



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0311-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes xx vom 18. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am xxxx 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. Mai 2009 die von der IAF- Service GmbH gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (Insolvenz- Entgelte) in Höhe von 1.923,25 €, laufende Bezüge der A GmbH (11.902,13 €) sowie auf Grund der durchgeföhrten Kontrollrechnung gem. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) auch das Arbeitslosengeld (901,25 €) als steuerpflichtige Bezüge bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit erfasst und das Einkommen nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) besteuert.

Mit Bescheid vom 18. Mai 2010 hat das Finanzamt sodann das Verfahren gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2008 mit der Begründung, es sei ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden, wieder aufgenommen und am selben Tag einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem nunmehr auch das Insolvenz-Entgelt iHv

von 5.852,17 €, das die Bw erst 2009 erhalten hat, als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurde. Für die Ermittlung des Steuersatzes wurden die Bezüge A GmbH gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf das ganze Jahr hochgerechnet. Die Art der Steuerberechnung wurde vom Finanzamt damit begründet, die Steuerpflichtige habe im Jahr 2008 steuerfrei Einkommensersätze erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildiener), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei würden 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 Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

In der fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2010 erhobenen Berufung vertrat die Bw die Ansicht, die Einkünfte seien nach dem Zuflussprinzip zu versteuern. Am Datum sei ihr Arbeitgeber, die A GmbH, B, in Konkurs gegangen. Sie habe vom Insolvenzfonds im Jahre 2008 insgesamt 1.923,25 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) ausbezahlt erhalten. Diese seien mit einem früheren Bescheid ordnungsgemäß nachversteuert worden.

Im Verlauf des Jahres 2009 habe sie vom Insolvenzfonds weitere Auszahlungen mit insgesamt 5.852,17 € steuerpflichtigen Bezügen erhalten. Diese Bezüge seien im Jahr 2009 zu versteuern, wobei es im Jahre 2008 und im Jahr 2009 zu berücksichtigen gelte, dass die vom AMS ausbezahlten Bezüge nur als Vorschuss auf die IAF-Auszahlungen anzusehen seien. Der Insolvenzfonds habe alle AMS-Bezüge an dieses Amt zurückbezahlt (siehe Schreiben vom 5.5.2009). Sie bitte um die Berechnung des Jahres 2008 wie dies mit dem früheren Bescheid bereits erfolgt sei. Gleichzeitig lege sie den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2009 bei und bitte, die im Jahre 2009 zugeflossenen steuerpflichtigen IAF-Bezüge von 5.852,17 € zusammen mit den Einkünften aus Erwerbstätigkeit bei der C GmbH zu versteuern.

Das Finanzamt hat die Berufung der Bw mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2010 als unbegründet abgewiesen und seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 würden u.a. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch darauf bestanden habe. Der Anspruch auf die Beendigungsansprüche (Kündigungsentschädigung und Urlaubsergänzung) sei eindeutig im Jahr 2008 entstanden, da das Dienstverhältnis dort beendet worden sei.

Am 12 Juli 2010 hat die Bw sodann fristgerecht einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Sie akzeptierte die Abweisung gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 –

Versteuerung der Einkünfte aus Insolvenzfonds nach dem Anspruchsprinzip. Sie lege jedoch Berufung gegen die Hinzurechnung des AMS-Bezuges ein. Dieser Bezug sei vom Insolvenzfonds an das AMS rückerstattet worden. Den entsprechenden Beleg habe sie ihrer Berufung vom 31.5.2010 beigelegt. Sie bitte daher um eine Neuberechnung der Einkommensteuer 2008 ohne die Hochrechnung der AMS-Bezüge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw beantragt im Vorlageantrag eine Neuberechnung der Einkommensteuer „*ohne die Hochrechnung der AMS-Bezüge*“. Sie begründet ihren Antrag damit, der AMS-Bezug (gemeint das Arbeitslosengeld) sei vom Insolvenzfonds 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, Urlaubsentschädigung) strittig ist oder eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung) aus sonstigen Gründen (zB Konkurs des Arbeitgebers) nicht bezahlt wird.

