

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 16.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 17.06.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seitens der WK Österreich , Funktionsgebühren und im Zeitraum 1.7.2012 bis 31.12.2012 seitens des Arbeitsmarktservice Österreich eine AMFG Beihilfe von 8.530,24 (184 Tage je € 46,36).

Das Finanzamt erließ am 17.6.2013 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 und setzte die Einkommensteuer mit einer Abgabengutschrift von € -2.054,- fest. An Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte wurde ein Betrag von € 5.346,89 in der Berechnung beachtet.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass sich bei der Kontrollrechnung eine niedrigere Steuer gegenüber der Umrechnungsvariante ergebe, weshalb diese Berechnung vom Finanzamt durchgeführt worden sei.

Die Topfsonderausgaben seien wegen des Gesamtbetrages der Einkünfte über € 36.400,- nur zu einem Viertel berücksichtigt worden und nach der Formel eingeschliffen worden. die Berücksichtigung erfolgte mit dem Betrag von € 360,57.

Hinsichtlich der beantragten Tagesgelder für Reisen betreffend Fortbildungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG käme es wegen der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, weshalb Tagesgelder nur für die Anfangsphase von fünf Tagen zustünden.

Der Bf. erhob fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 17.6.2013 und beantragte die Berechnung nach der

Umrechnungsvariante vorzunehmen, weil diese nach seiner Ansicht eine niedrigere Steuer ergebe, als die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung.

Der Bf. erklärte bezüglich der von ihm laut Lohnzettel des Monats März erhaltenen Sonderabfertigung aufgrund eines Berechnungsfehlers bei der Dotierung der WK Pensionskasse in Höhe von € 12.357,72, von welcher ein Betrag von 4/5 das sind € 9.886,18 der Besteuerung unterliege, dass diese nach seiner Ansicht gesondert zu berücksichtigen sei. Diese Einmalzahlung müsste aus den steuerpflichtigen Bezügen herausgerechnet, der verminderte Betrag auf das Jahr hochgerechnet und dann die Einmalzahlung wieder hinzugerechnet werden. Der Bf. legte eine von ihm erstellte diesbezügliche Berechnung vor nach welcher die Umrechnungsvariante eine Steuer von € 14.905,- ergebe, gegenüber der Hochrechnungsvariante des Finanzamtes, welche eine Steuer von € 15.417,57 ergebe.

Der Bf., legte den Abrechnungsbeleg für den Zeitraum Monat März vor.

Das Finanzamt ersuchte den bundesweiten Fachbereich um eine Stellungnahme zur Berufung.

In dieser Stellungnahme wird ausgeführt dass Bezüge gem § 67 Abs. 10 EStG, welche wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Einkommensteuertarif des jeweiligen Monats zu besteuern sind, nicht von der Hochrechnung auszunehmen seien, auch wenn diese Bezüge sonstige Bezüge seien.

Es wird auf die Entscheidung des UFS vom 8.10.2003, RV/0131-I/03 verwiesen.

Die Kontrollrechnung ergebe eine niedrigere Steuer, weshalb die für den Bf. günstigere Methode anzuwenden sei.

Dem Bf. wurde die Stellungnahme des Fachbereiches übermittelt.

Der Bf. ergänze seine Berufung dahingehend, dass er mitteilte, dass er ebenfalls der Meinung sei, dass die Einmalzahlung in die Umrechnung einzubeziehen sei, jedoch bei der Berechnung eine Korrektur dahingehend vorzunehmen sei, als die Formel lauten müsse: Steuerpflichtige Einkünfte abzüglich Einmalzahlung : 182x365+Einmalzahlung.

Der Bf. ergänzte sein Vorbringen bezüglich Sonderausgaben insofern, als er den Betrag an geltend gemachten Personenversicherungen mit € 513, 42 anzusetzen begehrte, statt wie im elektronischen Antrag mit € 489,80 .

In einem weiteren ergänzenden Schreiben zur Berufung begründete der Bf. seinen Antrag auf Berücksichtigung von weiteren Tagesdiäten damit, dass nach seiner Ansicht bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand eine weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit erst nach 6 Monaten bzw. 183 Tagen begründet werde.

