



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am Datum wurde über das Vermögen der A GmbH, bei der die Bw als Dienstnehmerin beschäftigt war, der Konkurs eröffnet.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) vom 19. März 2009 die von der IAF- Service GmbH (ab 1. Juli 2008 Firmenwortlaut auf IEF-Service GmbH geändert - vgl. Änderung des IAF-Service- GmbH-Gesetzes, BGBl. I 2008/82) gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (Insolvenz-Entgelt - vgl. Änderung des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes, BGBl. I 2008/82, wonach die bisherige Bezeichnung „*Insolvenz-Ausfallgeld*“ durch die Bezeichnung „*Insolvenz-Entgelt*“ ersetzt wird)) in Höhe von 1.862,30 €, laufende Bezüge der A GmbH (14.011,39 €) sowie auf Grund der gem. § 3 Abs. 2 letzter Halbsatz EStG 1988 durchgeführten Kontrollrechnung auch das Arbeitslosengeld (360,50 €) als steuerpflichtigen Bezug bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst. Das Einkommen wurde nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) besteuert.

Mit Bescheid vom 18. Mai 2010 hat das Finanzamt sodann gem. § 303 Abs. 4 BAO die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 verfügt. Mit gleichem Datum wurde ein Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem nunmehr weitere von der IEF Service GmbH gemeldete Bezüge in Höhe von 852.585,17 € als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden. Für die Ermittlung des Steuersatzes wurden die Bezüge A GmbH (14.011,39 €) gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf einen Jahresbezug umgerechnet und das Einkommen mit dem Durchschnittsteuersatz (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) besteuert.

In der fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2010 erhobenen Berufung brachte die Bw vor, die vom AMS ausbezahlten Bezüge seien nur als Vorschuss auf die IAF-Auszahlungen gewährt worden. Der Insolvenzfonds habe alle AMS-Bezüge an dieses Amt zurückgezahlt.

Das Finanzamt hat die Berufung der Bw mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 als unbegründet abgewiesen. Der vom AMS ausbezahlte „*Kündigungsvorschuss*“ sei steuerlich nie angesetzt worden. Die Rückzahlung der entsprechenden Beträge an das AMS bleibe daher auch ohne steuerliche Auswirkung. Die vom IAF erhaltenen Zahlungen seien zur Gänze im Anspruchsjahr 2008 steuerpflichtig.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2010 hat die Bw fristgerecht einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und mit diesem um Neuberechnung der Einkommensteuer 2008 gebeten. Das Finanzamt rechne im Bescheid vom 18.5.2010 einen Betrag von 558,85 € zur Steuer-Bemessungsgrundlage dazu. Aus der Berechnungsart gehe hervor, dass dies Hinzurechnungen zur Steuerbemessung aufgrund von Bezug von AMS-Geld seien. Da das AMS-Geld vom Insolvenzfonds direkt an das AMS rückbezahlt worden sei, sei diese Hinzurechnung nicht zulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw beantragt im Vorlageantrag eine Neuberechnung der Einkommensteuer ohne die Hochrechnung der Bezüge. Sie begründet ihren Antrag damit, das AMS-Geld (gemeint das Arbeitslosengeld) sei vom Insolvenzfonds direkt an das AMS rückerstattet worden.

Gem. § 16 Abs. 1 lit. k) Arbeitslosenversicherungsgesetz ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Zeitraumes, für den Kündigungsentschädigung gebührt.

Die Ruhensbestimmung für Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt oder eine Urlaubsabfindung ist § 16 Abs. 1 lit. l) zu entnehmen.

Gem. § 16 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1988 wird dann, wenn der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig ist oder die Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt wird, das Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) für diesen Zeitraum als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung gewährt. Wird der Arbeitgeber von der Gewährung des Vorschusses verständigt, so geht der Anspruch des Arbeitslosen auf die fällige Kündigungsentschädigung für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Arbeitslosenversicherung in der Höhe des als Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) gewährten Vorschusses über und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. Wird Insolvenz-Ausfallgeld nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl. Nr. 324/1977, für die Kündigungsentschädigung beantragt, so gilt das Gleiche hinsichtlich dieses Anspruches auf Insolvenz-Ausfallgeld, und der Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds tritt an die Stelle des Arbeitgebers. Findet der Übergang statt, so ist der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. k neu zu bemessen. Dem Anspruch auf Kündigungsentschädigung steht der Anspruch auf Schadenersatz nach § 25 Abs. 2 KO bzw. nach § 20d AO gleich, wobei der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. e neu zu bemessen ist.

Gem. Abs. 4 leg. cit. ist Abs. 2 sinngemäß anzuwenden, wenn der Anspruch auf Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) strittig ist oder eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) aus sonstigen Gründen (z.B. Konkurs des Arbeitgebers) nicht bezahlt wird.

Der Arbeitslose bekommt sohin auch dann, wenn er Insolvenz-Ausfallgeld für die Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubersatzleistungen beantragt, Arbeitslosengeld, nur geht der Anspruch auf die Kündigungsentschädigung bzw. Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt in Höhe des ausbezahlten Arbeitslosengeldes im Wege der Legalzession vom Arbeitslosen auf die Arbeitslosenversicherung über. Die IAF- Service GesmbH hat einen Teil der Kündigungsentschädigung in Höhe des bevorschussten Arbeitslosengeldes an die Arbeitslosenversicherung zurückzuzahlen (vgl. OGH 12. April 2001, [8 Obs 244/00s](#)).

