

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache Bf., adresse1, W, über die Beschwerde vom 14.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 06.07.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird in Höhe von 1.910,00 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. gab in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung an, dass sie im Kalenderjahr 2013 bei einem Dienstgeber beschäftigt war. Die Arbeitnehmerveranlagung wurde erklärungskonform unter Zugrundelegung eines Lohnzettels und der beantragten Sonderausgaben durchgeführt. Die Veranlagung ergab eine Gutschrift in Höhe von 168,00 €.

Nach Einlangen eines weiteren Lohnzettels von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) hat das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren 2013 wiederaufgenommen und den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid erlassen, mit dem eine Nachforderung in Höhe von 2.970,00 € festgesetzt wurde. Bei der Einkommensteuerberechnung wurden neben den Aktivbezügen der Bf. auch ihre Pensionseinkünfte im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hochgerechnet, da die Bf. im Streitjahr nicht ganzjährig, nämlich vom 1.5.2013 bis 31.5.2013 Bezüge vom Arbeitsmarktservice (AMS) erhalten hatte.

Die Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 Beschwerde und brachte vor, dass ihr die Berufsunfähigkeitspension nachträglich (im November 2015) genehmigt worden sei. Gleichzeitig wären jedoch die an sie vom AMS geleisteten Zahlungen mit den

ihr nachträglich zuerkannten Pensionsnachzahlungen gegenverrechnet worden. Dieser Sachverhalt sei bei der Einkommensteuerberechnung 2013 nicht berücksichtigt worden.

In der Beschwerdeentscheidung vom 10.12.2015 nahm die belangte Behörde aufgrund des oben dargelegten Bezuges von Arbeitslosengeld eine Hochrechnung der Arbeitseinkünfte der Bf. unter Außerachtlassung der gemeldeten Pensionseinkünfte vor, und setzte die Einkommensteuer in Höhe von 1.910,00 € fest.

Im Vorlageantrag übermittelte die Bf. einen vom AMS am 27.11.2015 an die PVA gestellten schriftlichen Antrag auf Ersatz der vom AMS an die Bf. im Jahre 2013 geleisteten Zahlungen im Sinne des § 23 Abs. 6 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (AIVG), zumal nachträglich Pensionsnachzahlungen zuerkannt worden wären.

Daraus folge nach Ansicht der Bf., dass Arbeitslosenzeiten bei der Berechnung des Umrechnungszuschlages, anders als im angefochtenen Einkommensteuerbescheid, nicht zu beachten gewesen wären.

Den vorgelegten Akten ist diesbezüglich auch zu entnehmen, dass der Bf. mit Bescheid der PVA vom 13.11.2015 für den Zeitraum ab dem 1.5.2013 die Berufsunfähigkeitspension in Höhe von monatlich 1.813,40 € zuerkannt wurde. Das AMS hat in der Folge am 27.11.2015 die PVA schriftlich aufgefordert, unter anderem das an die Bf. gemäß § 23 AIVG 1977 in der Zeit vom 1.5.2013 bis 31.5.2015 ausbezahlte Arbeitslosenentgelt vom errechneten Pensionsnachzahlungsbetrag einzubehalten und dem AMS zu erstatten. Eine mit den Akten vorgelegte schriftliche Darstellung der zur Verrechnung einbehaltenen Geldbeträge zeigt auf, dass die PVA vom Gesamtbetrag der nachgezählten Pensionsleistungen in Höhe von 45.098,41 € für den Zeitraum 1.5.2013 bis 31.5.2015 insgesamt 30.457,90 € einbehalten und an das AMS erstattet hat, wobei auf den Zeitraum 1.5.2013 bis 20.10.2013 nach einer Information des AMS 6.700,98 € entfielen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt folgenden Sachverhalt als erwiesen fest: Die Bf. hatte für den Zeitraum 1.5.2013 bis zum 31.12.2013 nachträglich (im Jahre 2015) bescheidmäßig zuerkannte Pensionsbezüge in Höhe von netto 9.439,59 € ausbezahlt erhalten. Dies geht aus dem Bescheid der PVA vom 13.11.2015 sowie aus einem von ihr erstellten Lohnzettel hervor.

Weitere automationsunterstützt übermittelte Lohnzettel und Meldungen weisen nach, dass die Bf. Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit von zwei bezugsauszahlenden Stellen für die Zeiträume 1.1.2013 bis 15.4.2013 und 1.1.2013 bis 31.12.2013 samt Krankengelder für einen Tag in Höhe von insgesamt 18.130,71 € bezog. Sie erhielt darüber hinaus im Streitjahr Krankengelder in der Zeit ihrer Arbeitslosigkeit und Arbeitslosenbezüge für die Zeiträume 1.5.2013 bis 20.10.2013 die als Bevorschussung

von Leistungen aus der Pensionsversicherung im Sinne des § 23 AIVG 1977 vom AMS ausbezahlt wurden.

