



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. DO, H,V, vertreten durch Fa. H GmbH, T,W, vom 14. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 13. Oktober 2008 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	-60,00 €	Einkommensteuer	0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) reichte am 24. September 2008 auf elektronischem Wege eine **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung**

für das Jahr 2007 ein.

Für dieses Jahr waren von seiner Arbeitgeberin zwei Lohnzettel übermittelt worden. Der erste betreffend den Zeitraum vom 1.1. bis 31.12.2007 wies keine steuerpflichtigen, sondern lediglich steuerfreie Bezüge (Auslandstätigkeit 51.444,33 €) aus; aus dem zweiten Lohnzettel betreffend den Zeitraum 1.7. bis 31.7.2007 waren steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 2.656,80 € (3.099,60 € brutto abzüglich 442,80 an sonstigen Bezügen) ersichtlich. In seiner Steuererklärung machte der Bw 2.243,78 € als Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend.

Mit **Bescheid vom 13. Oktober 2008** wurde der Bw zur **Einkommensteuer für das Jahr 2007** veranlagt, wobei als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 413,02 € (2.656,80 € laut Lohnzettel abzüglich 2.243,78 € an Werbungskosten) in Ansatz gebracht wurden. Die ausländischen Einkünfte laut übermitteltem Lohnzettel in Höhe von 51.444,33 € wurden zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen, sodass sich letztlich eine Einkommensteuerschuld in Höhe von 144,76 € ergab.

Gegen diesen Bescheid erhob der Pflichtige durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schreiben vom 14. Oktober 2008 **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Es werde die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage sowie der Einkommensteuer auf 0,00 € beantragt, da im Jahr 2007 ausschließlich steuerbefreite Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezogen worden seien. Daneben seien seitens der OÖ GKK Arbeitslosenbeiträge in Höhe von 2.656,80 € rückerstattet worden, die gemäß VwGH-Erkenntnis 2005/08/0057-2 vom 20.12.2006 hinsichtlich Gleichstellung bei der Befreiung von Arbeitslosenbeiträgen von weiblichen und männlichen Arbeitnehmern auf Grund seines Alters (ab Vollendung des 56. Lebensjahres) zugestanden hätten. Gemäß höchstgerichtlichem Erkenntnis habe die Rückerstattung die Kalenderjahre 2004 bis 2006 betroffen, sofern der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt bereits das 56. Lebensjahr vollendet habe. Diese Voraussetzung habe im gegenständlichen Fall seit x.12.2004 (Anmerkung: Geburtsdatum x.z.1948) vorgelegen. Da das Kalenderjahr 2007 über eine Rollung seitens des Arbeitgebers berichtet habe werden können, sei in seinem Fall die Rückerstattung seitens der OÖ GKK für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2006 erfolgt. Da er in jenem Zeitraum nur steuerfreie Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezogen habe, könnten die aus diesen Einkünften stammenden rückerstatteten Arbeitslosenversicherungsbeiträge ebenfalls nur steuerfrei sein. Da er überdies im Jahr 2007 nur steuerfreie Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezogen habe, könnten bedingt durch die Steuerfreiheit sämtlicher im gegenständlichen Jahr zugeflossenen Einkünfte die Steuerbemessungsgrundlage und somit auch eine allfällige

Einkommensteuer daher nur 0,00 € betragen.

Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer mit 0,00 € festzusetzen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2008** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt unter Hinweis darauf, *dass rückgezahlte Arbeitslosenversicherungsbeiträge als Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 einen Grund für eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellen würden*, abgewiesen.

Mit Schreiben vom 11. November 2008 stellte der Bw einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) und legte seinen Rechtsstandpunkt und den Sachverhalt abermals wie bereits in der Berufungsschrift dar. Hinsichtlich seiner Ansicht, dass die aus den steuerfreien Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stammenden rückerstatteten Arbeitslosenversicherungsbeiträge ebenfalls nur steuerfrei sein könnten, bezog er sich auf eine analoge Anwendung der Rz 70a LStRL. Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung merkte er an, *dass er das Bestehen eines Pflichtveranlagungsgrundes niemals bestritten habe; jedoch sei es – wie dargelegt – seines Erachtens unzulässig, im Falle einer Rückzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen von eben diesen steuerfreien Einkünften diese nun als steuerpflichtig zu behandeln; § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 würde diesfalls ins Leere laufen.*

Es werde daher nochmals beantragt, den Ausführungen folgend den Bescheid abzuändern und die Bemessungsgrundlage sowie die Einkommensteuer mit 0,00 € festzusetzen.

