

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Das Finanzamt hat auf Grund der vom Beschwerdeführer (Bf.) übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2012 die Veranlagung durchgeführt und mit Bescheid vom 19. März 2013 die Einkommensteuer mit € 763,51 festgesetzt. Davon wurde eine anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 1.291,63 unter Berücksichtigung einer Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG von € 0,12 in Abzug gebracht. Somit ergab sich in Summe eine Abgabengutschrift in Höhe von € 528. Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag gemäß § 3 Abs. 2 EStG umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt. Dieser Steuersatz wurde in der Folge auf das steuerpflichtige Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach wurde anhand einer Kontrollrechnung festgestellt, ob sich auf Grund der Berücksichtigung sämtlicher Bezüge im Veranlagungszeitraum mit dem dafür entsprechenden Tarif gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im vorliegenden Fall zutraf, wurden sämtliche Einkünfte (unter Berücksichtigung der Sonderausgaben) in Höhe von € 13.980,94 nach dem dafür entsprechenden Tarif versteuert.

Der Bf. brachte gegen diesen Bescheid am 27. März 2013 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) ein. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass er im Zeitraum vom 1. Oktober 2012 bis 31. Dezember 2012 steuerfreie Bezüge erhalten habe.

Diese seien gemäß § 3 Abs. 2 EStG steuerfreie Bezüge unter Progressionsvorbehalt. Der Bf. ersuchte um eine genaue Aufstellung der Berechnung des Progressionsvorbehaltes, da er eine solche dem Bescheid nicht entnehmen habe können. In der Folge führte er aus, dass diese steuerfreien Bezüge bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht hinzuzuziehen seien.

Mit 3. Juni 2013 hat das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) erlassen und die Berufung vom 27. März 2013 gegen den Bescheid vom 19. März 2013 als unbegründet abgewiesen.

Die vom Begehren des Bf. abweichende Erledigung begründete das Finanzamt damit, dass für den Fall, dass steuerfreie Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen würden, die für das restliche Kalenderjahr die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen seien. Das Einkommen sei mit jenem Steuersatz zu besteuern, welcher sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergäbe, wobei die sich dadurch ergebende Steuer nicht höher sein dürfe, als jene welche sich bei der Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Ergänzend wies das Finanzamt darauf hin, dass auf Seite 1 des angefochtenen Bescheides die Berechnung der Einkommensteuer, auf Seite 2 der Hinweis zur Berechnung des Progressionsvorbehalts und auf den Seiten 3-4 die zum Progressionsvorbehalt herangezogenen Einkünfte angeführt seien.

Daraufhin hat der Bf. am 25. Juni 2013 einen Vorlageantrag gegen die Beschwerde vorentscheidung eingebracht. Ergänzend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Einkünfte, die während des Arbeitslosengeld- bzw. Krankengeldbezuges angefallen seien (im vorliegenden Fall der Lohnzettel der Stadtgemeinde X), gemäß § 3 Abs. 2 EStG i.V.m. Rz 114 LStR grundsätzlich nicht hochzurechnen seien. Hochzurechnen seien lediglich die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG und die zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 41 Abs. 4 EStG. Die Hochrechnung betreffe aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der genannten Transferleistungen bezogen worden seien, während gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogenen Einkünfte nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen seien (VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

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

### **1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Aus dem im Finanzamtsakt aufliegenden Versicherungsdatenauszug für das Kalenderjahr 2012 geht hervor, dass der Bf. für den Zeitraum vom 1. Jänner 2012 bis 30. September 2012 als Arbeiter bei der Stadtgemeinde X beschäftigt war und ihm Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 12.102,66 zugeflossen sind. In diesem Zeitraum hat der Bf. vom 15. Mai 2012 bis 3. Juni 2012 sowie am 8. Juni 2012 steuerpflichtiges Krankengeld in Höhe von insgesamt € 819,64 bezogen. Vom 29. Oktober 2012 bis 29. November 2012 hat der Bf. Arbeitslosengeld in der Höhe

von € 960,32 bezogen. Am 30. November 2012 hat der Bf. steuerfreies Krankengeld in Höhe von € 30,01 bezogen. Vom 1. Dezember 2012 bis 14. Dezember 2012 hat der Bf. Arbeitslosengeld in der Höhe von € 420,14 bezogen. Vom 15. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2012 hat der Bf. steuerfreies Krankengeld in Höhe von € 510,17 bezogen.