Auf Grund des im Jahre 2015 an die PVA ergangenen Erstattungsersuchens des AMS sowie der schriftlichen Darstellung der zur Verrechnung einbehaltenen Geldbeträge ist erwiesen, dass die PVA vom Gesamtbetrag der nachgezählten Pensionsleistungen in Höhe von 45.098,41 € für den Zeitraum 1.5.2013 bis 31.5.2015 insgesamt 30.457,90 € einbehalten und an das AMS erstattet hat. Nach einer Mitteilung des AMS steht zudem fest, dass die Bf. für den Zeitraum 1.5.2013 bis 20.10.2013 vom AMS Geldbeträge in Höhe von 6.700,98 € erhalten hat, die nach den obigen Ausführungen von der PVA einbehalten und gegenverrechnet worden sind.

In Streit steht nunmehr,

1. ob die von der PVA im Lohnzettel für den Zeitraum 1.5.2013 bis 31.12.2013 gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge im Streitjahr als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit zu erfassen waren und

2. ob das Finanzamt zu Recht auf Basis der im Jahre 2013 nicht ganzjährig ausbezählten Arbeitslosenbezüge und Ersatzleistungen, die vom AMS als Vorschuss geleistet wurden, eine Hochrechnung der übrigen außerhalb des Zeitraumes des Arbeitslosenbezuges erhaltenen Arbeitseinkünfte nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen hat.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

Z 1. ...

Z 2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmässig abgesprochen wird

-

Aus dieser Bestimmung (§ 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) ergibt sich, dass Pensionsnachzahlungen in dem Kalenderjahr zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden. Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass der Zufluss der bescheidmässig im Jahre 2015 für den Zeitraum ab 1.5.2013 bis 31.12.2013 zuerkannten Pensionszahlungen im Jahre 2013 anzunehmen war.

Diese Nachzahlungen sind somit nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 19 Tz 30/2).

Die der Bf. für den Zeitraum 1.5.2013 bis 31.12.2013 nachträglich im Jahre 2015 zugeflossenen Pensionsbezüge wurden folglich zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im angefochtenen Einkommensteuerbescheid erfasst.

An der Erfassung der Pensionszahlungen in dem Jahr, für das der Anspruch besteht, ändert sich infolge ihrer auf Grund des Ersatzanspruches des AMS nachträglichen Einbehaltung durch die PVA nichts.

Aus § 23 AIVG 1977 geht in diesem Zusammenhang hervor, dass die Leistungsverrechnung zwischen der PVA und dem AMS im Wege einer Legalzession erfolgt ist.

Der Gesetzgeber bedient sich in einer wachsenden Zahl von Fällen des Mittels der Legalzession zur Regelung typischer Rückgriffslagen, denen gemeinsam ist, dass ein Dritter kraft Gesetzes für eine fremde Schuld oder einen fremden Schaden einzustehen hat (*Gamerith in Rummel*, ABGB³ § 1358 ABGB, Rz 1a). Wer für eine fremde Schuld bezahlt, für die er persönlich (zB als Bürge) oder mit bestimmten Vermögensstücken haftet, tritt in die Rechte des Gläubigers ein und kann die Forderung gegen den Schuldner geltend machen (§1358 ABGB).

Grundsätzlich ändert sich bei einer Zession der Gläubiger, während der Schuldner und die Forderung gleich bleiben.

Im Beschwerdefall war die PVA Schuldnerin und die Bf. Gläubigerin, deren Anspruch gegenüber der PVA kraft Gesetzes auf das AMS übergegangen ist, das nun zum neuen Gläubiger (Zessionar) geworden ist (vgl. BFG 21.3.2017, RV/1100554/2014).

Die im Wege der Legalzession gemäß § 23 Abs. 6 AIVG 1977 von der PVA an das AMS geleisteten Pensionszahlungen sind daher der Bf. im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im Streitjahr zugeflossen, da mit dieser Bestimmung abweichend festgelegt wird, dass Pensionsnachzahlungen in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, als zugeflossen gelten.

Zum weiteren Einwand der Bf., dass die Nachzahlungen der Pensionsbezüge abzüglich der zur Verrechnung für das AMS einbehaltenen Geldbeträge erfolgten, und demnach jene Bezugszeiten, in denen die Bf. Arbeitslosengeld während ihrer Arbeitslosigkeit erhielt, nicht zu einer Hochrechnung der steuerpflichtigen Einkünfte geführt hätten, ist auszuführen:

Der § 23 AIVG 1977 in der für das Streitjahr geltenden Fassung regelt die Bevorschussung von Leistungen aus der Pensionsversicherung:

Abs. 1: Arbeitslosen, die die Zuerkennung einer Leistung aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsfähigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit oder eines Übergangsgeldes aus der gesetzlichen Pensions- oder Unfallversicherung oder einer Leistung aus einem der Versicherungsfälle des Alters aus der Pensionsversicherung nach dem Allgemeinen Pensionsgesetz, dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz, dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder eines

Sonderruhegeldes nach dem Nachtschwerarbeitsgesetz beantragt haben, kann bis zur Entscheidung über ihren Antrag auf diese Leistungen als Vorschuss auf die Leistung Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe gewährt werden (Z 1 und Z 2).

