jedoch eine Zuordnung zu den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (= Monaten) möglich. Diesen Regelfall bei Vorliegen von Arbeitslosenbezügen hatte der Gesetzgeber bei Normierung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auch vorrangig im Auge. Die außerhalb der Zeiträume steuerfreier Bezüge bezogenen Einkünfte "für das restliche Kalenderjahr" können somit konkret zugeordnet und ermittelt werden.

Auch im gegenständlichen Fall konnten aufgrund des Lohnkontos der AG1 die den einzelnen Monaten zuzuordnenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (von Juli 2015 bis Juni 2016 aufgrund der Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit reduziert) eindeutig zugeordnet werden. Vor allem war klar ersichtlich, welcher Anteil an den Gesamteinkünften eines Jahres aufgrund der unterjährigen Reduktion der Dienstzeit nicht ganzjährig bezogen war.

**Wesentlich erscheint festzuhalten**, dass aus der Aussage des Verwaltungsgerichtshofes, dass **ganzjährig bezogene Einkünfte** aus selbständiger Arbeit nicht umzurechnen sind, ist die einzig logische und auch in Literatur und Verwaltungspraxis anerkannte Konsequenz abzuleiten ist, dass nur Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind, die **ausschließlich** für das restliche Kalenderjahr bezogen wurden. So verweist etwa auch *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar<sup>50</sup>, § 3 Tz 36 darauf, dass beispielsweise ganzjährig erwirtschaftete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder ganzjährig bezogene Pensionen nicht hochgerechnet werden dürften. Die kumulative Wirkung des Wortes "und" bedeute in diesem Zusammenhang, dass sämtliche (laufenden) Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4, sofern sie eben (nur) für den restlichen Teil des Kalenderjahres bezogen worden seien, umzurechnen seien. Einkünfte, die ohnehin für ein ganzes Jahr bezogen wurden, sind demnach nicht umzurechnen.

Legt man diese Sichtweise auf die nichtselbständigen Einkünfte um, die dem Bf bei der Fa. AG1, bei der er vor und nach seiner Bildungsteilzeit vollbeschäftigt gewesen war, zugeflossen sind und von denen die Einkommensteuer monatlich im Lohnsteuerabzug (vor)erhoben wurde, so ergibt sich Folgendes:

Ein Teil der entsprechenden Bezüge bzw. Einkünfte (nämlich jener Teil, der einem Beschäftigungsausmaß von 26,25 Stunden bzw. 65,63% entsprach) floss dem Bf in

den Jahren 2015 und 2016 ganzjährig zu, dies von Jänner bis Juni 2015 sowie von Juli bis Dezember 2016 als Teil der Entlohnung für Vollzeitbeschäftigung, von Juli 2015 bis Juni 2016 zur Gänze im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung. Der andere Teil der Bezüge (= darüber hinausgehender Anteil von 34,37% für 13,75 Stunden) floss nur in den Zeiträumen der Vollbeschäftigung zu. Diese von Juli bis Dezember 2015 sowie von Jänner bis Juni 2016 geflossenen steuerpflichtigen Bezugsanteile waren daher als **(nur) "für das restliche Kalenderjahr bezogen"** im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusehen. Konkret handelte es sich dabei um 34,37% der Bezüge von Jänner bis Juni 2015 in Höhe von insgesamt 13.944,73 €, das sind 4.792,80 €, bzw. der Bezüge von Juli bis Dezember 2016 in Höhe von 14.255,68 €, das sind 4.899,68 €. Von Juli 2015 bis Juni 2016 wurde dieser Teil der steuerpflichtigen Bezüge wegen Inanspruchnahme der Bildungsteilzeit zumindest teilweise durch das steuerfreie Bildungsteilzeitgeld ersetzt. Während der ganzjährig geflossene Bezugsanteil aufgrund obiger Erwägungen von der Umrechnung auszunehmen war, war der **nur** für das restliche Kalenderjahr geflossene Bezugsanteil (= Einkunftsanteil) aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das gesamte Jahr hochzurechnen.