## **2.) Streitpunkt:**

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes hat das Finanzamt eine probeweise Hochrechnung der im Veranlagungszeitraum angefallenen steuerpflichtigen Einkünfte auf das gesamte Kalenderjahr vorgenommen, um den dazugehörigen Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. In weiterer Folge hat das Finanzamt die Steuerbelastung der steuerpflichtigen Einkünfte mit diesem errechneten Durchschnittssteuersatz einerseits und die Steuerbelastung bei Besteuerung sämtlicher Einkünfte zu dem dafür vorgesehenen Tarif andererseits verglichen. Da in der zweiten Variante die Steuerbelastung geringer war, hat sich das Finanzamt auf diese Berechnungsmethode festgelegt. Der Bf. hingegen vertritt die Ansicht, dass steuerfreie Bezüge jedenfalls nicht bei der Berechnung der Einkommensteuer hinzugezogen werden dürfen und dass Einkünfte im Zeitraum des Bezugs von Arbeitslosengeld bzw. Krankengeld nicht hochzurechnen sind.

## **3.) Rechtliche Beurteilung:**

### **3.1. Rechtsgrundlagen**

#### **§ 3 Abs. 2 EStG 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.“*

#### **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG lautet:**

*„Von der Einkommensteuer sind befreit: das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretenden Ersatzleistungen.“*

### **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG lautet:**

*„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.“*

### **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG lautet:**

*„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind: Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken oder Unfallversicherung.“*

### **3.2. Rechtliche Erwägungen**

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie *Bezüge* u.a. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden *Einkünfte* im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG und die zum laufenden Tarif zu versteuernden *Einkünfte* aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. 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.

Dem Bf. sind vom 1. Jänner 2012 bis 30. September 2012 auf Grund seines Dienstverhältnisses zur Stadtgemeinde X steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG in der Höhe von € 12.102,66 sowie steuerpflichtiges Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG in der Höhe von € 819,64 zugeflossen. In der Folge hat der Bf. vom 29. Oktober 2012 bis 29. November 2012 in der Höhe von € 960,32 und vom 1. Dezember 2012 bis 14. Dezember 2012 in der Höhe von € 420,14 steuerfreies Arbeitslosengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG bezogen. Am 30. November 2012 hat der Bf. steuerfreies Krankengeld in der Höhe von € 30,01 und vom 15. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2012 steuerfreies Krankengeld in der Höhe von € 510,17 bezogen, jeweils als an Stelle des Arbeitslosengeldes tretende Ersatzleistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG. Es liegen daher in einem Abschnitt des Veranlagungszeitraums steuerpflichtige Einkünfte und im restlichen Abschnitt steuerfreie Einkünfte vor.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies nun, dass der Tatbestand des § 3 Abs. 2 EStG erfüllt ist. Die steuerfreien Bezüge wurden im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt, entgegen dem Vorbringen des Bf., nicht als steuerpflichtig behandelt, sondern lediglich für die Ermittlung des Steuersatzes, welcher sich unter Berücksichtigung der auf das Veranlagungsjahr hochgerechneten Einkünfte ergibt, herangezogen. Dieser sich ergebende Steuersatz wurde in weiterer Folge nur auf das steuerpflichtige Einkommen und nicht auf das steuerfreie Einkommen angewendet. Da jedoch die festzusetzende Steuer gemäß § 3 Abs. 2 EStG nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (steuerfreie und steuerpflichtige Bezüge im

Veranlagungsjahr) ergeben würde, hat das Finanzamt verglichen, ob dies im vorliegenden Fall zutrifft. Dabei wurden sämtliche Bezüge des Veranlagungsjahres zusammengezählt und in weiterer Folge die festzusetzende Steuer mit dem dafür entsprechenden Tarif berechnet. Im Ergebnis ergab dieser vom Finanzamt vorgenommene Vergleich, dass bei Anwendung der letzteren Berechnungsart die Höhe der Steuerbelastung für den Bf. günstiger ausfällt. Daher wurde die Steuer in Entsprechung der maßgeblichen Norm (§ 3 Abs. 2 EStG) richtig berechnet.

An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass sich bei Zugrundelegung sämtlicher Einkünfte keine Beschwer ergibt, wie vom Bf. vorgebracht wurde, sondern letztlich eine Besserstellung gegenüber jener Berechnung, bei der nur die steuerpflichtigen Einkünfte mit dem durch die Hochrechnung ermittelten Steuersatz herangezogen werden. Diese sich ergebende Besserstellung kann aber im gegenständlichen Fall nur dadurch erreicht werden, dass der dafür entsprechende Tarif auf sämtliche Einkünfte (also auch steuerfreie Einkünfte) angewendet wird.