Abs. 5: Der Vorschuss ist in der Höhe des gebührenden Arbeitslosengeldes (der gebührenden Notstandshilfe) zu gewähren. Sofern der regionalen Geschäftsstelle des Arbeitsmarktservice auf Grund einer schriftlichen Mitteilung des Sozialversicherungsträgers bekannt ist, dass die zu erwartende Leistung niedriger sein wird, ist die Vorschussleistung entsprechend zu vermindern. Der Vorschuss ist im Falle des Abs. 1 Z 2 rückwirkend ab dem Stichtag für die Pension zu gewähren, sofern der Pensionswerber den Antrag binnen 14 Tagen nach Ausstellung der Bestätigung gemäß Abs. 2 Z 3 gestellt hat.

Abs. 6: Hat eine regionale Geschäftsstelle einen Vorschuss nach Abs. 1 oder Arbeitslosengeld oder Notstandshilfe oder eine sonstige Leistung nach diesem Bundesgesetz gewährt, so geht ein Anspruch des Arbeitslosen auf eine Leistung gemäß Abs. 1 Z 1 oder Abs. 1 Z 2 oder auf Rehabilitationsgeld für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Gebarung Arbeitsmarktpolitik in der Höhe der von der regionalen Geschäftsstelle gewährten Leistung, mit Ausnahme der Krankenversicherungsbeiträge, über, sobald die regionale Geschäftsstelle beim Träger der Sozialversicherung den Übergang des Anspruches geltend macht (Legalzession). Der Übergang des Anspruches wird nur bis zur Höhe der nachzuzahlenden Beträge wirksam und ist vorrangig zu befriedigen.

§ 3 Abs. 2 erster und zweiter Satz 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 gem. § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen 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."

Wie den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die 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. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 3 Rz 120 mwN).

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde der Bf. in den Zeiträumen 1.5.2013 bis 11.6.2013 und 13.7.2013 bis 20.10.2013 Geldleistungen der Arbeitslosenversicherung als Vorschuss auf ihre nachträglich zuerkannte Berufsunfähigkeitspension gewährt. Auf Grund der Legalzession des § 23 Abs. 6 AIVG 1977 wurden die verfahrensgegenständlichen Arbeitslosenbezüge mit den im Jahre 2015, für das Streitjahr, zuerkannten Pensionsbezügen gegenverrechnet.

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 legt diesbezüglich fest, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Im konkreten Fall sind der Bf. die nicht ganzjährig ausbezahlten Arbeitslosengelder im Kalenderjahr ihres Bezuges, demnach im Streitjahr zugeflossen.

Eine Hochrechnung der Arbeitseinkünfte gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bf. im streitgegenständlichen Jahr nicht ganzjährig Arbeitslosengeld als Vorschuss einer nachträglich bewilligten Berufsunfähigkeitspension bezogen hat und diese Leistungen in einem späteren Jahr auf Grund der in § 23 Abs. 6 AIVG 1977 bestimmten Legalzession von der PVA an das AMS rückerstattet wurden. Die im Jahre 2015 erfolgte Rückzahlung ändert weder an der Qualifikation der Leistungen als Arbeitslosengeld noch an der Tatsache, dass diese Geldbeträge im Jahre 2013 der Bf. zugeflossen sind. Rückzahlungen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Dass die Zahlung von Arbeitslosengeld als Vorschuss nach dem § 23 Abs. 1 AIVG 1977 erfolgt ist, ist für die Anwendung der Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht bedeutsam. § 3 Abs. 2 EStG 1988 trifft keine derartige Unterscheidung. Die besondere Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 hat ausschließlich ihre Begründung in einem nicht ganzjährigen Bezug von (steuerfreiem) Arbeitslosengeld und dem Bezug von Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges von Arbeitslosengeld (vgl. UFS 16.8.2010, RV/0311-F/10).

Die Pensionseinkünfte, die die Bf. für einen Zeitraum im Jahre 2013 (1.5.2013 bis 31.12.2013) bei gleichzeitigem Bezug von Transferleistungen bezogen hatte, sind demzufolge in der Beschwerdeentscheidung zu Recht aus der Hochrechnung ausgeschieden worden.

Festgehalten wird auch, dass die belangte Behörde das Arbeitslosengeld nur für die Steuerberechnung herangezogen und nicht den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet hat.

Vor diesem Hintergrund entspricht die Berechnung der Einkommensteuer 2013, wie in der Beschwerdeentscheidung vom 10.12.2015 dargestellt, den gesetzlichen Voraussetzungen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 6.7.2015 war daher, wie in der Beschwerdeentscheidung dargestellt, insoweit abzuändern, als die in

die Hochrechnung einbezogenen Pensionseinkünfte bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt ausgeschieden wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die vorliegende Frage des Zuflusses von Pensionsnachzahlungen und rückerstattetem Arbeitslosengeld ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung, da sich ihre Beantwortung aus den im Erkenntnis zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergeben hat.

Wien, am 23. August 2017