Diese Sichtweise entspricht im Ergebnis auch der in BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016, gewählten Berechnungsweise, die sich - wie dort ausgeführt - auf folgende Erwägungen stützte: *Das Bildungsteilzeitgeld als Ersatzleistung iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 unterscheidet sich vom Arbeitslosengeld (und damit zB auch vom Bildungsgeld und vom Weiterbildungsgeld) dadurch wesentlich, dass die bisherigen Arbeitsentgelte in zumindest der Hälfte der bisherigen Höhe aufrecht blieben, weshalb es zur Herbeiführung einer adäquaten Rechtsfolge geboten erscheine, diese Bezüge von den "Einkünften ohne Umrechnung" auszunehmen.* Dementsprechend erfolgte auch laut Erkenntnissen BFG 16.02.2017, RV/7100500/2017, und BFG 13.10.2016, RV/7104596/2016, keine Erfassung der während des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen steuerpflichtigen Einkünfte im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes. Ein (lediglich geringfügiger) Unterschied ergibt sich dadurch, dass laut do. Erkenntnissen die während des Bezugszeitraumes von Bildungsteilzeitgeld bezogenen Einkünfte aus Teilzeitbeschäftigung von den "Einkünften ohne Umrechnung" bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes ausgenommen wurden. Laut ho. Erkenntnis wird jener Bezugsanteil an den Vollzeiteinkünften, der aliquot dem ganzjährigen Beschäftigungsausmaß entspricht, von der Umrechnung ausgenommen, der auf das reduzierte Beschäftigungsausmaß entfallende aliquote Anteil an den Vollzeiteinkünften "für das restliche Kalenderjahr" jedoch auf ein Jahr hochgerechnet (konkrete Berechnung siehe unten Pkt. 4).

## **2.6. Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten:**

Im Hinblick auf den Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988, eine über die Steuerfreistellung der Transferleistung hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die außerhalb des Bezugszeitraumes dieser Leistung zugeflossen sind, ist kein Grund ersichtlich, von einer Hochrechnung abzugehen.

Bei Bezug von Bildungsteilzeitgeld wird die eingeschränkte Wochendienstzeit und der dadurch bedingte Entfall von lohnsteuerpflichtigen Bezügen durch diese Transferleistung abgegolten. Die während des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld erhaltenen Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit liegen unter jenen der Bezüge für Monate mit Vollzeitbeschäftigung. Das BildungsTEILzeitgeld gleicht - wie der Name schon sagt - nicht gänzlich fehlende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für einen bestimmten Zeitraum aus, sondern die aufgrund der verminderten Wochenarbeitszeit geringeren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe hierzu auch ARD 6318/2013 v. 23.04.2013, Sozialrechts-Änderungsgesetz 2013 - BGBl I 2013/67, wonach das Bildungsteilzeitgeld einen Ersatz für den Entfall von Einkünften während der Teilzeitbeschäftigung darstellt).

Würde nun hier aufgrund des Faktums eines "ganzjährigen Bezuges von nichtselbständigen Einkünften" eine Hochrechnung mit Kontrollrechnung unterbleiben, würden die höheren Bezüge durch das Zusammenrechnen mit den niedrigeren, durch Transferleistungen abgegoltenen Bezügen abgeflacht und hätte dies die vom Gesetz nicht gewollte 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 (siehe BFG 28.10.2016, RV/4100823/2015). Durch die in § 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 verankerte "Schutzbestimmung" (Kontrollrechnung) ist gewährleistet, dass die Steuerbelastung nicht höher ist als jene, die sich bei einer Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Dadurch wird vermieden, dass die im Gesetz vorgesehene Steuerberechnung bei gleichem Jahreseinkommen zu einer ungleichen (überschießenden) Steuerbelastung führt (BFG 26.05.2017, RV/5101843/2014).

