

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache des BF, geb. am 19XX, whft. in WS, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 14. Oktober 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zur Steuernummer (StNr.) 12, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 (Bundesabgabenordnung) BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

Mit Finanzamtsbescheid vom 14.10.2014 erfolgte zur genannten StNr. im Wege der Arbeitnehmerveranlagung des im Kalenderjahr 2013 neben den für die Zeit vom 31.8. bis zum 8.9.2013 bezogenen steuerfreien Einkünften iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 (Arbeitslosengeld) ausschließlich mehrere (Lohnsteuerpflichtige), beim jeweiligen Steuerabzug vom Arbeitslohn gesondert versteuerte Einkünfte iSd §§ 25, 47 EStG 1988 (vgl. dazu § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988), u. zw. für die Zeiten vom 1.1. bis zum 30.8.2013 (bezugsauszahlende Stelle: C Austria GmbH, vom 1.1. bis zum 31.12.2013 (bezugsauszahlende Stelle: Wolfgang D und vom 9.9. bis zum 31.12.2013 (bezugsauszahlende Stelle: E GmbH); beziehenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Beschwerdeführers (Bf.), der am 29.9.2014, zwecks Geltendmachung von Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 2 Z 2 (Versicherungszahlungen von € 1.255,92) und Abs. 1 Z 7 (Zuwendungen iHv. € 45,00) EStG 1988, auch selbst einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung gestellt hatte, die Festsetzung der Einkommensteuer 2013. Ausgehend von einem Jahreseinkommen des Bf. von € 20.132,87 [aus steuerpflichtigen Bezügen lt. Lohnzettel/KZ. 245 von € 13.884,83 + € 882,96 + € 5.587,41 zuzüglich, laut Kontrollrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, weiteren nsA-Einkünften von € 268,65 an Arbeitslosengeld; abzüglich € 132,00 an Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 1, 3 EStG 1988; € 313,98 an (Topf-)Sonderausgaben und, antragskonform, €

45,00 für freiwillige Zuwendungen iSd § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, unter Anwendung der §§ 33 Abs. 1 (Einkommensteuer lt. Tarif vor Absetzbeträgen); Abs. 5 Z 1, 2 und 4 (Verkehrsabsetzbetrag von € 291,00; Arbeitnehmerabsetzbetrag von € 54,00 und Pendlereuro von 22,90); 67 Abs. 1 im Hinblick auf sonstige Bezüge im Ausmaß von insgesamt € 3.269,56 (darauf entfallende Steuer von 6 % für € 2.649,56), Anrechnung der im Wege des Steuerabzuges einbehaltene Lohnsteuer von € 2.237,93 (§ 46 Abs. 1 Z 3) und des § 39 Abs. 3 (Rundung) EStG 1988], ergab die Abgabefestsetzung einen (Nachforderungs-)Betrag von € 887,00.

Neben einem (allgemeinen) Hinweis auf die bei der Veranlagung vorgenommene Zusammenrechnung der (mehreren) lohnsteuerpflichtigen Bezüge zum Zweck deren (gleichmäßiger) Besteuerung, wurde dazu begründend ausgeführt, dass für die Ermittlung des bei der Veranlagung zur Anwendung gelangenden Steuersatzes zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und Einkommensabzüge berücksichtigt und dann, anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer, ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden sei (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung zu überprüfen gewesen, ob sich allenfalls bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante ein niedrigere Steuerbetrag ergebe. Da letzteres zutrefte, sei der Steuertarif auf ein (insgesamt zu versteuerndes) Einkommen von € 20.132,87 anzuwenden gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. – form- und fristgerecht – Beschwerde iSd § 243 BAO und machte (darin) geltend, dass es ihm aufgrund der Nichtdarstellung der beiden, für den Anlassfall offenbar möglichen Berechnungsvarianten (Umrechnung oder Kontrollrechnung) unmöglich sei, zu erkennen, ob bei der Umrechnungsvariante tatsächlich nur jene Bezüge hochgerechnet worden seien, die er für Zeiträume erhalten habe, in denen er kein AMS-Geld bekommen habe. Zumal sich die zusätzlich ausgeübte geringfügige Beschäftigung auch auf den Zeitraum des AMS-Bezuges erstreckt habe, seien die auf die Arbeitslosigkeit entfallenden Bezüge aus der geringfügigen Beschäftigung nicht hochzurechnen, sodass daher angezweifelt werde, ob die die AMS-Bezüge zum Einkommen hinzurechnende und entsprechend auch zu versteuernde Kontrollrechnung tatsächlich für ihn günstiger ausgefallen sei. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Erlassung eines neuen, dem Beschwerdebegehren Rechnung tragenden Bescheides begehrt.

Mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262 f BAO) vom 28.11.2014 wies das genannte Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und stellte dazu fest, dass für den Fall, dass der Abgabepflichtige steuerfreie Bezüge iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (Arbeitslosengeld) erhalte, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4), ohne Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales, für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs. 10 auf einen Jahresbetrag umzurechnen gewesen seien. Das ermittelte

Einkommen sei gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der der umgerechneten Einkünfte ergebe, wobei jedoch die festzusetzende Steuer nicht höher sein dürfe, als jene, die sich bei der Besteuerung sämtlicher Bezüge ergäbe.

Somit ergäbe sich anhand der Umrechnungsvariante ein hochgerechnetes Einkommen von € 39.223,49 (aus hochgerechneten Einkünften von € 20.942,00 + € 17.889,51 + € 882,96; abzüglich Werbungskosten von € 132,00 und Sonderausgaben von € 358,98) bzw. ein Durchschnittssteuersatz von 27,82 % (aus € 11.256,58 gemäß § 33 Abs. 1; abzüglich Absetzbeträgen von insgesamt € 345,00; sowie eine Jahressteuer von € 10.911,58) und, aus steuerpflichtigen Bezügen von € 20.355,20; abzüglich Werbungskosten von € 132,00 und Sonderausgaben von € 358,98 bzw. einem Einkommen iHv. € 19.864,22; eine Einkommensteuer von € 5.526,03. Dem gegenüber stehe eine sich mittels Kontrollrechnung ergebende (niedrigere) Einkommensteuer von € 3.333,50, sodass im angefochtenen Bescheid richtigerweise letztere für den Bf. günstigere Methode für die Steuerfestsetzung anzuwenden und die Beschwerde daher abzuweisen gewesen sei.

Mit Eingabe vom 3.12.2014 beantragte der Bf. gemäß § 264 BAO die Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) und gab, ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen, an, dass das in der Beschwerdevorentscheidung mitgeteilte fiktive Jahreseinkommen von € 38.831,51 (€ 20.942,00 + € 17.889,51) bei nicht ganzjährig bezogenen steuerpflichtigen Bezügen von € 19.472,24 (€ 13.884,83 + € 5.587,41) nicht zutreffend sein könne, da dadurch sowohl die Bezüge vor, als auch nach dem AMS-Bezug hochgerechnet würden und damit ein Durchschnittssteuersatz ergäbe, als ob ganzjährig parallel Bezüge bezogen worden seien.

Richtigerweise habe die Hochrechnung von einem Betrag von € 19.964,52 (365 statt 356 Tage), zuzüglich ganzjährigen Einkünften von € 882,96 (fiktives Einkommen somit € 20.847,48) auszugehen, woraus sich, nach Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben, ein hochgerechnetes Einkommen von € 20.356,50 bzw. eine tarifmäßige Einkommensteuer von € 3.415,12 ergäbe. Nach Abzug der steuerlichen Absetzbeträge von insgesamt € 367,00 (54,00 + 291,00 + 22,00); und einer Jahressteuer von € 3.048,12, errechne sich ein Durchschnittssteuersatz von 14,974 %. Daraus ergebe sich aus steuerpflichtigen Bezügen von € 20.355,20 (€ 13.884,83 + € 882,96 + € 5.587,41); Abzügen von € 490,98 (für Werbungskosten und Sonderausgaben) ein mit dem genannten Steuersatz zu versteuerndes Einkommen von € 19.864,22 bzw. eine, gegenüber der Kontrollrechnung günstigere, Einkommensteuer von € 2.974,41.

