

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache Ing. NameBf, MA, AdresseBf, über die Beschwerde vom 27.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 27.05.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Der Bf war im Streitjahr 2015 laut elektronisch übermitteltem Lohnzettel vom 1.1. bis 31.3. bei der A- GmbH als Dienstnehmer vollzeitbeschäftigt und in der Zeit vom 1.4. bis 31.12. teilzeitbeschäftigt. Er erzielte nichtselbständige Einkünfte in Höhe von insgesamt EUR 22.555,32. Vom 1.4.2015 bis 31.12.2015 erhielt er zusätzlich vom Arbeitsmarktservice Bildungsteilzeitgeld in Höhe von EUR 3.388,00.

Mit Bescheid vom 27.05.2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit EUR -123,00 festgesetzt und in der Begründung ausgeführt, bei der Ermittlung des Steuersatzes seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf einen 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 worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gegenüber der Umrechnungsvariante

eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies der Fall gewesen sei, sei der Tarif auf das Einkommen von EUR 22.391,22 angewendet worden.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde ersuchte der Bf um Überprüfung des Bescheides, da er im Jahr 2015 steuerfreies Bildungsteilzeitgeld bezogen habe.

Mit Schreiben vom 28.07.2016 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass die steuerpflichtigen Einkünfte zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes auf ein Jahreseinkommen hochzurechnen seien, wenn ein Arbeitnehmer nur für einen Teil des Kalenderjahres steuerpflichtige Einkünfte und für den restlichen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Transferleistungen (hier: Bildungsteilzeitgeld) beziehe. Würden steuerpflichtige Einkünfte gleichzeitig mit den steuerfreien Transferleistungen bezogen, so seien diese nicht hochzurechnen, sondern in tatsächlicher Höhe zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes anzusetzen. Die gesamte steuerliche Belastung dürfe aber nicht höher sein als jene, die sich bei Versteuerung sämtlicher Bezüge, also auch der steuerfreien Transferleistungen ergeben würde. Zur Feststellung, ob und in welcher Höhe die steuerpflichtigen Einkünfte fiktiv hochzurechnen oder in tatsächlicher Höhe anzusetzen seien bzw. ob die Besteuerung sämtlicher Bezüge zu einem günstigeren Ergebnis führe, werde um Vorlage der monatlichen Lohnzettel des Jahres 2015 ersucht.

Nach Vorlage der abverlangten Unterlagen wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und führte aus, nach Vorlage der monatlichen Lohnzettel seien zur Bestimmung des Durchschnittssteuersatzes die laufenden Bezüge für die Monate Jänner bis März 2015 auf ein fiktives Jahreseinkommen hochgerechnet und jene für April bis Dezember 2015 in tatsächlicher Höhe angesetzt worden. Da sich bei der Umrechnungsvariante eine höhere Steuerbelastung ergeben würde als bei Versteuerung sämtlicher Bezüge, habe sich betraglich keine Änderung ergeben.

Im Vorlageantrag brachte der Bf vor, er habe die Transferleistungen im Rahmen einer Bildungsteilzeit bezogen, in der er sein berufsbegleitendes Masterstudium abgeschlossen habe. Es sei für ihn nicht nachvollziehbar, warum die steuerfreien Transferleistungen zum Einkommen gerechnet worden seien.

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

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

Der Bf war im Streitjahr 2015 vom 1.1. bis 31.3. bei der A- GmbH als Dienstnehmer vollzeitbeschäftigt und in der Zeit vom 1.4. bis 31.12. teilzeitbeschäftigt. Er erzielte nichtselbständige Einkünfte in Höhe von insgesamt EUR 22.555,32, wobei er laut den vorgelegten monatlichen Abrechnungsbelegen im Zeitraum Jänner bis März 2015 monatliche steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von EUR 2.475,11 bezog.