Allerdings sind zufolge obiger Erwägungen im vorliegenden Beschwerdefall die Einkünfte der Fa. AG1 außerhalb des Bezugszeitraumes von Bildungsteilzeitgeld (das sind jene von Jänner bis Juni 2015 sowie von Juli bis Dezember 2016) im Rahmen der Hochrechnung lediglich zum Teil auf den Jahresbetrag umzurechnen. Die Begründung hiefür liegt darin, dass, wie unter Punkt 2.5. dargelegt, dem Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ausmaß von 65,63% (= für 26,25 Stunden) der Entlohnung für Vollzeitbeschäftigung in den Jahren 2015 und 2016 jeweils das ganze Jahr über zugeflossen sind. Einkünfte in diesem Ausmaß sind daher als ganzjährig zu betrachten und erübrigt sich insofern die Hochrechnung auf einen Jahresbetrag.

**2.7.** Zu den vom Bf angeführten Stellen aus Literatur, Lohnsteuerrichtlinien und UFS-Entscheidungspraxis ist festzuhalten, dass - wie dargelegt - diesen insofern zuzustimmen ist, als ganzjährig bezogene Einkünfte dann nicht umzurechnen sind, wenn sie als für das ganze Jahr bezogen gelten, was bei den Einkünften der ersten drei Einkunftsarten im Regelfall zutrifft. Eine Aliquotierung des Jahresbetrages und anschließende Hochrechnung auf einen Jahresbetrag würde wieder zum Ausgangsbetrag führen (siehe hierzu weiters obige Erwägungen unter Punkt 2.5.).

In seinem bereits zitierten Erkenntnis VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084, wies der Verwaltungsgerichtshof dezidiert darauf hin, dass auch Einkünfte vor und nach dem Arbeitslosengeldbezug hochzurechnen wären. Daraus ergibt sich, dass er eine Hochrechnung auch bei den ersten drei Einkunftsarten sehr wohl auch für möglich hält, wenn diese nicht ganzjährig bezogen werden (zB bei unterjähriger Aufnahme oder Einstellung der Tätigkeit). Wie auch aus der vom Bf zitierten Entscheidung UFS 08.03.2005, RV/0243-W/04, gut ersichtlich ist, ergibt eine Umrechnung von ganzjährig bezogenen Einkünften aus Gewerbebetrieb allerdings wiederum den Jahresbetrag. Eine doppelte Erfassung jenes Teiles, der auf den Zeitraum des Arbeitslosengeldbezuges entfällt, ist auch nach dem dort Gesagten nicht möglich. Ebenso erscheint es unter diesem Gesichtspunkt logisch, dass bei über das Jahr monatlich (nahezu) gleichbleibenden Pensionsbezügen eine Hochrechnung obsolet ist, da jene Teile an Pension, die herauszunehmen wären, bei der Hochrechnung wieder hinzugerechnet werden müssten.

**2.8.** Dem Bf ist zuzugestehen, dass in vereinzelten Entscheidungen von UFS und BFG eine Umrechnung in Fällen, in denen während des Bezuges steuerfreier Einnahmen niedrigere lohnsteuerpflichtige Bezüge zufließen, nicht vorgenommen wurde (siehe etwa **BFG 10.11.2015, RV/7100397/2014** , unter Verweis auf UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13).

In jüngeren BFG-Erkenntnissen wurde dieser Ansicht aber **entschieden eine Absage erteilt**. So wurde etwa im Erkenntnis **BFG 12.12.2016, RV/3100968/2016** , dezidiert darauf verwiesen, dass in jener Entscheidung UFS 11.11.2013, RV/0163-I/13, die als Grundlage für das Absehen von der Hochrechnung herangezogen worden war, sehr wohl eine Hochrechnung vorgenommen worden sei. Es müsse zu einer Hochrechnung jener Bezüge kommen, die für die Dauer der Bildungsteilzeit durch das (steuerfreie) Bildungsteilzeitgeld ersetzt worden seien.

