

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, über die Beschwerde vom 11.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 10.03.2016, 03 342/4706 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Pkt 8 der Entscheidungsgründe 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 belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

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

1 Die Bf war im Streitjahr 2015 bis 30.06.2015 bei der A-GmbH als Dienstnehmerin mit 30 Wochenstunden teilzeitbeschäftigt und in der Zeit vom 01.07. bis 31.12.2015 beim selben Arbeitgeber geringfügig beschäftigt. Sie erzielte nichtselbständige Einkünfte in folgender Höhe:

01.01. -30.06.2015	11.220,60 €
01.07.- 31.12.2015	2.139,90 €
Summe	13.360,50 €

Vom 01.07.2015 bis 31.12.2015 erhielt sie zusätzlich vom Arbeitsmarktservice Bildungsteilzeitgeld in Höhe von EUR 5.610,16.

Mit Bescheid vom 10.03.2016 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 mit EUR 564,00 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 18.648,50 angewendet worden.

2 In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte die Bf aus:

"Ich erhebe, innerhalb offener Frist gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 10. März 2015, zugestellt am 11. März 2016, das Rechtsmittel der Beschwerde und begründe dies wie folgt:

Der Bescheid ist hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nicht richtig. Ich war von 1. Juli bis 31. Dezember 2015 in Bildungskarenz und zu der Zeit nur geringfügig bei meinem Arbeitgeber (A-GmbH) beschäftigt. Das Weiterbildungsgeld vom AMS wird zwar zur Progressionsberechnung berücksichtigt, ist aber selbst von der Einkommensteuer befreit (§3 Abs. 2 EStG).

1. Hochrechnung des fiktiven Jahresbezuges

Tage ohne Arbeitslosengeld: 365 Tage - 182,5 Tage = 182,5 Tage

11.220,60 € / 182,5 x 365 = 22.441,20 €

- 262,16 € Werbungskosten

- 60 € Sonderausgabenpauschale

= 22.119,04 € Hochgerechnetes Einkommen

2. Berechnung der „fiktiven“ Jahreslohnsteuer und des fiktiven Durchschnittssteuersatzes

(22.119,04 - 11.000) x 5.110 / 14.000 = 4.058,45

4.058,45

- 54,00 Arbeitnehmerabsetzbetrag

- 291,00 Verkehrsabsetzbetrag

= 3.713,45 fiktive Jahreslohnsteuer

3.713,45 / 22.119,04 x 100 = 16,79% fiktiver Durchschnittssteuersatz

3. Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf steuerpflichtige Bezüge

11.220,60 € Steuerpflichtige Bezüge

- 262,16 € Werbungskosten

- 60 € Sonderausgabenpauschale
Steuerpflichtiges Einkommen 10.898,44 €
16,79% von 10.898,44 € = 1.829,85 €
+ Steuer f. SonstBezüge (6%) 199,54 €
= Zwischensumme 2.029,39 €
- Anrechenbare LSt - 2.082,45 €
Gutschrift 53.06 €

4. Kontrollrechnung

Steuerpflichtige Bezüge 11.220,60 €
+ Arbeitslosengeld 5.610,16 €
-Werbungskosten - 262,16 €
- Sonderausgabenpauschale - 60 €
Einkommen 16.508,60 €
 $(16.508,60 - 11.000) \times 5.110 / 14.000 = = 2.010,64$
- 54,00 Arbeitnehmerabsetzbetrag
- 291,00 Verkehrsabsetzbetrag
= 1.665,64 Zwischensumme
+ 199,54 Steuer f. Sonstige Bezüge(6%)
= 1.865,18 Zwischensumme
- 2.082,45 Anrechenbare LSt
Gutschrift 217.27 €

Das günstigere Ergebnis der beiden Berechnungsvarianten wird bei der Steuerberechnung herangezogen."

In einem elektronisch eingereichten Nachtrag zur Beschwerde brachte die Bf vor:

"1. Unter dem Punkt Arbeitsmittel (Werbungskosten) bitte statt EUR 93,50 den um den Privatanteil korrigierten Betrag iHv EUR 46,75 ansetzen.

2. Zusätzlich weise ich auf die Erkenntnis des BFG vom 10.11.2015, RV 7100397 2014 hin, wonach bei ganzjährig bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Hochrechnung nicht geboten ist.

Hier der genaue Wortlaut

Das Hochrechnen von Einkünften auf einen fiktiven Jahresbetrag ist jedoch dann nicht geboten, wenn - so wie im vorliegenden Beschwerdefall - Einkünfte ohnedies ganzjährig bezogen werden (Jakom, Laudacher EStG, 2013, 3 Rz 122), das steuerfreie

Bildungsgeld entfaltet diesbezüglich keine progressionsmindernde Wirkung. Ganzjährig bezogene Einkünfte fiktiv um die in der Zeit der Arbeitslosigkeit oder Bildungskarenz bezogenen Teile zu kürzen und dann die restlichen, außerhalb dieses Zeitraumes gelegenen Bezugssteile in die Hochrechnung einzubeziehen, führt zu einer dem Gesetzeszweck des 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht entsprechenden Progressionserhöhung der tatsächlich außerhalb der Zeit der Arbeitslosigkeit bzw. Bildungskarenz erzielten anderen Einkünfte.

Wie auch im oben angeführten Fall war auch ich ganzjährig beschäftigt.

1.1.-30.6.2015 Teilzeitbeschäftigung, 30 Stunden pro Woche

1.7.-31.12.2015 Geringfügige Beschäftigung, gleichzeitig Bezug des Bildungsgeldes

Ich war bei einem Arbeitgeber beschäftigt (A-GmbH) und kann die WGKK-Abmeldung der Teilzeitbeschäftigung per 30.6.16 und die Anmeldung der geringfügigen Beschäftigung per 1.7.16 nachweisen."