Aus der Aktenlage zum Veranlagungsjahr 2013 zur genannten StNr. ergibt sich, dass der Bf. im Veranlagungsjahr (1.1. bis 31.12.) steuerpflichtige Bezüge von € 20.355,20 (€ 13.884,83 + € 882,96 + € 5.587,41; jeweils unterschiedliche Bezugszeiträume siehe oben), Arbeitslosengeld iHv. € 268,65 (Bezugszeitraum: 31.8. bis 8.9., § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988), sowie (sonstige nsA-Bezüge iSd § 67 EStG 1988 von € 3.268,56; darauf entfallende Einkommensteuer € 158,97) erhalten und, im Wege des Steuerabzuges vom

Arbeitslohn gemäß §§ 47 ff EStG 1988, insgesamt Lohnsteuer von € 2.237,93 entrichtet wurde.

2. Rechtslage:

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge, u. a. iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 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 sog. Durchschnittssteuersatzes nach § 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.

Ziel der genannten, auf die Vermeidung einer unverhältnismäßigen Absenkung der Steuerprogression durch die Ermöglichung der Miteinbeziehung der genannten steuerfreien Bezüge in das Jahreseinkommen abzielenden Regelung ist die Vermeidung vom Gesetzgeber nicht gewollter überhöhter Nettoeinkommen aus sog. Transferleistungen.

Dazu sind im Wege der sog. Hoch- bzw. Umrechnungsmethode die neben den nicht ganzjährig bezogenen Transferleistungen ebenfalls nicht für das ganze Kalenderjahr bezogenen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die laut Tarif zu versteuernden "sonstigen" Einkünfte nach § 41 Abs. 4, d. h. jene Einkünfte die gemäß §§ 67 Abs. 1 oder 68 steuerfrei verblieben sind oder die mit den festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 versteuert wurden, für die Ermittlung des anzuwendenden, sich aus der prozentmäßigen, auf zwei Kommastellen (kaufmännisch) zu rundenden Relation zwischen Jahressteuer laut Tarif und Jahreseinkommen ergebenden Steuersatzes auf einen Jahresbetrag hochzurechnen (vgl. etwa *Jakom/Laudacher* EStG, 2016, § 3 Rz 120 ff mwH), wobei hinsichtlich der Berechnungsmodalitäten und des nicht schon bei der Hochrechnung selbst, sondern erst im Anschluss daran abzuziehenden Werbungskostenpauschales auf die, grundsätzlich einen Auslegungsbehelf zu den bezughabenden Vorschriften des EStG 1988 darstellenden LStR verwiesen wird (Zur Steuerberechnung lt. Hoch- bzw. Umrechnung, insbesondere zur Berücksichtigung der Steuer für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf die steuerpflichtigen, laufenden Bezüge vgl. im Einzelnen LStR 118a; bzw. etwa VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; sowie auch BFG 16.2.2017, RV/7100500/2017.

Zufolge der im § 3 Abs. 2 3. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 enthaltenen "Schutzbestimmung" darf jedoch die sich für den Anlassfall ergebende Steuerbelastung insgesamt nicht höher sein, als jene, die sich bei einer Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Dadurch soll vermieden werden, dass die im Gesetz

vorgesehene Steuerberechnung vermehrt bei gleichem Jahreseinkommen zu einer ungleichen Steuerbelastung führt.

Zu diesen Zwecken ist, neben der Hoch- bzw. Umrechnung gemäß § 3 Abs. 2 leg. cit., eine sog. Kontrollrechnung, bei der die an sich steuerfreie Transferleistung als ebenfalls steuerpflichtig behandelt wird, vorzunehmen und, in der Folge, nach Gegenüberstellung der beiden Berechnungsvarianten, für die Steuerfestsetzung die jeweils für den Abgabepflichtigen günstigere Methode (d. i. stets diejenige, die eine geringere Steuerbelastung ergibt) heranzuziehen.