Insbesondere wurde auch im jüngsten Erkenntnis **BFG 29.08.2017, RV/7103370/2017** , unter Bezugnahme auf mehrere diesbezügliche BFG-Erkenntnisse (BFG 13.10.2016, RV/7104596/2016; BFG 28.10.2016, RV/4100823/2015; BFG 16.02.2017, RV/7100500/2017) und vor allem auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.07.1999, 94/13/0024; VwGH 22.03.2000, 99/13/0266; VwGH 26.03.2003, 96/13/0118; VwGH 06.07.2006, 2002/15/0202; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084) zusammenfassend darauf verwiesen, dass es mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar wäre, Zeiträume, in denen Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a AIVG bezogen werde, nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Bildungsteilzeitgeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen.

Dieser Ansicht schloss sich das Bundesfinanzgericht aufgrund obiger Erwägungen auch im gegenständlichen Fall an.

**2.9.** Zu den vom Bf in seinem Vorlageantrag aufgeworfenen Fragen, ob eine Hochrechnung auch erfolgt wäre, wenn er die Bildungskarenz von Jänner bis Dezember

in Anspruch genommen hätte und ob eine Pflichtveranlagung und eine sich daraus ergebende Nachzahlung infolge der Hochrechnung der Intention des Gesetzgebers bei Einführung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 entsprochen habe, ist Folgendes anzumerken:

**2.9.1.** Bei ganzjährigem Bezug von Bildungsteilzeitgeld kann es keine außerhalb des Bezugszeitraumes im restlichen Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit geben. Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes des § 3 Abs. 2 EStG 1988 erschiene in einem solchen Fall eine Hochrechnung nicht möglich. Eine solche wäre nach dem Gesetzeszweck aber auch nicht nötig, da es auch keines Ausgleiches einer Progressionsmilderung bedürfte.

**2.9.2.** Dem Bf ist zuzugestehen, dass gerade in seinem Fall die Durchführung einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (*"im Kalenderjahr zumindest zeitweise zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden"*) nur durch minimale Einkünfte eines zweiten Arbeitgebers erforderlich wurde. Dieser Umstand sowie jener der Hochrechnung ergeben sich aber aus dem Gesetz und sind die geltenden Rechtsvorschriften aufgrund des verfassungsmäßig verankerte Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden.

Dass das Hochrechnungsverfahren des § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht verfassungswidrig ist, hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfGH 28.06.1990, G 71/90, ausgesprochen.

### **3. Zu den Werbungskosten:**

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** *sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.*

Der Bf machte Aufwendungen (Kilometergelder, Kurs- und Prüfungsgebühren) im Zusammenhang mit seiner während der Bildungsteilzeit absolvierten Weiterbildungsmaßnahme (Studienberechtigungsprüfung) geltend. Er konnte diese entsprechend nachweisen und stand auch seitens der belangten Behörde einer Anerkennung dieser Aufwendungen als Werbungskosten laut Vorlagebericht nichts entgegen.

Als Weiterbildungsmaßnahme im Sinne des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (§ 26 AIVG) gelten Fortbildungen im eigenen Beruf sowie der Erwerb von Kenntnissen für den Erwerb eines anderen Berufes, wenn daraus ein positiver Beschäftigungseffekt resultiert. Der Besuch von Kursen für die Studienberechtigungsprüfung gilt als Weiterbildungsmaßnahme gemäß § 26 AIVG (*Krapf/Keul, Arbeitslosenversicherungsgesetz - Praxiskommentar*<sup>13</sup>, § 26 Anm. 561).

Dadurch ist gewährleistet, dass - unabhängig von der Beurteilung, ob Ausbildungskosten, Fortbildungskosten oder Umschulungsmaßnahmen vorliegen - Aufwendungen im Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit vorliegen, sodass diesen, wie auch vom Finanzamt beantragt, Werbungskostencharakter zuzusprechen war (in diesem Sinne auch *Hofbauer/Krammer*, Lohnsteuer 2017, Rz 1869).

Diese Aufwendungen standen einerseits mit den steuerpflichtigen Bezügen, andererseits jedoch auch mit steuerfreien Bezügen (=Bildungsteilzeitgeld) im Zusammenhang. Das Bildungsteilzeitgeld stellt nämlich einen Ersatz für den Entfall von Einkünften während der Teilzeitbeschäftigung dar (siehe hierzu auch ARD 6318/2013 v. 23.04.2013, Sozialrechts-Änderungsgesetz 2013 - BGBl I 2013/67).