3 Das Finanzamt änderte mit Beschwerdeverentscheidung den angefochtenen Einkommensteuerbescheid ab und setzte die Einkommensteuer mit EUR -30,00 fest. Begründend wurde ausgeführt:

"Sie haben im Jahr 2015 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert."

4 Im fristgerecht erhobenen Vorlageantrag verwies die Bf auf das Erkenntnis des BFG vom 10.11.2015, RV/7100397/2014, wonach bei ganzjährig bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eine Hochrechnung nicht geboten sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

5 Die Bf war im Streitjahr 2015 vom 1.1. bis 30.6. bei der A-GmbH als Dienstnehmerin mit 30 Wochenstunden und in der Zeit vom 1.7. bis 31.12. geringfügig beschäftigt. Sie erzielte nichtselbständige Einkünfte in Höhe von insgesamt EUR 13.360,50, wobei auf die Zeit vom 1.1. bis 30.6. steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von EUR 11.220,60 entfielen.

In der Zeit vom 01.07. bis 31.12.2015 nahm die Bf eine Bildungsteilzeit gemäß § 11a Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) in Anspruch und erhielt zusätzlich zu ihren geringfügigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Arbeitsmarktservice Bildungsteilzeitgeld gemäß § 26a Arbeitslosenversicherungsgesetz (AIVG) 1977 für 184 Tage in Höhe von insgesamt EUR 5.610,13.

Im Streitjahr fielen Werbungskosten in Höhe von EUR 215,41 an.

6 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.

7 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.

8 Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall das folgende Ergebnis:

Steuerpflichtige Bezüge (11.220,60) : Zeitraum des laufenden Bezuges in Tagen (181 Tage) x Tage des Jahres (365) =

11.220,60:181x 365 =	22.627,18
abzüglich Werbungskosten	-215,41
abzüglich Sonderausgaben	-60,00
 Hochgerechnetes Einkommen	 22.351,77

Die Jahressteuer wird nach folgender Formel ermittelt:

(22.351,77-11.000) x 5.110/14.000 =	4.143,40
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Jahressteuer	3.798,40

Durchschnittssteuersatz:

Jahressteuer : Einkommen x 100 = 3.798,40 : 22.351,77 x 100 = **16,99%**

Berechnung der Einkommensteuer:

Steuerpflichtige Bezüge	13.360,50
abzüglich Werbungskosten	-215,41,00
abzüglich Sonderausgaben	-60,00

Einkommen	13.085,09
16,99% von 13.085,09	2.223,16
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	199,54
Zwischensumme	2.422,70
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	-2.082,45
Einkommensteuer	340,25

9 Die Kontrollrechnung ergibt demgegenüber, unter Berücksichtigung der Korrektur der Werbungskosten in Anlehnung an das Beschwerdevorbringen folgende Abgabennachforderung:

steuerpflichtige Bezüge	13.360,50
zuzüglich Bildungskarenzgeld	5.680,16
abzüglich Werbungskosten	-215,41
abzüglich Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	18.695,25
Steuerberechnung:	
$(18.695,25 - 11.000) \times 5.110 / 14.000$	2.808,77
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
abzüglich Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
zuzüglich Steuer sonstige Bezüge	199,54
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	-2.082,45
Einkommensteuer	580,86

10 Diese Berechnungen entsprechen im Wesentlichen den von der Bf in der ursprünglichen Beschwerde selbst angestellten Berechnungen. Die Bf ging jedoch bei der Hochrechnung von einer falschen Anzahl an Tagen aus und wandte den Durchschnittssteuersatz fälschlicherweise nur auf die hochzurechnenden Einkünfte und nicht auf die gesamten Einkünfte an. Auch bei der von ihr angestellten Kontrollrechnung brachte sie unrichtigerweise jene Einkünfte, die parallel zum Bildungsteilzeitgeld bezogen wurden, nicht in Ansatz und gelangte daher zu einem abweichenden Ergebnis.

11 Der Prozentsatz der Durchschnittssteuerbelastung in Höhe von 16,99% ist - im Gegensatz zu der von der Bf in ihrer ursprünglichen Beschwerde vertretenen Auffassung - auf das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte zu versteuernde Einkommen in Höhe von EUR 13.360,50 anzuwenden. Die sich ergebende Steuer ist jener

Steuer gegenüberzustellen, die sich bei einer Vollversteuerung des Bildungsteilzeitgeldes ergibt (sog. Kontrollrechnung). Die jeweils niedrigere Steuerbelastung ist maßgebend.

12 Die Hochrechnung ergibt im vorliegenden Fall eine Abgabennachforderung in Höhe von EUR 340,25. Nach dem Günstigkeitsvergleich gemäß § 3 Abs. 2 2. Unterabsatz EStG 1988 ist daher dieses Ergebnis günstiger, weil die Kontrollrechnung eine Abgabennachforderung in Höhe von EUR 580,86 ergibt.

13 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.

14 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 1.7. bis 31.12. im Wege der Hoch-/Kontrollrechnung zu neutralisieren war.

15 Das von der Bf zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts steht mit der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Auffassung nicht im Einklang. Die darin vertretene Rechtsansicht kann für den vorliegenden Fall nicht übernommen werden.

16 Der angefochtene Einkommensteuerbescheid war daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen und die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von EUR 215,41 (statt EUR 262,16) abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

17 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.

18 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 16. Februar 2017