



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

A) Die Berufungswerberin (= Bw.) erstellte die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 (OZ 1 ff./2005) am 1. Februar 2006. Dabei gab die Bw. an, dass sie im Jahr 2005 von drei bezugsauszahlenden Stellen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erhielt. Des Weiteren erklärte sie folgende Sonderausgaben:

- € 1.064,64 als Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen sowie
- € 5.284,45 als (Rückzahlungs-) Beiträge für Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet worden seien.

Als außergewöhnliche Belastungen erklärte sie Zahnersatzkosten in Höhe von € 2.413,00.

B) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 (OZ 5 ff./2005) wurde infolge einer Wiederaufnahme des Verfahrens wegen eines neuen Lohnzettels am 7. Juni 2006 vom Finanzamt erstellt, wobei zwar die erklärten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen erklärungsgemäß berücksichtigt wurden, jedoch vier bezugsauszahlende Stellen

Lohnzettel übermittelt haben; erstens die IAF Service Ges. mbH. (für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2005), zweitens die GS Handelsges. mbH. & Co KG. (für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2005), drittens die SE Ges. mbH. (für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2005) und viertens die sA Vertrieb (für den Zeitraum 27. April bis 21. Juni 2005). Diese vier Lohnzettel ergaben abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten (€ 132,00) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 18.127,82 (= Gesamtbetrag der Einkünfte). Außerdem erhielt die Bw. für den Zeitraum 29. März bis 26. April 2005 ein Arbeitslosengeld von Arbeitsmarktservice Österreich in der Höhe von € 807,36.

Unter Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 2.341,15 ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuer von € 354,29. Bei Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer ergab sich eine Abgabennachforderung von € 775,62.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – sei von den Einkünften der Bw. aus nichtselbstständiger Arbeit ein Betrag von € 11.884,59 durch 336 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit € 18.017,24 ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittsteuersatz mit 15,14% ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf die Einkünfte der Bw. angewendet worden.

C) Mit Schreiben vom 18. Juni 2006 (OZ 10 f./2005), zur Post gegeben am 20. Juni 2006, erhob die Bw. einen als Berufung zu wertenden Einspruch und bat um Überprüfung der Unterlagen. Sie habe im Jahr 2003 bei der Fa. B Handelsges.mbh. gearbeitet, wobei die Firma zahlungsunfähig gewesen sei und sie den Lohn bei Rechtsanwalt MG, eingeklagt habe. Sie habe dann im Jahr 2006 den Betrag von € 3.114,00 vom IAF Service bekommen. Anbei habe sie € 1.339,50 an das AMS zurückzahlen müssen. Da das ihr Nettolohn sowie die Urlaubs- und Weihnachtsremuneration gewesen sei, verstehe sie nicht, warum sie (an das Finanzamt) € 775,62 nachzahlen solle. Sie verdiene € 1.350,00 netto. Sie bitte um Überprüfung, wo der Fehler liege. Vom AMS liege ein Schreiben vor (29. März bis 26. Dezember 2005) Arbeitslosengeld täglich € 27,84, Bemessung € 2.169,97. Dies sei auch nicht möglich, da sie in Arbeit gewesen sei.

D) Mit Schreiben vom 11. September 2006 (OZ 15 f./2005) erging an die Bw. ein Ergänzungersuchen. Darin wurde ausgeführt: Laut Auskunft des IAF-Service sei ein Betrag von € 3.364,00 ausbezahlt worden. Davon seien € 250,00 an das AMS und € 3.114,00 an die Bw. überwiesen worden. Laut dem Berufungsschreiben habe die Bw. € 1.339,50 an das AMS

zurückbezahlt. Die Bw. werde ersucht diesbezüglich Unterlagen vorzulegen. Vom Arbeitsamt seien folgende Beträge an das Finanzamt gemeldet worden:

Arbeitslosenbezug für den Zeitraum 1.1. – 31.3.2003: € 2.169,90

Arbeitslosenbezug für den Zeitraum 1.8. – 28.8.2003 € 675,08

Notstandshilfe für den Zeitraum 29.8. – 10.10.2003: € 953,74

Arbeitslosenbezug für den Zeitraum 29.3. – 26.4.2005: € 807,36

Summe dieser Beträge: € 4.606,08.

Eine Meldung des Arbeitsamtes für den Zeitraum 29.3.2005 bis 26.12.2005 über den Betrag von € 2.169,97 liege beim Finanzamt nicht auf. Wenn die vom Arbeitsamt übermittelten Beträge nach Meinung der Bw. nach nicht richtig seien, werde sie ersucht, diesbezüglich Unterlagen vorzulegen.

