

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 21. August 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 6. August 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer bezog im Streitzeitraum Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit und erklärte seine Einkünfte am 28. Mai 2015 im Wege einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014. Mit Einkommensteuerbescheid vom 23. Juni 2015 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit EUR -757,00 fest.

Mit Bescheid vom 6. August 2015 nahm die belangte Behörde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte mit Sachbescheid vom selben Tag die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit EUR 3.868,00 fest, weil nachträglich Lohnzettel des Insolvenz-Entgelt-Fonds übermittelt worden seien. Gegen diesen Sachbescheid richtete sich die Beschwerde vom 21. August 2015, wonach die dem Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers zugrunde gelegten Einkünfte aus der nicht selbstständigen Arbeit für die XGmbH unrichtig seien.

Aufgrund der vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen korrigierte die belangte Behörde den Lohnzettel der X GmbH und setzte mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Dezember 2015 die Einkommensteuer für das Jahr 2014 mit EUR 3.174,00 fest. Am 3. Jänner 2016 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag. Im Beschwerdefall

strittig ist nunmehr die Korrektur des Lohnzettels der X GmbH sowie die Besteuerung von Auszahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds.

Die Vorlage an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 16. Februar 2016. Darin beantragte die belangte Behörde die Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich der Richtigstellung der Einkünfte der X GmbH sowie die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Steuerpflicht der Bezüge aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds.

Mit Beschluss vom 8. Mai 2019 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer vor dem Hintergrund der Rechtslage des Einkommensteuergesetzes auf, Stellung zu nehmen, inwieweit die Einbeziehung der Bezüge aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds in den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 6. August 2015 fehlerhaft gewesen sei sowie dies durch entsprechende Unterlagen zu belegen. Mit Vorhaltbeantwortung vom 3. Juni 2019 brachte der Beschwerdeführer Unterlagen des Insolvenz-Entgelt-Fonds bei und ersuchte um Überprüfung der Einkünfte, weil diese für ihn im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 nicht nachvollziehbar seien. Mit Beschluss vom 7. Juni 2019 wurde der belangten Behörde dahingehend die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Dieser kam die belangte Behörde nach, indem sie unter Hinweis auf die Rechtslage des Einkommensteuergesetzes ausführte, dass die vorläufige Besteuerung von Nachzahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds nicht bedeute, diese Zahlungen seien steuerfrei.

Mit Beschluss vom 13. Juni 2019 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer die Stellungnahme der belangten Behörde sowie eine dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 13. Juni 2019 vom Insolvenz-Entgelt-Fonds übermittelte Detailaufschlüsselung jener dem Einkommensteuerbescheid 2014 zugrundeliegenden Lohnzetteldaten unter Setzung einer dreiwöchigen Frist zur Stellungnahme. Eine Stellungnahme wurde nicht erstattet.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I (teilweise Stattgabe)

1. Feststellungen

Der Beschwerdeführer war von 1. Oktober 2013 bis 16. September 2014 bei der X GmbH als Angestellter beschäftigt. Sein monatliches Gehalt im Jahr 2014 betrug brutto EUR 3.355,46 zuzüglich einer Überstundenpauschale iHv EUR 401,37, somit insgesamt brutto EUR 3.756,83. Die Gehaltszahlungen wurden seitens der X GmbH jedoch nur bis inklusive dem Mai 2014 geleistet; die Zahlungen von 1. Juni 2014 bis 16. September 2014 blieben ausständig. Entsprechend der Lohn-Gehaltsabrechnungen erhielt der Beschwerdeführer von der X GmbH für die Monate Jänner 2014 bis Mai 2014 somit Bruttobezüge iHv insgesamt EUR 18.800,85.

Mit Mahnklage vom 27. Oktober 2014 forderte der Beschwerdeführer die offenen Gehaltsforderungen samt Sonderzahlungen, Urlaubersatzleistung,

Kündigungsentschädigung und Spesen sowie eine Verzinsung der ausstehenden Forderungen ein. Aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der X GmbH gab die Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH dem Antrag des Beschwerdeführer auf Insolvenz-Entgelt mit Teilbescheid vom 27. April 2015, Zahl sowie mit Bescheid vom 9. Juni 2015, Zahl statt. Die dem Beschwerdeführer zuerkannten Beträge setzten sich wie folgt zusammen:

[...]

Die vorangestellten Beträge übermittelte der Insolvenz-Entgelt-Fonds mit Lohnzettel an die belangte Behörde:

Bruttobezüge	EUR	26.133,94
SV-Beiträge für laufende Bezüge	EUR	3.616,61
Mit festen Steuersätzen versteuerte Bezüge	EUR	5.226,79
Steuerpflichtige Bezüge	EUR	17.290,54
Einbehaltene Lohnsteuer	EUR	2.590,23
SV-Beiträge f.m. festem Steuersatz versteuerte Bezüge	EUR	904,15

Im nach wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 6. August 2015 wurden der Berechnung der Einkommensteuer steuerpflichtige Bezüge aus nicht selbstständiger Arbeit von der X GmbH iHv EUR 29.989,50 (Bruttobezüge iHv EUR 44.220,95) sowie aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds iHv EUR 17.290,54 (Bruttobezüge iHv EUR 26.133,94) zugrunde gelegt.

