

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* über die Beschwerde des \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch CONFIDA Wolfsberg Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Offnerplatzl 1, 9400 Wolfsberg, vom 18. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch Ilse König, Bakk MA, vom 7. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 nach Abführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung am 11. Mai 2021 in Gegenwart der Schriftführerin FOI \*\*\*SF\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Gegenüber der erlassenen Beschwerdevorentscheidung vom 19.12.2018 ergeben sich keine Änderungen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Datum 25.11.2016 übermittelte der Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) dem Finanzamt einen Lohnzettel (L 16), welcher steuerfreie Bezüge für eine vom Beschwerdeführer (Bf) verrichtete Auslandstätigkeit (§ 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988) in Höhe von € 8.273,96 (Kz 243) ausweist.

Das Finanzamt berücksichtigte diese Bezüge im Wege des Progressionsvorbehaltes.

Mit **Beschwerdeeingabe** vom 18.5.2018 (Datum des Einlangens beim Finanzamt) wandte der Bf ein, dass die genannten Auslandsbezüge keinesfalls dem Progressionsvorbehalt unterlägen, sondern gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als steuerfrei zu behandeln seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.12.2018 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit Folge, als dass die von Seiten des IEF zur Auszahlung gebrachten Bezüge nicht mehr im Wege

des Progressionsvorbehaltes in Ansatz gebracht wurden. Der Lohnzettel des IEF wurde vom Finanzamt von Amts wegen insoweit abgeändert, als dass gemäß § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung vier Fünftel des Insolvenzgeldes als steuerpflichtig behandelt wurden, ein Fünftel indessen als steuerfrei.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2016 Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren – soweit diese Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e bzw. f betreffen – mit einem festen Steuersatz von 6% zu versteuern seien. Von den übrigen Nachzahlungen sei nach Abzug der darauf entfallenden Beträge nach § 62 Z 3, 4 und 5 leg.cit. ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag sei als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer von 15% zu versteuern. Die genannte Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 sei eine Spezialnorm, welche ein „Herausschälen“ von steuerfreien Bezügen gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. nicht vorsehe. Zur „Abmilderung“ für die Nichtberücksichtigung dieser steuerfreien Bezüge sei pauschal ein steuerfreies Fünftel vorgesehen.

Auch würde im Rahmen der Veranlagung keine Möglichkeit bestehen, die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beanspruchen. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien 60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern von der Einkommensteuer befreit, soweit dieser Betrag monatlich die für das Jahr der Tätigkeit maßgebende monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG nicht übersteige. Bei einer Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren handle es sich jedoch insgesamt um einen sonstigen Bezug (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988). Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG sei jedoch nur auf laufende Bezüge anzuwenden.

Erst ab 2017 sei die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 um den Satz *„Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist“* ergänzt worden.

In seinem **Vorlageantrag** führte der Bf aus, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG gegenständlich aufgrund einer Auslandsentsendung vorlägen. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, eine Unterscheidung dahingehend zu treffen, ob die Auszahlung des Bezuges durch den Arbeitgeber des Bf erfolgte oder aber vom IEF übernommen worden sei. Der Steuerpflichtige habe weder Einfluss auf eine Insolvenzeröffnung noch auf die folglich verspätete Auszahlung durch den IEF.

Bereits der UFS habe in seiner Entscheidung RV/0939-L/08 ausdrücklich festgehalten, dass bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren auch steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 ihre Steuerfreiheit behalten; dabei seien explizit die Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. genannt worden.

Ebenso werde in *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 67 Tz 154, festgehalten:

*„... die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 aufgenommene Anordnung in Abs. 8 lit. g dritter Satz für Auslandstätigkeiten ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 vor diesem Hintergrund als deklarativ aufzufassen“.*

Aus dieser Kommentarmeinung gehe hervor, dass durch die Implementierung des dritten Satzes keine neue Rechtslage begründet worden sei.

Der Bf beantragte jenen Teil der vom IEF im Jahre 2016 ausbezahlten Bezüge iZm der begünstigten Auslandstätigkeit entsprechend dem ursprünglichen Lohnzettel mit einem Betrag in Höhe von € 8.273,96 gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als steuerfrei zu behandeln.

In seinem **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt die (teilweise) Abweisung der Beschwerde und Festsetzung der Steuer laut Beschwerdeverentscheidung.