Mit **Vorlagebericht** vom 17. November 2008 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Bescheid vom 10. Dezember 2010** wurde die Entscheidung über die Berufung unter Zustimmung beider Parteien des Berufungsverfahrens **gemäß § 281 BAO** bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2008/13/0248 anhängigen Verfahrens, das eine gleichgelagerte Rechtsfrage betraf, **ausgesetzt**.

Dieses Verfahren wurde mittlerweile mit **Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2012** beendet, sodass das gegenständliche Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen war.

Aus der **Aktenlage des Finanzamtes** ist ersichtlich, dass der Bw in den Jahren 2004 bis 2007 ausschließlich steuerfreie Einkünfte aus Auslandstätigkeit von seiner Arbeitgeberin, der Fa. T (bis 2005 I GmbH) bezogen hat. Lediglich im Jahr 2004 wurde von der OÖ GKK aus dem Titel der Rückerstattung von Pensions- bzw. Krankenversicherungsbeiträgen gemäß § 70/70a

ASVG ein weiterer Lohnzettel übermittelt, der steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 3.577,73 € auswies.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die **steuerliche Qualifikation von rückgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträgen**, die in den Vorjahren im Zusammenhang mit einer **begünstigten Auslandstätigkeit**, die zu steuerfreien Bezügen gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geführt hatte, entrichtet worden waren.

II) Sachverhalt:

Der Bw war in den Jahren 2004 bis 2007 für die Fa. T (bis 2005 I GmbH) tätig und bezog aus dieser Tätigkeit lediglich gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte aus Auslandstätigkeit.

Von diesen Einkünften wurden von der Arbeitgeberin im Rahmen der Pflichtversicherung auch Arbeitslosenversicherungsbeiträge abgeführt und als Abzugsposten bei den steuerfreien Einkünften berücksichtigt.

Der Bw vollendete am x. Dezember 2004 sein 56. Lebensjahr.

Mit Erkenntnis vom 20.12.2006, 2005/08/0057, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die Regelung in § 2 Abs. 8 Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz (AMPFG), wonach der Arbeitslosenversicherungsbeitrag bei Männern erst ab Vollendung des 58. Lebensjahres, bei Frauen hingegen schon ab Vollendung des 56. Lebensjahres aus Mitteln der Gebahrung Arbeitsmarktpolitik getragen werde, eine unzulässige Diskriminierung aufgrund des Geschlechts darstelle.

Die Gebietskrankenkassen mussten diese Diskriminierung ausschließen, indem sie die Bestimmung des § 2 Abs. 8 APMFG zugunsten der benachteiligten Gruppe anwendeten, dh auch für männliche Dienstnehmer ab dem vollendeten 56. Lebensjahr keinen Arbeitslosenversicherungsbeitrag mehr vorschrieben.

Für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2004 waren entrichtete Arbeitslosenversicherungsbeiträge im Wege einer Aufrollung bzw. Rückverrechnung einer Korrektur zuzuführen. Für die geleistete Rückzahlung (auch wenn diese mehrere Jahre betraf) war aufgrund einer für ganz Österreich gültigen einheitlichen Vorgangsweise ein gesonderter Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen. In diesem Lohnzettel war ein Siebentel der rückgezahlten Beiträge als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen.

Aufgrund der geschilderten allgemeinen Vorgangsweise wurden auch im gegenständlichen Fall die zu Unrecht einbehaltenen Arbeitslosenversicherungsbeiträge dem Bw im Jahr 2007 von der Arbeitgeberin wieder zurückbezahlt, wobei die Anweisung mit der Gehaltsabrechnung für den Monat Juli 2007 erfolgte.