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 *dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.*

Die Aufwendungen waren daher den steuerpflichtigen und steuerfreien Einnahmen aliquot zuzuordnen (Beträge in €):

	Steuerpflichtige Bezüge	Steuerfreie Bezüge	Summe
<b>2015</b>	22.782,00 (22.727,99+54,01) 93,1%	1.690,92 6,9%	24.472,92 100%
<b>2016</b>	23.452,04 (23.189,97+262,07) 93,3%	1.703,52 6,7%	25.155,56 100%

	Werbungskosten gesamt	Werbungskosten aliquot steuerpflichtig	Werbungskosten aliquot steuerfrei
<b>2015</b>	3.288,32	3.061,43	226,89
<b>2016</b>	1.598,96	1.491,83	107,13

Die aliquot auf die steuerpflichtigen Bezüge entfallenden Werbungskosten sowie das Pendlerpauschale sind ebenso wie die Jahresbeträge an Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (hier unter dem Selbstbehalt) vom Gesamtbetrag der sich nach Umrechnung ergebenden Einkünfte abzuziehen (siehe VwGH 18.12.1990, 89/14/0283, wonach auch Ganzjahresbeträge an Werbungskosten erst nach Umrechnung abzuziehen sind). Die aliquot auf die steuerfreien Bezüge entfallenden Werbungskosten kürzen diese entsprechend (2015: 1.690,92 € - 226,89 € = 1.464,03 €; 2016: 1.703,52 € - 107,13 € = 1.596,39 €).

4. Aufgrund obiger Ausführungen waren entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 folgende Berechnungen durchzuführen:

#### 4.1. Kalenderjahr 2015:

##### 4.1.1. Hochrechnung 2015:

Hochzurechnen waren jene Beträge, die außerhalb des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld nicht ganzjährig bezogen wurden.

01.01.-30.06.2015 lt. Lohnkonto/AG1 13.944,73 € - davon 34,37% nicht ganzjährig = 4.792,80 €	4.792,80 €
17.10.2015/AG2	54,01 €
<b>Summe</b>	<b>4.846,81 €</b>

Bildungsteilzeitgeld für 183 Tage; restliches Kalenderjahr = 182 Tage

**Hochrechnung 2015:** 4.846,81 € : 182 Tage x 365 Tage = **9.720,25 €**

##### 4.1.2. Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes 2015 (Beträge in €):

Einkünfte aus Hochrechnung (01.01.-30.06., 17.10.2015)	9.720,25
Einkünfte ohne Umrechnung (01.01.-30.06.2015: 65,63% von 13.944,73 laut Lohnkonto/AG1 = 9.151,93; 01.07.-31.12.2015 laut Lohnkonto/AG1 gesamt = 8.783,26)	17.935,19
Einkünfte gesamt	27.655,44
Pendlerpauschale	-372,00
Bildungskosten lt. Pkt. 3	-3.061,43
- Sonderausgaben lt. Bescheid	-175,16
Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes laut Bescheid	0,00
<b>Jahreseinkommen/ Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz</b>	<b>24.046,85</b>



Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (23.959,93 - 11.000,00) / 14.000,00 x 5.110,00	4.762,10
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
- Pendlereuro	-31,00
<b>Jahressteuer</b>	<b>4.386,10</b>
<b>Durchschnittssteuersatz</b> <b>(Jahressteuer/Einkommen x 100)</b>	<b>18,24 %</b>

#### 4.1.3. Berechnung der Einkommensteuer bei Anwendung des Durchschnittssteuersatzes 2015 (Beträge in €):

Steuerpfl. Bezüge lt. übermittelten Lohnzetteln (54,01 + 22.727,99)	22.782,00
- Pendlerpauschale	-372,00
- Sonstige Werbungskosten	-3.061,43
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.348,57
- Sonderausgaben lt. Bescheid (Topfsonderausgaben + Kirchenbeitrag)	-175,16
- Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes lt. Bescheid	0,00
<b>Einkommen</b>	<b>19.173,41</b>
Steuer (18,24% von 19.173,41)	3.497,23
Steuer für sonstige Bezüge lt. angef. Bescheid	152,19
<b>Einkommensteuer</b>	<b>3.649,42</b>