E) Dieses Ergänzungsersuchen gab die Bw. am 9. Oktober 2006 mit handschriftlichen Anmerkungen und zwei Seiten Kopien, die vier Zahlungsbelege darstellen, beim Finanzamt ab. Der vorletzte Satz des Ergänzungsersuchens sei falsch, sie habe keine Bezüge vom AMS erhalten, außerdem habe sie € 1.339,50 an das AMS zurückbezahlt, wie aus den beigelegten Zahlungskopien ersichtlich sei (OZ 16 f./2005). Diese Zahlungskopien zeigen drei Zahlungsbelege vom 9. März 2006 zu je € 350,00 und einen weiteren Zahlungsbeleg vom 13. Jänner 2006 über € 289,50.

Weiters legte die Bw. zwei Schreiben des AMS vor.

a) im ersten Schreiben vom 28. September 2005 (OZ 19/2005) führte das AMS im Wesentlichen aus, dass aufgrund der von der Bw. vorgelegten Unterlagen sowie ihrer Angaben und der gesetzlichen Bestimmungen das AMS die Leistungen der Bw. wie folgt bemessen habe können:

Anfallstag	voraussichtl. Ende	Leistungsart	Anspruch in €	Bemessung in €
01 08 2003	15 08 2003	Vorschuss Kündigungs- entschädigung	tgl. 24,11	1.846,91
16 08 2003	10 10 2003	Arbeitslosengeld	tgl. 24,11	1.846,91
29 03 2005	26 12 2005 (richtig: 26 04 2005)	Arbeitslosengeld	tgl. 27,84	2.169,97

b) im zweiten Schreiben vom 19. Dezember 2005 (OZ 20/2005) urgierte das AMS mit einer zweiten Mahnung den Rückersatz von Leistungen in der Höhe von € 1.339,50.

F) Mit E-Mail vom 13. August 2006 fragte (OZ 26 f./2005) das Finanzamt unter Anführung der Lohnzetteldaten bei der IAF Service Ges. mbH. um Aufschlüsselung der Bezüge der Bw. an und für welche Firma diese Bezüge ausbezahlt worden seien. Weiters wurde die Frage gestellt, ob es auch im Jahr 2006 noch zu einer Auszahlung durch die IAF Service Ges. mbH. gekommen sei; zutreffendenfalls werde ersucht, dem Finanzamt eine Aufschlüsselung

bekanntzugeben. Schließlich wurde angefragt, ob und in welcher Höhe vom IAF eine Zahlung an das AMS getätigt worden sei.

G) Im Antwort E-Mail vom 24. August 2006 (OZ 26/2005) wurde darauf hingewiesen, dass sich anbei die gewünschte Aufstellung der Bezüge finde (OZ 29/2005) ; 2006 seien bislang keine weiteren Zahlungen beantragt und daher auch keine geleistet worden. An das AMS Mödling seien € 250,00 überwiesen worden. Der Inhalt der Aufstellung lautet, ausgenommen die Zahl der Bescheidnummer, wie folgt:

Forderungstyp	von	bis	brutto	SV	LSt	frei	netto	netto aus- bezahlt	Bescheid- datum
lfd. Entgelt	01 02 2003	28 02 2003	1.838,09	324,42	181,64	0,00	1.332,03	1.332,00	13 09 2005
lfd. Entgelt	01 03 2003	31 03 2003	1.838,09	324,42	181,64	0,00	1.332,03	1.332,00	13 09 2005
Urlaubszusch.	01 02 2003	31 07 2003	306,35	51,01	30,64	0,00	224,70	225,00	13 09 2005
Weihnachtsrem.	01 02 2003	31 07 2003	306,35	51,01	30,64	0,00	224,70	225,00	13 09 2005
Kosten/brutto = netto	14 07 2005		0,00	0,00	0,00	1.003,86	1.003,86	1004,00	30 09 2005
Kosten/brutto = netto	14 07 2005		0,00	0,00	0,00	278,58	278,58	279,00	30 09 2005
Kosten/brutto = netto	14 07 2005		0,00	0,00	0,00	177,57	177,57	178,00	30 09 2005
Urlaubersatzl.	30 07 2003	16 08 2003	344,64	60,34	34,11	0,00	250,19	250,00	30 09 2005
Summen			4.633,52	811,20	458,67	1.460,01	4.823,66	4.825,00	
							4.823,66	1,34	

H) Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2006 (OZ 35 ff./2005) wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 7. Juni 2006 geändert, d. h. es erfolgte eine teilweise Stattgabe. Analog zum vorerwähnten angefochtenen Bescheid wurden die vier bezugsauszahlenden Stellen (IAF Service Ges. mbH., GS Handelslges. mbH. & Co KG., SE Ges. mbH. und sA Vertrieb) mit den von ihnen bezahlten Einkünften berücksichtigt. Im Unterschied zum angefochtenen Bescheid vom 7. Juni 2006 wurde jedoch das Arbeitslosengeld in Höhe von € 580,47 gemäß der in § 3 Abs. 2 EStG 1988 angeordneten Kontrollrechnung mit diesem Betrag der Besteuerung unterzogen, weil die Kontrollrechnung für die Bw. steuerlich günstiger ist als der Progressionsvorbehalt laut der angeführten Gesetzesstelle. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich laut Berufungsvorentscheidung mit € 18.708,29, das Einkommen mit € 17.571,96 und die Einkommensteuer mit € 2.680,51. Unter Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von € 2.341,15 ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuer von € 339,36,

sodass nach Berücksichtigung der Einkommensteuer des angefochtenen Bescheides von € 354,29 eine Abgabengutschrift von € 14,93 errechnet wurde. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes – siehe Hinweise zur Berechnung – seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte der Bw. auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittsteuersatz ermittelt und auf das Einkommen der Bw. angewendet (Umrechnungsvariante) worden. Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im Fall der Bw. zuträfe, werde der Tarif auf ein Einkommen von € 17.571,96 angewendet.

Vom Arbeitsamt sei für den Zeitraum vom 29. März bis 26. April 2005 ein Betrag von € 807,36 übermittelt worden. Der von der Bw. an das AMS zurückbezahlte Betrag in Höhe von € 1.339,50 sei nicht in die Berechnung miteinbezogen worden. Da vom IAF ein Betrag von € 250,00 an das AMS übermittelt worden sei, sei dieser Betrag im Wege der Berufungsvorentscheidung abgezogen worden. Gemäß § 19 EStG (1988) seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen worden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Da die Auszahlung des IAF in Höhe von € 3.114,00 im Jahr 2005 erfolgt sei, seien diese Bezüge bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 miteinzubeziehen. Bei der Auszahlung durch den IAF werde von den Bezügen ein Fünftel steuerfrei belassen, der verbleibende Betrag sei mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern. Die richtige Versteuerung erfolge im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung. Dadurch entstehe eine Nachforderung.

I) Diesen der Bw. zugesendeten Ausdruck der Berufungsvorentscheidung retournierte die Bw. am 7. Oktober 2006 dem Finanzamt mit dem Vermerk "Einspruch" (OZ 40 ff./2005). Dieser Einspruch ist daher als Vorlageantrag zu werten. Der Inhalt dieses Vorlageantrages lautet wie folgt:

Nettogehalt vom Jahr 2003 (in €)	3.114,00
abzüglich Zahlungen an das AMS (in €)	- 1.339,50
Zwischensumme (in €)	1.774,50
abzüglich Zahlung an das AMS	250,00
Zwischensumme 2 (in €)	1.224,50
abzüglich Zahlung an das Finanzamt (in €) (lt. BVE)	- 760,69
Ergebnis (in €) (vom eingeklagten Gehalt für 2003)	763,81

Davon seien von der Bw. noch € 318,00 an Gerichtskosten bezahlt worden. Sie ersuche deshalb um nochmalige Überprüfung, "da es ja keinen Sinn mache".

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für das Jahr 2005 sowie die Einkommensteuernachforderung laut Berufungsvorentscheidung in Höhe von € 760,69.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Die Bw. arbeitete im Streitjahr bei drei Arbeitgebern und bezog von diesen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Diese Arbeitgeber behielten u. a. die Lohnsteuer von den an die Bw. jeweils ausbezahlten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ein.
- b) Die IAF-Service Ges. mbH. übermittelte für das Jahr 2005 einen Lohnzettel an das Finanzamt, weil die Bw. mit Bescheiden vom 13. und 30. September 2005 Zahlungen der IAF-Service Ges. mbH. zu Handen ihres Rechtsanwaltes erhielt [siehe Aufstellung unter Abschnitt G)].
- c) Von der Fa. Bacardo Handelsges. mbH. wurde für die Bw. kein Lohnzettel betreffend das Jahr 2003 an das Finanzamt übermittelt (siehe AV in OZ 29/2005).
- d) Vom 29. März bis 26. April 2005 bezog die Bw. Arbeitslosengeld in Höhe von € 580,47.