Dementsprechend wurde von der Arbeitgeberin für Juli 2007 ein Lohnzettel betreffend die Rückabwicklung der Arbeitslosenversicherungsbeiträge ausgestellt und dem Finanzamt übermittelt. Darin wurden Bruttobezüge von 3.099,60 € (KZ 210) ausgewiesen, von denen sonstige Bezüge (KZ 220) im Ausmaß von einem Siebentel, somit 442,80 € in Abzug gebracht wurden. Als steuerpflichtige Bezüge wurden unter KZ 245 demnach 2.656,80 € ausgewiesen, welcher Betrag auch im Rahmen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides als steuerpflichtige Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz gebracht wurde.

Laut Ansicht des Bw's stellen diese Bezüge aber ebenso gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte dar wie die originären Einkünfte aus Auslandstätigkeit.

Die Entscheidung über eine entsprechende Berufung wurde gemäß § 281 BAO wegen eines im Zusammenhang mit einer gleichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2008/13/0248 anhängigen Verfahrens mit Bescheid vom 10. Dezember 2010 ausgesetzt.

Am 20. November 2012 erging das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur bezeichneten Geschäftszahl. Darin qualifizierte das Höchstgericht rückgezahlte Sozialversicherungsbeiträge im Zusammenhang mit begünstigter Auslandstätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe als (nachträgliche) steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988.

III) Rechtliche Beurteilung:

1. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 *sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) u.a. die Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (lohnsteuerpflichtige Einkünfte) zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 auch Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise aufgrund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 (zB Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis) einbehalten oder zurückgezahlt wurden.*

2. Gemäß § 69 Abs. 5 EStG 1988 *hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Bezügen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 bis 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebentel der ausgezahlten Bezüge als sonstiger Bezug gemäß*

§ 67 Abs. 1 EStG 1988 auszuweisen. Ein vorläufiger Lohnsteuerabzug hat zu unterbleiben (siehe dazu auch *Sailer/Bernold/Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seite 829).

Erstattete (rückgezahlte) Pflichtbeiträge, zu denen auch die Arbeitslosenversicherungsbeiträge gehören, stellen als rückgängig gemachte Werbungskosten in der Regel steuerpflichtige Einkünfte dar. Sofern diese Pflichtbeiträge (auch teilweise) aufgrund des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einzubehalten bzw. zu entrichten waren, sind die erstatteten (rückgezahlten) Pflichtbeiträge zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (UFS 9.7.2010, RV/0112-I/09; vgl. RV zum AbgÄG 1998, 1471 BlgNr 20.GP; *Fellner* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 52. Lieferung, § 25 EStG 1988 Tz 158; *Doralt*, EStG, 12. Lieferung, § 25 Tz 64/1; *Sailer/Bernold/Mertens*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seite 829 sowie Frage 69/12 mit Hinweis auf die Information der Sozialversicherung unter www.sozialversicherung.at).

3. Die vorstehenden Ausführungen betreffen den **Regelfall**, in dem der Steuerpflichtige steuerpflichtige bzw. lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte bezieht, und ist deren Hintergrund aufgrund des Zusammenhangs der rückgezahlten Werbungskosten mit steuerpflichtigen Einkünften auch leicht nachvollziehbar.

4. Im gegenständlichen Fall steht aber unumstritten fest, dass die rückgezahlten Pflichtversicherungsbeiträge in den vorhergehenden Jahren nicht als Werbungskosten bei steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht worden waren, sondern lediglich gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerbefreite Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Auslandstätigkeit) vermindert hatten.

5. In einem ähnlichen Fall (siehe UFS 18.11.2008, RV/2756-W/08) hat der Unabhängige Finanzsenat seiner Ansicht Ausdruck verliehen, dass rückerstattete Sozialversicherungsbeiträge dann keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellen würden, wenn durch deren Abzug kein steuerlicher Vorteil erlangt worden sei, weil die Beiträge nicht im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften gestanden hätten und somit gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht als Werbungskosten abzugsfähig gewesen wären.