#### 4.1.4. Kontrollrechnung unter Einbeziehung der steuerfreien Bezüge 2015 (Beträge in €):

Steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzetteln (54,01 + 22.727,99)	22.782,00
Steuerfreie Bezüge lt. Pkt. 3 (1.690,92 abzügl. aliquote Aufwendungen)	1.464,03

von 226,89)	
Pendlerpauschale	-372,00
Sonstige Werbungskosten (aliquot von steuerpflichtigen Bezügen) lt. Pkt. 3	-3.061,43
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.812,60
Topfsonderausgaben lt. Bescheid	-85,16
Kirchenbeitrag lt. Bescheid	-90,00
Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes lt. Bescheid	0,00
<b>Einkommen</b>	<b>20.637,44</b>
Die Einkommensteuer beträgt gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988: (20.637,44-11.000) x 5.110/14.000,00	3.517,67
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.517,67
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Pendlereuro	-31,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.141,67
Steuer für die sonstigen Bezüge	152,19
<b>Einkommensteuer</b>	<b>3.293,86</b>

#### 4.1.5. Ergebnis:

Steuer bei Hochrechnung und Anwendung des Durchschnittssteuersatzes - siehe Punkt 4.1.3.: **3.649,42 €**

Steuer laut Kontrollrechnung - siehe Punkt 4.1.4.: **3.293,86 €**

Aus der Gegenüberstellung der beiden Berechnungsmethoden ergibt sich, dass die **Kontrollrechnung zu einem für den Bf günstigeren Ergebnis** führt, sodass dieses - **wie auch im den angefochtenen Bescheid erfolgt, aber nunmehr unter Berücksichtigung nachträglich beantragter Werbungskosten** - für die Berechnung der Einkommensteuer für das beschwerdegegenständliche Jahr 2015 heranzuziehen war.

#### 4.2. Kalenderjahr 2016:

#### 4.2.1. Hochrechnung 2016:

Hochzurechnen sind jene Beträge, die außerhalb des Bezugs von Bildungsteilzeitgeld nicht ganzjährig bezogen wurden.

01.07.-30.12.2016 lt. Lohnkonto/AG1 = 14.255,68 € - davon 34,37% nicht ganzjährig = 4.899,68 €	4.899,68 €
15.-16.12.2016/AG2	262,07 €
<b>Summe</b>	<b>5.161,75 €</b>

Bildungsteilzeitgeld für 182 Tage; restliches Kalenderjahr = 184 Tage (Schaltjahr)

**Hochrechnung 2016:** 5.161,75 : 184 Tage x 366 Tage = **10.267,39 €**

#### 4.2.2. Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes 2016 (Beträge in €):

Einkünfte aus Hochrechnung (01.07.-31.12.2016)	10.267,39
Einkünfte ohne Umrechnung (01.01.-30.06.2016 laut Lohnkonto/AG1gesamt = 8.934,29; 01.07.-31.12.2015: 65,63% von 14.255,68 laut Lohnkonto/AG1 = 9.356,00)	18.290,29
Einkünfte gesamt	28.557,68
Pendlerpauschale	-372,00
Bildungskosten lt. Pkt. 3	-1.491,83
Sonderausgaben lt. Bescheid	-175,71
Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes laut Bescheid	0,00
<b>Jahreseinkommen/ Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz</b>	<b>26.518,14</b>
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988: 0 % von 11.000,00 = 0,00 25% von 7.000,00 = 1.750,00 35% von 8.518,14 = 2.981,35	4.731,35
- Verkehrsabsetzbetrag	-400,00

- Pendlereuro	-31,00
<b>Jahressteuer</b>	<b>4.300,35</b>
<b>Durchschnittssteuersatz</b> (Jahressteuer/Einkommen x 100)	<b>16,22 %</b>