II) einkommensteuerliche Würdigung:

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert, dass Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter die zitierte Gesetzesbestimmung ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt. § 25 Abs. 1 Z 1 erfasst auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen, wenn sie nur ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 3 zu § 25).

Gemäß § 1 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) haben Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld u. a. Arbeitnehmer für ihre nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche – das sind vor allem Entgeltansprüche aus dem Arbeitsverhältnis –, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird. Das IESG begründet somit einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Leistung von Entgelten aus einem Arbeitsverhältnis. Daraus folgt, dass Bezüge der Arbeitnehmer nach dem IESG ihre Wurzel in einem Dienstverhältnis haben und daher, zumal die Auszahlung durch einen Dritten, konkret durch die die Geschäfte des

Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds besorgende IAF-Service Ges. mbH., einer solchen Einstufung nicht entgegensteht, Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 4 zu § 25, Stichwort: Insolvenz).

§ 19 Abs. 1 leg. cit. bestimmt, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nach dieser Gesetzesbestimmung erfolgt die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Tz 4 zu § 25). Das Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG fließt dem (ehemaligen) Dienstnehmer mit der Bezahlung durch den Fonds zu (vgl. Doralt, EStG, Band II, Tz 30 zu § 19, Stichwort: Insolvenz-Ausfallgeld).

Im Fall der Bw. ist festzuhalten, dass sie laut den von den einzelnen Arbeitgebern elektronisch übermittelten Lohnzetteln im Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der Beschäftigung bei der GS Handelsges. mbH. (1. Jänner bis 31. März 2005), bei der SE Ges. mbH. (1. Juli bis 31. Dezember 2005) und bei der sA Vertrieb (27. April bis 21. Juni 2005) erhalten hat. Ferner bezog sie Einkünfte von der IAF-Service Ges. mbH. (1. Jänner bis 31. Dezember 2005), weil sie Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld hatte, das wie oben ausgeführt wurde, ebenfalls zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehört.

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ordnet an, dass, falls im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagen ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind (BGBl. 1996/201 ab 1996). Diese Pflichtveranlagung hat bei der Bw. für das Jahr 2005 deshalb zu erfolgen, weil ihr von vier bezugsauszahlenden Stellen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zugeflossen sind und die Zusammenrechnung der vier verschiedenen Einkünfte einen Gesamtbetrag ergibt, der aufgrund der Einkommensteuerprogression zu einer höheren Einkommensteuerschuld führt, als die Einzelbesteuerung der vier verschiedenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Summe ergeben würde. Dies ist der nicht nachvollziehbare Grund des als Einspruch bezeichneten Vorlageantrages der Bw., in dem die Bw. die Abgabennachforderung für das Jahr 2005 in Höhe von € 760,69 **allein** von den Einkünften der IAF-Service Ges. mbH. für das Insolvenz-Ausfallgeld betreffend das Jahr 2003 abzieht. Die angeführte Abgabennachforderung ergibt sich aber aus der Gesamtbesteuerung der **vier** verschiedenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit **zuzüglich** der gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommenen Besteuerung des von der Bw. im Jahr 2005 bezogenen

Arbeitslosengeldes (€ 580,47) nach der Kontrollrechnung. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber dem durch die Zusammenballung der Einkünfte entstehenden Progressionseffekt durch eine Progressionsmilderung in der Weise entgegengewirkt hat, dass ein Fünftel der Bezüge aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds steuerfrei belassen wird. Diese Steuerfreiheit bleibt auch bei der Pflichtveranlagung erhalten (siehe § 67 Abs. 8 lit. g. EStG 1988 idF BGBl. I 2000/142 ab 2001).

Soweit die Berufung und der Vorlageantrag sich gegen die Besteuerung der von der IAF-Service Ges. mbH. ausbezahlten Bezüge richten, kann der Berufung nicht gefolgt werden. Soweit das Finanzamt die Arbeitslosenbezüge in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr – wie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid – nach dem Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG, sondern nach der in dieser Gesetzesbestimmung vorgeschriebenen Kontrollrechnung besteuert, teilt der unabhängige Finanzsenat diese Rechtsmeinung.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2007