6. Diese Rechtsansicht wurde nunmehr vom **Verwaltungsgerichtshof** in seinem **Erkenntnis vom 20.11.2012, 2008/13/0248**, bestätigt.

Das Höchstgericht bekräftigte darin unter Verweis auf VwGH 23.10.1990, 89/14/0178, zwar zunächst, *dass zu den Einnahmen auch die Rückerstattung von Werbungskosten gehöre. Durch die Rückerstattung würden die ursprünglich in zu geringer Höhe ausbezahlten Entgelte "ergänzt". Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des*

Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 einbehalten oder zurückgezahlt worden seien, würden nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 grundsätzlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ("Arbeitslohn") zugeordnet (bezüglich des vorläufigen Unterbleibens des Lohnsteuerabzuges und der Ausstellung und Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt Verweis auf § 69 Abs. 5 EStG 1988).

*Im Beschwerdefall sei aber wesentlich, dass der ursprüngliche Berufungswerber (nunmehr am VwGH-Verfahren Mitbeteiligte) die rückerstatteten Sozialversicherungsbeiträge für seine nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 begünstigte Auslandstätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe entrichtet habe. Damit seien aber auch die **rückbezahlten Sozialversicherungsbeiträge** als rückerstattete Werbungskosten (**nachträgliche**) **Einnahmen im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit** und demnach gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 von der Einkommensteuer **zu befreien**.*

7. Ebenso wie im Beschwerdefall ergibt sich auch aus dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt, dass der Bw die rückgezahlten Arbeitslosenversicherungsbeiträge für eine – in seinem Fall gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – begünstigte Auslandstätigkeit entrichtet hat.

8. Nach der Anordnung des **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** in der für das Berufungsjahr und dessen Vorjahre geltenden Fassung *waren Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, von der Einkommensteuer befreit, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausging.*

Nach **§ 3 Abs. 3 EStG 1988** in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung *sind Einkünfte im Sinne des Abs. 1 Z 10, 11 und 32 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen* ("Progressionsvorbehalt").

9. Die Qualität der vom Bw in den Jahren 2004 bis 2007 bezogenen Einkünfte als gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Titel der begünstigten Auslandstätigkeit ist unstrittig.

10. Daraus ergibt sich aber auch, dass der Bw die nach Vollendung seines 56. Lebensjahres am x. Dezember 2004 monatlich entrichteten Arbeitslosenversicherungsbeiträge, die 2007 rückerstattet wurden, nur für solche Einkünfte aus begünstigter Auslandstätigkeit entrichtet haben kann.

Aufgrund der Aussagen im oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 20.11.2012, 2008/13/0248, handelte es sich dabei daher um **nachträgliche Einnahmen im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit**, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer zu befreien waren.

11. Dies bedeutet in weiterer Konsequenz, dass der Bw im berufungsgegenständlichen Zeitraum **2007 keine steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** bezogen hat; die als Werbungskosten geltenden gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung sind wegen deren unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Einnahmen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die vom Arbeitgeber auf dem Lohnzettel aus dem Titel der Rückerstattung von Arbeitslosenversicherungsbeiträgen als steuerpflichtig ausgewiesenen Bezügen sind den übrigen aus dem Titel der begünstigten Auslandstätigkeit steuerfrei belassenen Einkünften zuzurechnen.

12. Die Gründe für eine Pflichtveranlagung aufgrund des § 41 Abs. 1 EStG 1988 sind mangels Vorliegens lohnsteuerpflichtiger Einkünfte weggefallen.

Allerdings ist aufgrund der elektronisch eingereichten Steuererklärung des Bw's und dessen Begehrens im Berufungsverfahren, die Einkommensteuer mit 0,00 € festzusetzen, eine Antragsveranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführen.

Als Einkünfte im Rahmen dieser Veranlagung sind jedoch nur steuerfreie Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auszuweisen, was zu einer antragsgemäßen Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 0,00 € führt.

Dem Berufsbegehren war sohin vollinhaltlich stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (E 2007)

Linz, am 25. Februar 2013