#### 4.2.3. Berechnung der Einkommensteuer bei Anwendung des Durchschnittssteuersatzes 2016 (Beträge in €):

Steuerpfl. Bezüge lt. übermittelten Lohnzetteln (262,07 + 23.189,97)	23.452,04
Pendlerpauschale	-372,00
Sonstige Werbungskosten lt. Pkt. 3	-1.491,83
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.588,21
Sonderausgaben laut Bescheid (Topfsonderausgaben + Kirchenbeitrag)	-175,71
Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes laut Bescheid	0,00
<b>Einkommen</b>	<b>21.412,50</b>
Steuer (16,22% von 21.412,50)	3.473,11
Steuer für sonstige Bezüge lt. angef. Bescheid	153,02
<b>Einkommensteuer</b>	<b>3.626,13</b>

#### 4.2.4. Kontrollrechnung unter Einbeziehung der steuerfreien Bezüge 2016 (Beträge in €):

Steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzetteln (262,07 + 23.189,97)	23.452,04
Steuerfreie Bezüge lt. Pkt. 3 (1.703,52 abzügl. aliquote Aufwendungen von 107,13)	1.596,39
Pendlerpauschale	-372,00
Sonstige Werbungskosten (aliquot von steuerpflichtigen Bezügen) lt. Pkt. 3	-1.491,83
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.184,60
Topfsonderausgaben lt. Bescheid	-85,71

Kirchenbeitrag lt. Bescheid	-90,00
Außergewöhnliche Belastungen nach Abzug des Selbstbehaltes lt. Bescheid	0,00
<b>Einkommen</b>	<b>23.008,89</b>
Die Einkommensteuer beträgt gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988:	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35% für die restlichen 5.008,89	1.753,11
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.503,11
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Pendlereuro	-31,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.072,11
Steuer für die sonstigen Bezüge	153,02
<b>Einkommensteuer</b>	<b>3.225,13</b>

#### 4.2.5. Ergebnis:

Steuer bei Hochrechnung und Anwendung des Durchschnittssteuersatzes - siehe Punkt 4.2.3.: **3.626,13 €**

Steuer laut Kontrollrechnung - siehe Punkt 4.2.4.: **3.225,13 €**

Aus der Gegenüberstellung der beiden Berechnungsmethoden ergibt sich, dass die **Kontrollrechnung zu einem für den Bf günstigeren Ergebnis** führt, sodass dieses - **wie auch in den angefochtenen Bescheiden erfolgt, aber nunmehr unter Berücksichtigung nachträglich beantragter Werbungskosten** - für die Berechnung der Einkommensteuer für das beschwerdegegenständliche Jahr 2016 heranzuziehen war.

#### 5. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang abschließend Folgendes:

Dem Bf ist darin beizupflichten, dass die Bescheide des Finanzamtes insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet waren, als sie einen Begründungsmangel aufwiesen. Dieser bestand darin, dass ihnen nicht entnommen werden konnte, in welcher Weise die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte konkret vorgenommen worden war. Eine solche Begründung wird aber von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefordert (siehe zuletzt VwGH 22.02.2017, Ro 2016/13/0004).

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können allerdings im Rechtsmittelverfahren saniert werden (siehe *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 93 Rz 16 und die dort zit. Jud.). Dieser Mangel wurde im gegenständlichen Erkenntnis durch die Darstellung der Hochrechnung, der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, der Steuerberechnung mit dem Durchschnittssteuersatz und der Kontrollrechnung (siehe obige Berechnungen) geheilt.

**6.** Insgesamt war aufgrund obiger Ausführungen und Berechnungen spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV) Zur 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 ( **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ).

Zur Frage, ob und inwieweit im Falle des Bezuges von Bildungsteilzeitgeld und gleichzeitigem Bezug von (während der Bildungsteilzeit verminderten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Hochrechnung der Einkünfte für das restliche Kalenderjahr vorzunehmen ist, besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und keine einheitliche Spruchpraxis des Bundesfinanzgerichtes. Eine Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 19. Dezember 2017