Der Arbeitslose bekommt sohin auch dann, wenn er Insolvenz-Ausfallgeld für die Kündigungsschädigung bzw. Urlaubsentgelt beantragt, Arbeitslosengeld, nur geht der Anspruch auf die Kündigungsschädigung 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 Kündigungsschädigung 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 Arbeitslosengeld iHv. 901,25 € sowie im Jahr 2009 iHV 283,25 € erhalten. Das Arbeitslosengeld in Höhe von gesamt 1.184,50 € wurde – wie sich aus dem Teilbescheid der IEF-Service GmbH vom 29.4.2009 ergibt – dem AMS xxxx rückerstattet.

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 nichtselbstständiger 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 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 nur für den Zeitraum vom 17.11. bis 31.12.2008 (damit nicht ganzjährig) Arbeitslosengeld bezogen hat, hat das Finanzamt die außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezogenen, zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtige Bezüge A GmbH) für die Ermittlung des Steuersatzes im Sinne des [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) auf einen Jahresbetrag umgerechnet. Hochgerechnet wurden also nicht, wovon die Bw ausgeht, die AMS-Bezüge (Arbeitslosengeld), sondern – wie dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen ist – die außerhalb des Bezugszeitraumes für das Arbeitslosengeld erhaltenen Bezüge der A GmbH.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Hochrechnung (Bezug von Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahrs 2008, außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahrs Bezug von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) sind fallbezogen zweifelfrei mit der sich aus [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) ergebenden 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 (neben dem 2009 erhaltenen Arbeitslosengeld iHv. 283,24 €) das 2008 bezogene Arbeitslosengeld (901,25 €) laut Teilbescheid der IEF-Service GmbH vom 29.4.2009 dem AMS Dornbirn in weiterer Folge rückerstattet wurde (vgl. auch Schreiben der AK Vorarlberg vom 5.5.2009) führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung und damit abweichenden Steuerberechnung, zumal der Zufluss im Jahr 2008, die Rückzahlung des Arbeitslosengeldes 2008 iHv. 901,25 € an das AMS aber erst 2009 erfolgt ist. Die spätere Rückzahlung (auf Grund der Legalzession gem. [§ 16 Abs. 2 AIVG](#)) 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 Grund (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 Kündigungentschädigung“ 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 vorsieht und der Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung ebenso wie das „herkömmliche“ Arbeitslosengeld steuerfrei gestellt ist. Die Steuerfreistellung des von der Bw 2008 nicht ganzjährig bezogenen Arbeitslosengeldes sowie der Bezug von Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges des Arbeitslosengeldes ist aber Grund für die besondere Steuerberechnung nach [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#).

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

Eine Steuerberechnung gem. der Schutzbestimmung (vgl. dazu obige Ausführungen) des § 3 Abs. 2 letzter Satz EStG, 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 höheren Steuerbelastung für die Bw geführt.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Beträge in €
IAF Service GmbH	1.923,25
IAF Service GmbH	5.852,17
A GmbH	11.902,13
AMS – Arbeitslosengeld	901,25
Abzgl. Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.446,80
Abzgl. Sonderausgaben	- 533,09
Einkommen	19.913,71
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 beträgt:	3.800, 25
(19.913,71 – 10.000,00) x 5.750 / 15.000,00	
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Einkommensteuer 2008 nach Abzug der Absetzbeträge	3.455,25
Anrechenbare Lohnsteuer	- 2.223,59
Einkommensteuer 2008	1.231,66

Die im angefochtenen Bescheid vom 18. Mai 2010 festgesetzte Einkommensteuer 2008 beträgt 1.145,42 € und führt damit die Steuerberechnung – wie sie das Finanzamt vorgenommen hat - zu einer geringeren Steuerbelastung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. August 2010