3. Erwägungen:

Entsprechend den rechtlichen Ausführungen waren daher für das beschwerdegegenständliche Veranlagungsjahr 2013 zur genannten StNr. nachstehende Berechnungen anzustellen:

1. Hochrechnung:

Einkommen 2013

Nicht ganzjährig bezogene Einkünfte (C; E; 13.884,83 + 5.587,41 lt. Lz. KZ 245)	19.472,24	
hochgerechnet auf 365 Tge.		19.964,52
abzüglich WK-Pauschale; Topf- Sonderausgaben u. Spenden (132,00 + 313,98 + 45,00)		- 490,98
zuzüglich ganzjähr. Einkommen lt. Lz. KZ 245 (D)		+ 882,96
Jahreseinkommen/Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz		20.356,50

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes § 33 Abs. 10 EStG

Einkommensteuer § 33 Abs. 1 EStG	
20.356,50 – 11.000/14.000 x 5.110	3.415,12
abzgl. Absetzbeträge (Arbeitnehmerabsetzbetrag; Verkehrsabsetzbetrag, Pendler-Euro; d. s. 54,00 + 291,00 + 22,90)	- 367,90
Jahressteuer	3.047,22
Durchschnittssteuersatz (Jahressteuer/Einkommen x 100)	14,97 %

Berechnung der Einkommensteuer

Steuerpflichtige Bezüge lt. übermittelten Lz. (13.884,83 + 5.587,41 + 882,96 lt. KZ 245)	20.355,20
abzüglich WK und SA (132,00 + 313,98 + 45,00)	- 490,98

Einkommen	19.864,22
Steuer (14,97 % von 19.864,22)	2.973,67
Steuer für sonstige Bezüge (3.269,56 lt. Lz. KZ 220, 225) § 67 Abs. 1 EStG	+ 158,97
Einkommensteuer	3.132,64

2. Kontrollrechnung (lt. angefochtenem Bescheid vom 14.10.2014):

Gesamtbetrag der Einkünfte (13.884,83+882,96+5.587,41+268,65)	20.623,85
abzgl. WK-Pausch. (132,00)	20.491,85
abzgl. Sonderausgaben (313,98+45,00)	20.132,87
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG [(20.132,87 – 11.000) x 5.110/14.000]	3.333,50
abzgl. Absetzbeträge (AN-A; V-A und P-€, d.s. 291,00+54,00+22,90)	- 367,90
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.965,60
Steuer für sonstige Bezüge (3.269,56 lt. Lz. KZ 220, 225) § 67 Abs. 1 EStG	+ 158,97
Einkommensteuer	3.124,57

Aus der Gegenüberstellung der beiden Berechnungsmethoden ergibt sich (im Einklang mit dem angefochtenen Bescheid vom 14.10.2014), dass die Kontrollrechnung zu einem für den Bf. günstigeren Ergebnis führt und so das, auch die an und für sich steuerfreien Transferleistungen beinhaltende Einkommen von € 20.132,87 der Einkommensbesteuerung zu Grunde zu legen war. In Anrechnung der bereits durch Steuerabzug einbehaltenen, auf die nunmehr veranlagten Einkünfte entfallenden Lohnsteuer (vgl. § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) ergibt sich, nach Anwendung der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG leg. cit., die im Bescheid genannte Nachforderung von € 887,00; sodass insgesamt daher die Beschwerde gegen den Bescheid vom 14.10.2014 als unbegründet abzuweisen war.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da für die im Anlassfall zu beurteilenden Fragen (Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung bei nicht ganzjährig bezogenen steuerfreien Bezügen iSd § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 anhand der in § 3 Abs. 2 genannten Methoden bzw. deren Vergleich) keine grundsätzlichen Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG darstellen, war die (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 26. Mai 2017