Bezüglich des Vorbringens des Bf. im Vorlageantrag wird ergänzend darauf hingewiesen, dass die Berechnungsmethode des Finanzamtes im Einklang mit Rz 114 der Lohnsteuerrichtlinien i.V.m. § 3 Abs. 2 EStG durchgeführt wurde. Es wurden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte (jene, welche außerhalb des Zeitraumes des Bezuges vom oben angeführten Arbeitslosengeld, sowie dem an die Stelle des Arbeitslosengeldes tretende Ersatzleistung des steuerfreien Krankengeldes bezogen wurden) hochgerechnet. Dem Bf. ist beizupflichten, dass das Arbeitslosengeld nicht in die Hochrechnung einzubeziehen ist. Da dies im gegenständlichen Fall auch nicht erfolgt ist, liegt auch in diesem Punkt keine Beschwer vor.

Der Bf. irrt hingegen über den Umstand, dass das gesamte im Veranlagungsjahr bezogene Krankengeld steuerfrei und daher nicht hochzurechnen sei, denn im gegenständlichen Fall liegt nur teilweise steuerfreies Krankengeld vor. Aus diesem Grund wurde vom Finanzamt zwischen dem steuerpflichtigen Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1lit. c EStG, welches während des Zeitraumes des aufrechten Dienstverhältnisses bezogen wurde, und dem steuerfreien Krankengeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG, welches an Stelle des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogen wurde, differenziert. In der Folge wurden richtigerweise nur das steuerpflichtige Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1lit. c EStG sowie die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1lit. a EStG hochgerechnet.

Ergänzend und zur Klarstellung wird noch darauf hingewiesen, dass der hochzurechnende Zeitraum und somit die hochzurechnende Summe auch nicht durch das Krankengeld während des aufrechten Dienstverhältnisses (steuerpflichtiges Krankengeld gemäß § 25 Abs. 1 Z 1lit. c EStG) gekürzt wird. Die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis sowie im Zuge dessen bezogenes steuerpflichtiges Krankengeld sind die „für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte“ gemäß § 3 Abs. 2 EStG.

Soweit der Bf. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.7.1999, 94/13/0024, verweist, ist festzuhalten, dass dies für den gegenständlichen Fall keine Bedeutung hat. In diesem Erkenntnis hatte der VwGH darüber zu erkennen, ob steuerpflichtige Einkünfte, welche zwar im Zeitraum des Bezuges von Arbeitslosengeld zugeflossen sind, deren Anspruchskausalität hingegen in einer vergangenen Besteuerungsperiode lag, hochzurechnen sind. Der damalige Beschwerdeführer vertrat den Standpunkt, dass diese Einkünfte somit nicht als während einer Transferleistung bezogen gelten würden und daher hochzurechnen wären. Der VwGH führte dazu aus, dass eine Auslegung, wonach die Regelung die Wortfolge „für das restliche Kalenderjahr“ im § 3 Abs. 2 EStG nicht zuflussbezogen, sondern anspruchskausalbezogen zu verstehen sei, am Sinn und Zweck des § 3 Abs. 2 EStG völlig vorbeigehe, weil die durch die Steuerbefreiung des Arbeitslosengeldes bewirkte Progressionsmilderung bei anderen Arbeitseinkünften, die der Gesetzgeber vermeiden möchte, nur durch deren Zufluss im Jahr des Arbeitslosengeldbezuges, nicht aber durch deren Verknüpfung mit anspruchsbegründenden Umständen in anderen Besteuerungsperioden verursacht werde.

Im gegenständlichen Fall bezog der Bf. hingegen in einem Teil des Veranlagungszeitraumes zur Gänze steuerpflichtige Einkünfte und im anderen Teil des Veranlagungszeitraumes zur Gänze steuerfreie Einkünfte. Eine „Überlappung“ des Zuflusses - wie in dem vom Bf. angeführten Erkenntnis - lag hier nicht vor. Weiters haben alle zugeflossenen Einkünfte ihre Anspruchskausalität nicht in einer davor liegenden Besteuerungsperiode, sondern im Veranlagungszeitraum 2012, sodass beide Problematiken des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorlagen und daher eine rechtliche Relevanz für den gegenständlichen Fall nicht abzuleiten war.

Eine unrichtige Anwendung des Gesetzes, wie der Bf. in seinen Ausführungen darzulegen versuchte, ist somit nicht erkennbar. Das Finanzamt hat diese Norm in rechtsrichtiger Weise angewendet, sodass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass die Regelung den Zweck hat, - so die Erl. zur RV 277 der Beilagen XVII. GP, 6ff -, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich 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. Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte 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. Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen (z.B. Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung) sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz. 34). Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG 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 es sich im gegenständlichen Fall bei der zu klärenden Frage der Berechnungsmethode der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 2 EStG um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt, die Rechtsfolge sich unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, und im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Wien, am 12. Juli 2016