In der Zeit vom 01.04. bis 31.12.2015 nahm der Bf eine Bildungsteilzeit gemäß § 11a Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) in Anspruch und erhielt zusätzlich zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Arbeitsmarktservice Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a Arbeitslosenversicherungsgesetz (AIVG) 1977 für 275 Tage in Höhe von insgesamt EUR 3.388,00.

Rechtliche Würdigung:

§ 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."*

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

Gemäß § 26a Abs. 5 AIVG 1977 iVm § 26 Abs. 8 AIVG 1977 gilt das Bildungsteilzeitgeld als Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

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 steuerfreie, soziale Transferleistungen in einem Kalenderjahr mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Einkommensteuerveranlagung 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 Veranlagungszeitraum 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. 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.

Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall das folgende Ergebnis:

Steuerpflichtige Bezüge (2.475,11x3) : Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen (90 Tage) x Tage des Jahres (365) =

7.425,33: 90 x 365 =	30.113,84
abzüglich Pendlerpauschale	-696,00
abzüglich Werbungskosten	-1.830,10
abzüglich Sonderausgaben	-730,00
abzüglich Kirchenbeitrag	-76,00
abzüglich Kinderfreibetrag	-220,00
 Hochgerechnetes Einkommen	 26.561,74

Die Jahressteuer wird nach folgender Formel ermittelt:

(26.561,74-25.000) x 15.125/35.000 + 5.110 =	5.784,89
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
abzüglich Pendlereuro	-44,00
Jahressteuer	5.395,89

#### **Durchschnittssteuersatz:**

Jahressteuer : Einkommen x 100 = 5.395,89 : 26.561,74 x 100 = **20,31%**

#### **Berechnung der Einkommensteuer:**

Steuerpflichtige Bezüge	22.555,32
-------------------------	-----------

abzüglich Werbungskosten	-696,00
	-1.830,10
abzüglich Sonderausgaben	-730,00
	-76,00
abzüglich Kinderfreibetrag	-220,00
Einkommen	19.003,22
20,31% von 19.003,22	3.859,55
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	189,53
Zwischensumme	4.049,08
anrechenbare Lohnsteuer	-4.081,09
Rundung	0,01
<b>Gutschrift</b>	<b>-32,00</b>

Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung in Höhe von 20,31% wird auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen in Höhe von EUR 22.555,32 angewendet. Die sich ergebende Steuer (im vorliegenden Fall: Gutschrift) ist jener Steuer (Gutschrift) gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollversteuerung des Bildungsteilzeitgeldes ergibt (sog. Kontrollrechnung). Die jeweils niedrigere Steuerbelastung bzw die jeweils höhere Gutschrift ist maßgebend.

Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall eine Abgabengutschrift in Höhe von EUR 32,00. Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2 2. Unterabsatz EStG 1988 ist daher das Ergebnis der Kontrollrechnung mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 123,00 heranzuziehen.

Der Umstand, dass das Gesetz ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes offensichtlich auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (VwGH vom 20.07.1999, 94/13/0024). In diesem Erkenntnis sprach der Gerichtshof aus, es wäre mit der Zielsetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 unvereinbar, diese Bezugszeiträume nicht zu neutralisieren und den progressionsmildernden Umstand der Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes für die nicht befreiten Einkünfte zum Tragen kommen zu lassen.

Diese vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Auslegung des Gesetzes ist auch auf das Bildungsteilzeitgeld anzuwenden. Auch dabei sind die neben dem Bildungsteilzeitgeld zugeflossenen Einkünfte geringer, weshalb der Bezugszeitraum 1.4. bis 31.12. im Wege der Hoch-/Kontrollrechnung zu neutralisieren war.

Die Berechnung der Einkommensteuer des Jahres 2015 durch das Finanzamt erfolgte somit gesetzeskonform.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Wie die Einkommensteuer im Falle des Zufließens von steuerfreien Transferleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 zu errechnen ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 13. Oktober 2016