Da sich die dem Einkommensteuerbescheid 2014 zugrunde gelegten steuerpflichtigen Bezüge aus nicht selbstständiger Arbeit von der X GmbH auf den Zeitraum von Jänner 2014 bis September 2014 erstreckten, ab Juni 2014 jedoch keine Zahlungen mehr geleistet wurden, erfolgte mit Beschwerdeentscheidung vom 2. Dezember 2015 eine Korrektur der Bruttobezüge auf den Betrag von EUR 26.881,19. Im Vorlagebericht vom 16. Februar 2016 beantragte die belangte Behörde nunmehr die Korrektur der von der X GmbH bezogenen Bezüge iSd Vorbringens des Beschwerdeführers. Ein berichtiger Lohnzettel und Beitragsgrundlagennachweis vom 1. Februar 2016 für den Zeitraum von 1. Jänner 2014 bis 16. September 2014 wurde den Verwaltungsakten mit folgenden ausgewiesenen Beträgen beigelegt:

Bruttobezüge	EUR	18.800,90
Steuerfreie Bezüge	EUR	430,00
SV-Beiträge	EUR	3.397,30
Steuerpflichtige Bezüge	EUR	14.973,60

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

In der Beschwerde vom 21. August 2015 führte der Beschwerdeführer aus, dass die Lohn-Gehaltsabrechnungen der X GmbH zwar korrekt gewesen, die Zahlungen jedoch mit dem Maigehalt eingestellt worden seien. Mit Ergänzung zur Beschwerde vom 24. August 2015 reichte der Beschwerdeführer die im Verwaltungsakt befindlichen Unterlagen in Zusammenhang mit dem arbeitsgerichtlichen Verfahren gegen die X GmbH bezüglich der offenen Gehaltsforderungen nach. Der Mahnklage beim Arbeitsgericht vom 27. Oktober 2014 ist zu entnehmen, dass für den Zeitraum von 1. Juni 2014 bis 16. September 2014 die Entgeltzahlungen der X GmbH ausständig waren und daher eingemahnt wurden.

Nach Ergänzungsersuchen vom 20. Oktober 2015 legte der Beschwerdeführer am 4. November 2015 die im Akt befindlichen Lohn-Gehaltsabrechnungen für die Monate Jänner 2014 bis September 2014 vor. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner 2014 bis Mai 2014 ein monatliches Bruttogehalt iHv EUR 3.355,46 sowie eine Überstundenpauschale iHv EUR 401,37, somit in Summe monatlich EUR 3.760,17 (brutto) von der X GmbH bezogen hat. Entsprechend dieser Lohn-Gehaltsabrechnungen errechnen sich für die Monate Jänner bis Mai Bruttobezüge iHv insgesamt EUR 18.800,85. Die Richtigkeit der Lohn-Gehaltsabrechnungen der X GmbH für die Monate Jänner 2014 bis Mai 2014 wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen, weil sich weder aus den vorgelegten Verwaltungsakten noch aus den Parteivorbringen hierfür Anhaltspunkte ergeben.

Die seitens der X GmbH ausständigen Forderungen von Juni 2014 bis September 2014 beglich nach den im Verwaltungsakt befindlichen Bescheiden vom 27. April 2015, Zahl sowie vom 9. Juni 2015, Zahl der Insolvenz-Entgelt-Fonds. Insbesondere aus der mit E-Mail vom 13. Juni 2019 des Insolvenz-Entgelt-Fonds an das Bundesfinanzgericht übermittelten Datenaufschlüsselung sowie in Zusammenschau mit den im Verwaltungsakt befindlichen Datenblättern erschließt sich der vom Beschwerdeführer beantragte Bruttozahlungsbetrag sowie der vom Insolvenz-Entgelt-Fonds netto (abzüglich einbehaltener Lohnsteuer und Sozialversicherung) bewilligte Auszahlungsbetrag. Die aufgeschlüsselten Beträge finden somit in den Bescheiden betreffend die Bewilligung der Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds vom 27. April 2015, Zahl sowie vom 9. Juni 2015, Zahl Deckung. Die Beträge in den Bescheiden werden auch vom Beschwerdeführer nicht in Zweifel gezogen. Das Bundesfinanzgericht hat daher keine Zweifel daran, dass jene vom Insolvenz-Entgelt-Fonds an die belangte Behörde übermittelten Lohnzettel korrekt sind.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zahlungen aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 zählt das Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt -Fonds ausgezahlt wird, zu den *Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit* (Arbeitslohn).