Der Bf. beantragte für seine Reisen nach Krems im Jahr 2012 von

16.1.-21.1	6 Tage	
6.2.-12.2.	7 Tage	

26.3.-1.4.	7 Tage	
13.3.-14.3.	2 Tage	
	22 Tage	580,80
3.6.-8.6.	6 Tage	
18.6.-22.6	5 Tage	
17.7.	1 Tag	
5.9.-11.9.	7 Tage	
25.9.-28.9.	4 Tage	
15.10.-18.10.	4 Tage	
10.12.	1 Tag	
19.12	1 Tag	
	29 Tage	765,60

Hinzu beantragte der Bf. noch Tagesgelder für 2 Tage Hall /Tirol 14.9.und 15.9.2012 in Höhe von € 52,80.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Art der Berücksichtigung des vom Bf. von 1.7.2012 bis 31.12.2012 vom AMS bezogenen Weiterbildungsgeldes im Rahmen der Steuerberechnung, sowie die Höhe der als Werbungskosten anzuerkennenden Diäten im Streitjahr.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. wohnt in Eisenstadt und geht seiner nichtselbständigen Tätigkeit in Wein nach. Seit dem Jahr 2010 absolvierte er einen Masterlehrgang in Krems.

Die Entfernung zwischen Eisenstadt und Krems beträgt mehr als 120 Kilometer.

Im Streitjahr 2012 bezog der Bf. sonstige Einkünfte aus Funktionsgebühren in Höhe von € 560,-, sowie von 1.1.2012 bis 30.6.2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit laut vorliegendem Lohnzettel L1.

Von 1.7.2012 bis 31.12.2012 bezog der Bf vom AMS Weiterbildungsgeld in Höhe von 8.530,24.

Das Streitjahr 2012 ist ein Schaltjahr mit 366 Tagen.

Im Jahr 2012 war der Bf. für seinen Arbeitgeber auf Dienstreisen und hat in Krems einen Masterlehrgang besucht und seine Masterthesis verfasst.

Im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit hat der Bf. folgende Dienstreisen gemacht und dafür die vom Arbeitgeber nicht ersetzen Kosten als Differenzwerbungsgeltend gemacht und neben dieser Tätigkeit und im Zeitraum seiner Bildungskarenz hat er zusätzlich folgende Fahrten nach Krems und im September nach Hall unternommen und dafür Werbungskosten geltend gemacht :

16.1.-21.1	6 Tage	
6.2.-12.2.	7 Tage	
26.3.-1.4.	7 Tage	
13.3.-14.3.	2 Tage	
	22 Tage	580,80
3.6.-8.6.	6 Tage	
18.6.-22.6	5 Tage	
17.7.	1 Tag	
5.9.-11.9.	7 Tage	
25.9.-28.9.	4 Tage	
15.10.-18.10.	4 Tage	
10.12.	1 Tag	
19.12	1 Tag	
	29 Tage	765,60

Aus dem vorgelegten Akt ergibt sich, dass seitens des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 neben anderen nicht strittigen Werbungskosten die Kosten für 5 Tagesgebühren nach Krems in Höhe von € 26,40 x 5 = € 132,- anerkannt wurden; ebenso wurden die nunmehr in der Beschwerde nochmals beantragten Kosten für 2 Tagesgebühren Hall 14.9. und 15.9.2012 in Höhe von € 52,80 berücksichtigt.

An Sonderausgaben hat der Bf. folgende Beträge geltend gemacht: € 200,- Kirchenbeitrag (bereits im Erstbescheid berücksichtigt), sowie Topfsonderausgaben € 513,42 Versicherungen und € 3.050,52 Rückzahlungen von Darlehen.

Im März 2012 hat der Bf. eine Sonderzahlung erhalten, welche einen sonstigen Bezug gem. § 67 Abs. 10 EStG darstellt, jedoch bezüglich des zu versteuernden Anteiles in Höhe von € 9.886,18 zum laufenden Tarif versteuert wurde.