Die Bw hat im Jahr 2008 auf Basis der obig dargestellten Regelungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes vom 18.12. bis 31.12.2008 Arbeitslosengeld iHv. 360,50 € erhalten. Aus dem von der Bw vorgelegten Bescheid der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH vom 12.1.2009 geht hervor, dass ein Teil des 2008 bezogenen Arbeitslosengeldes und zwar 103,00 € an das AMS B rückerstattet wurde und der Bw der Differenzbetrag (834,00 €) auf den ihr zugesprochenen Betrag von 937,00 € überwiesen wurde.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG ist u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 lauten:

„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 vorstehend zitierte 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).

Als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen wurde ausdrücklich (im letzten Satz) normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. nochmals VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)).

Da die Bw im Streitjahr vom 18.12. bis 31.12.2008 (damit nicht ganzjährig) Arbeitslosengeld bezogen hat, hat das Finanzamt die außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtige Bezüge A GmbH) für die Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf einen Jahresbetrag umgerechnet. Durch Anwendung des Durchschnittssteuersatzes (13,89 %) auf das Einkommen (16.533,71 €) wurde die Einkommensteuer 2008 ermittelt.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Hochrechnung (Bezug von Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres 2008, außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres Bezug von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) sind fallbezogen zweifelfrei mit

der sich aus § 3 Abs. 2 EStG 1988 zwingenden Rechtsfolge, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, nach dem laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf das ganze Jahr hochzurechnen sind, erfüllt (vgl. VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#)).

Der Umstand, dass das 2008 bezogene Arbeitslosengeld laut Bescheid der IEF-Service GmbH vom xxx dem AMS B in weiterer Folge teilweise (102,00 €) rückerstattet wurde, führt zu keiner abweichenden rechtlichen Beurteilung bzw. Steuerberechnung, zumal der Zufluss im Jahr 2008, die teilweise Rückzahlung des Arbeitslosengeldes aber erst 2009 erfolgt ist. Der spätere Rückersatz an das AMS (auf Grund der Legalzession gem. § 16 Abs. 2 AIVG) – ob teilweise oder wie die Bw im Vorlageantrag behauptet, zur Gänze – ändert weder die Qualifikation der Leistung als Arbeitslosengeld noch macht sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd. § 19 Abs. 1 EStG 1988 im Berufungsjahr (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 11 mwN, vgl. BE des UFS, RV/3145-W/07). Aus welchem Rechtsgrund (vgl. dazu § 16 Abs. 2 und Abs. 4 AIVG) die Zahlung von Arbeitslosengeld erfolgt ist, ist für die Anwendung der Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht bedeutsam. Dass das bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 16 Abs. 2 AIVG zu gewährende Arbeitslosengeld als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung bzw. auf Urlaubersatzleistungen (Urlaubsabfindung, Urlaubssentschädigung) gewährt wird, ist für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 schon deshalb nicht von Relevanz, zumal § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine derartige Unterscheidung nicht trifft und das als Vorschuss auf Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubersatzleistungen gewährte Arbeitslosengeld ebenso wie das „herkömmliche“ Arbeitslosengeld steuerfrei gestellt ist.

Die Steuerfreistellung des von der Bw 2008 nicht ganzjährig bezogenen Arbeitslosengeldes sowie der Bezug von (nach dem laufenden Tarif zu besteuernenden) Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges des Arbeitslosengeldes ist Grund für die besondere Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Dem Antrag der Bw kann aus vorstehend angeführten Gründen nicht Folge gegeben werden.

Eine Steuerberechnung gem. der Schutzbestimmung des § 3 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 (vgl. dazu obige Ausführungen), bei der das Arbeitslosengeld in die steuerpflichtigen Bezüge einzubeziehen und das Einkommen nach dem laufenden Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) zu besteuern gewesen wäre, hätte im Übrigen, wie nachstehende Berechnung der Referentin zeigt, zu einer (wenn auch nur geringfügig) höheren Steuerbelastung für die Bw geführt.

Berechnung der Einkommensteuer 2008:

Berechnung der Einkommensteuer 2008

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	Beträge in €
IEF Service GmbH	1.862,30
IEF Service GmbH	852,02
A GmbH	14.011,39
AMS-Arbeitslosengeld	360,50
Abzgl. Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.954,21
Abzgl. Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00
Einkommen	16.894,21
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (16.894,21 – 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00	2.642,78
- Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.297,78
- anrechenbare Lohnsteuer	- 2.279,35
Einkommensteuer 2008	18,43 €

Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. Mai 2010 festgesetzte Einkommensteuer beträgt 17,18 € und ist sohin geringer als die Steuerbelastung bei Einbeziehung der Arbeitsloseneinkünfte und Besteuerung des Einkommens nach dem laufenden Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988), sodass der Steuerberechnung des Finanzamtes der Vorzug zu geben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. Jänner 2011