Gemäß § 3 Abs. 1 erster Satz Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) gebührt das Insolvenz-Entgelt, in inländischer Währung in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die Dienstnehmerbeitragsanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung, unbeschadet § 13a Abs. 1 leg cit und vermindert um jene gesetzlichen Abzüge, die von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Gemäß § 7 Abs. 1 leg cit ist die Geschäftsstelle zur Ermittlung des *Nettoanspruches* nach § 3 Abs. 1 erster Satz leg cit berechtigt, einen Steuerberater heranzuziehen.

Nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 22/2012, sind Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f leg cit betreffen, mit 6% zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 leg cit ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer *vorläufigen laufenden Lohnsteuer* in Höhe von 15% zu versteuern.

Nach § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 hat der Insolvenz-Entgelt-Fonds bei Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch diesen bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

Folglich sind nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge die gemäß § 3 Abs. 1 IESG das Ausmaß des Insolvenz-Entgelts mindernden Dienstnehmerbeitragsanteile abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen. Die verbleibenden vier Fünftel sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem vorläufigen Steuersatz von 15% zu versteuern.

Nach § 19 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren als in dem Kalenderjahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht oder für das sie getätigt werden. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten ist ein Steuerpflichtiger nach § 41 Abs. 1 Z 3 leg cit zu veranlassen, wenn ihm im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 leg cit zugeflossen sind.

Vom Insolvenz-Entgelt-Fonds wurden die seitens der X GmbH ausfälligen Bezugsansprüche an den Beschwerdeführer im Jahr 2015 ausbezahlt. Dieser

Auszahlungsbetrag war dabei ua um die einbehaltenen Lohnsteuer gekürzt (Bruttobezug iHv EUR 26.133,94 abzüglich der einbehaltenen Lohnsteuer iHv EUR 2.590,23), wobei die einbehaltene Lohnsteuer nicht jenen sich nach dem Stufentarif ergebenden Steuersätzen iSd § 33 EStG 1988 entspricht. Vielmehr handelt es sich dabei um einen vorläufig einbehaltenen Pauschalbetrag nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988.

Mit Vorlageantrag vom 3. Jänner 2016 begehrte der Beschwerdeführer nunmehr die Nichtbesteuerung des Auszahlungsbetrages des Insolvenz-Entgelt-Fonds, weil dieser sich um einen Nettolohnanspruch handle. Dem ist zu entgegnen, dass zwar jener an den Beschwerdeführer vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ausbezahlte Betrag einen Nettobetrag darstellte, der Berechnung der Einkommensteuer jedoch nicht die nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regeln heranzuziehende Bemessungsgrundlage zugrunde lag, sondern bloß ein vorläufig einzubehaltender Pauschalbetrag.

Da der Lohnsteuerabzug nur vorläufig mit 15% erfolgt war, waren diese Bezüge nach § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 69 Abs. 6 EStG 1988 zwingend in die Veranlagung und damit in die Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif nach § 33 EStG 1988 einzubeziehen (vgl auch *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁹, § 67 Tz 156). Die von den steuerpflichtigen Bezügen (EUR 17.290,54) vorläufig pauschal einbehaltene Steuer iHv 15% (=EUR 2.590,23) wurde von der belangten Behörde als anrechenbare Lohnsteuer in die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer für das Jahr 2014 einbezogen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann aus dem IESG nicht abgeleitet werden, dass dem Dienstnehmer im Ergebnis ein höherer Betrag zukommen soll, als bei laufender Lohnzahlung durch den Arbeitgeber (vgl VwGH 22. April 1998, 97/13/0219).

Das Beschwerdevorbringen erweist sich in diesem Punkt daher als unbegründet.

Lohnzettelkorrektur X GmbH

Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das Einkommen ergibt sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 leg cit aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie des Freibetrags nach § 105 leg cit.

Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2014 von der X GmbH Bezüge iHv brutto EUR 18.800,90 erhaltenen hat, die sich wie folgt darstellen:

Bruttobezüge	EUR	18.800,90
Steuerfreie Bezüge	EUR	430,00

SV-Beiträge	EUR	3.397,30
Steuerpflichtige Bezüge	EUR	14.973,60
Einbehaltene Lohnsteuer	EUR	3.920,10

Dem Beschwerdebegehren war dahingehend Folge zu geben und die dem Beschwerdeführer im Jahr 2014 zugeflossenen und dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 zugrunde gelegten Bezüge der X GmbH dahingehend zu korrigieren.

Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist unzulässig, weil sich der bloß vorläufige Lohnsteuerabzug mit 15% für aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds bezogene Bezüge sowie deren zwingende Einbeziehung in die Veranlagung der Einkommensteuer unmittelbar aus dem Gesetz ergibt (vgl die oben zitierten und näher dargestellten Bestimmungen insb der § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 sowie § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 69 Abs. 6 EStG 1988). Darüberhinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl zB VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 24. Juli 2019