Rechtliche Würdigung:

Die vom Bf. im Jahr 2012 geltend gemachten Topfsonderausgaben in Höhe von insgesamt € 3.563,94 werden gemäß der Berechnung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 berücksichtigt. Durch den in der Beschwerde zusätzlich geltend gemachten Betrag an Versicherungskosten von € 23,62 ergibt sich aufgrund der Einschleifberechnung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Unterabsatz EStG 1988 im vorliegenden Fall keine rechnerische Abweichung gegenüber der Berechnung im Erstbescheid vom 17.6.2013.

Hinsichtlich der vom Bf. zusätzlich zu den bereits im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Werbungskosten im Umfang von 5 Tagessätzen zu je € 26,40 = € 132,- für Fahrten nach Krems und 2 Tagessätzen für Fahrten nach Hall im Umfang von € 52,80 in der Beschwerde beantragten weiteren Werbungskosten für Tagessätze für Reisen nach Krems im Jahr 2012 wird auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1999, 99/15/0162, VwGH 2.8.95, 93/13/0099, 25.9.02, 99/13/0034.) verwiesen, wonach bei Reisen mit unzumutbarer täglicher Rückkehr an den Familienwohnsitz bei einem längeren Aufenthalt an einem bestimmten Ort, welcher mit etwa einer Woche bemessen wird, kein Verpflegungsmehraufwand gegeben ist. Im vorliegenden Fall ist ergänzend darauf zu verweisen, dass der Bf. bereits im Jahr 2010 seinen Masterlehrgang im Krems begonnen hat und das Finanzamt daher davon ausgehen konnte, dass der Bf. über die Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Ort informiert war. Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt nicht vor, weil die Verpflegung am auswärtigen Ort zu den gleichen Bedingungen, wie an der ständigen Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden kann und im gegenständlichen Fall auch kein Mehraufwand aufgrund von Ortsunkenntnis vorliegt. Die üblichen Verpflegungsaufwendungen sind gem. § 20 EStG nicht absetzbar und es ist davon auszugehen, dass dem Bf. die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten nach dem von der oben dargestellten Judikatur als angemessen beurteilten Aufenthalt bekannt waren.

Der Antrag des Bf. auf Zuerkennung weiterer als der bereits im Erstbescheid gewährten Aufwendungen als Werbungskosten wird abgewiesen.

Betreffend die Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 2 EStG im vorliegenden Fall wird ausgeführt:

§ 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.

Der im vorliegenden Fall vom Bf. bezogene und zu versteuernde Betrag des Anteiles der im März 2012 bezogenen Einmalzahlung von € 9.886,18 ist - wie auch vom Bf. nicht bestritten - ein Bezug gem. § 67 Abs. 10 EStG, welcher im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern ist. Die gesetzliche Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG regelt, dass die zum laufenden Tarif bezogenen Einkünfte bei der Berechnung einzubeziehen sind. Das Bundesfinanzgericht vermag

sich der Meinung des Bf. nicht anzuschließen, wonach der Betrag von € 9.886,18 bei der Berechnung vor der Hochrechnung herauszurechnen und erst nach der Hochrechnung wieder zuzurechnen ist. Alle im Zeitraum 1.1. bis 31.7.2012 bezogenen und zum laufenden Tarif versteuernden Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit sind bei der Berechnung der Hochrechnung einzubeziehen. Entscheidend ist, dass der in Frage stehende Bezug zum laufenden Tarif zu versteuern ist und in dem Zeitraum (März 2012) bezogen wurde, in welchem kein Bildungsgeld bezogen wurde.

Vom Gesetzgeber wurde als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastung ausdrücklich normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf, als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Weiterbildungsgeldes) ergeben würde. Aus dieser Klausel ergibt sich, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung bei ihm nicht zum Tragen käme.

Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall folgendes Ergebnis:

Hochrechnungsmethode, Umrechnungsmethode

Kennzahl 245 aus Lohnzettel	46.229,44 €
abzüglich Werbungskosten, die der AG nicht ...	-5.346,89 €
Sonstige Einkünfte abzügl Veranl.freibetrag	0,00 €
<hr/>	
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.882,55 €
abzüglich Topfsonderausgaben ein-/ausschleifend	-602,74 €
abzüglich Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-200,00 €
<hr/>	
Einkommen	40.079,81 €

Zwischenrechnungen für Durchschnittssteuersatz:

hochzurechnender Teil von Kzl.245 der Lohnzettel	46.229,44 €
abzüglich aliquote Werbungskosten, d.d.AG nicht ...	-5.346,89 €
<hr/>	
hochzurechnende Einkünfte	40.882,55 €
<hr/>	
Anzahl Tage im Jahr (Schaltjahr oder Normaljahr)	366
Anzahl Tage des Bezuges von Transferleistungen	184
Anzahl Tage ohne Bezug von Transferleistungen	182
<hr/>	
hochgerechnete Einkünfte (x366 : Anz.Tg.o.Tran.l.)	82.214,36 €
<hr/>	
Gesamtbetrag der Einkünfte für Durchschn.steuers.	82.214,36 €
abzüglich Topfsonderausgaben ein-/ausschleifend	-60,00 €

abzüglich Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-200,00 €
Einkommen für Durchschnittssteuersatz	81.954,36 €
Tarifsteuer für Durchschn.steuersatz (Formel §33)	31.212,18 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) vor Absetzb.	31.212,18 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer (f. Durchschn.steuersatz) nach Absetzb.	30.867,18 €

Errechnung Durchschn.steuersatz nach Formel	37,66%
---	--------

Ende d. Zwischenrechnungen f. Durchschn.steuers.

Anwend.d.Durchschn.steuersatzes auf Einkommen	15.095,61 €
zuzüglich Steuer auf sonstige Bezüge	319,13 €
Einkommensteuer	15.414,74 €
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	-17.445,63 €
festzusetzende Einkommensteuer vor Rundung	-2.030,89 €
festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-2.031,00 €

nach Hochre-Meth.

Die Kontrollrechnung ergibt folgendes Ergebnis:

Kontrollrechnungsmethode

Kennzahl 245 aus Lohnzettel	46.229,44 €
abzüglich Werbungskosten, die der AG nicht ...	-5.346,89 €
als steuerpflichtig behandelte "Transferleistungen"	8.530,24 €
Sonstige Einkünfte abzügl Veranl.freibetrag	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte für Kontrollrechnung	49.412,79 €
abzüglich Topfsonderausgaben ein-/ausschleifend	-360,57 €
abzüglich Sonderausgaben Kirchenbeitrag	-200,00 €
Einkommen für Kontrollrechnung	48.852,22 €

Tarifsteuer für Kontrollrechnung (Formel §33 Abs1)	15.417,57 €
Tarifsteuer (für Kontrollrechnung) vor Absetzbetr.	15.417,57 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Tarifsteuer (für Kontrollrechnung) nach Absetzbetr.	15.072,57 €
zuzüglich Steuer auf sonstige Bezüge	319,13 €
Einkommensteuer	15.391,70 €
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	-17.445,63 €
festzusetzende Einkommensteuer vor Rundung	-2.053,93 €
festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-2.054,00 €

nach Kontrollre.

Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall eine Abgabengutschrift von € -2.031,- und die Kontrollrechnung eine Abgabengutschrift von € -2.054,-. Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2 2.Unterabsatz EStG 1988 ist das Ergebnis der Kontrollrechnung - wie schon im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes vom 17.6.2013 - als die für den Bf. günstigere Variante der Steuerberechnung für die Einkommensteuer 2012 zu Grunde zu legen.

Der Beschwerde des Bf. ist daher keine Folge zu geben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 war zu bestätigen.

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.

Da die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Frage betreffend Werbungskosten von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt ist und die Frage der Berechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG gesetzlich geregelt ist und bei der Steuerberechnung dieser Regelung entsprochen wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 26. Juli 2018