In ihrer **Stellungnahme** wiederholte die Behörde ihre Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung und ergänzte:

*„Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG ist jedoch nur auf laufende Bezüge anzuwenden. Darüber hinaus geht auch in diesen Fällen die lex specialis des § 67 Abs. 8 lit. g EStG den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG vor.*

*Erst ab 2017 wurde § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 im Hinblick auf die gegenständliche Thematik abgeändert. Siehe dazu Erläuterungen zu AbgÄG 2016 (Seite 10f), Regierungsvorlage zu AbgÄG 2016 (Seite 5f), sowie Textgegenüberstellung zu AbgÄG 2016 (Seite 10). Diese Änderung ist jedoch nicht für das Veranlagungsjahr 2016 anwendbar.*

*Entsprechend den obigen Ausführungen wurde die Nachzahlung im Insolvenzverfahren insofern als steuerpflichtig behandelt, als ein Fünftel steuerfrei und die restlichen Bezugsbestandteile als laufender Bezug im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 versteuert wurden.“*

Im Zuge der am 11.5.2021 abgeführten mündlichen **Beschwerdeverhandlung** wiederholten die Verfahrensparteien ihre bisherigen Vorbringen.

Über die gegenständliche Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Der Insolvenz-Entgelt-Fonds übermittelte per Datum 25.11.2016 dem Finanzamt ua. einen Lohnzettel, welcher Bezüge für eine Auslandstätigkeit des Bf (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) von € 8.273,96 (€ 9.693,50 brutto abzüglich € 1.419,54 SV-Beiträge) aufwies.

Fraglich ist, ob im Rahmen eines Insolvenzverfahrens die von Seiten des IEF zur Auszahlung gebrachten Bezüge im Zusammenhang mit einer Auslandsentsendung im Regelungsregime des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2016 zu besteuern sind oder aber, ob der

Umstand, dass es sich hierbei um steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 leg.cit. handelt, prävaliert, was letztlich zu einer Steuerfreistellung im Rahmen der genannten Bestimmung führen würde.

Die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl I Nr. 118/2015 ordnet an:

*„Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:*

*g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f 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 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.“*

Die genannte Bestimmung lautet in der ab dem 1.1.2017 geltenden Fassung des AbgÄG 2016, BGBl I Nr. 117/2016, wie folgt:

*g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f 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 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. **Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist.** Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.*

Kern der gegenständlichen Beschwerde bildet somit die Frage, ob der Implementierung des dritten Satzes der lit g des § 67 Abs. 8 EStG 1988 durch das AbgÄG 2016 lediglich deklarative Wirkung zukommt und diese somit faktisch ohne Rechtswirkung bleibt, oder ob dadurch eine Änderung der Rechtslage gegenüber der bisherigen bewirkt wurde.

Wie bereits die belangte Behörde aufgezeigt hatte, halten die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1352 der Beilagen XXV.GP) zum AbgÄG2016 in Z 11 lit. b (§ 67 Abs. 8 lit. g) fest:

*„Gemäß § 3 Abs. 10 sind 60 % der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern von der Einkommensteuer befreit, soweit dieser Betrag monatlich die für das Jahr der Tätigkeit maßgebende monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG nicht übersteigt.*

**Bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren kann derzeit die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 nicht berücksichtigt werden, sondern diese Nachzahlungen sind nach Abzug der SV-Beiträge und eines steuerfreien Fünftels mit 15 % zu versteuern.**

**Auch im Rahmen der Veranlagung besteht keine Möglichkeit die Steuerbegünstigung zu beanspruchen.** Bei einer Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren handelt es sich um einen

*sonstigen Bezug. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 10 ist jedoch nur auf laufende Bezüge anzuwenden.*

*Aus diesem Grund soll in § 67 Abs. 8 lit. g ergänzt werden, dass Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, die Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 betreffen, im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerbegünstigung behalten. In diesen Fällen ist jedoch kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen“.*

Die Erläuterungen, welche ein zulässiges und taugliches Mittel zur Erforschung des gesetzgeberischen Willens darstellen, stellen den Grund für die Einfügung des dritten Satzes in § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 durch das AbgÄG 2016 unmissverständlich klar.

Entgegen der Rechtsansicht des Bf kommt nach Auffassung des Gerichtes diesem Satz sehr wohl konstitutive Wirkung zu. Gemäß § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 stellt das Insolvenzentgelt (Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren) einen „sonstigen Bezug“ dar und unterliegt dem dortigen Besteuerungsregime. Nach den Erläuterungen zum Gesetz sind derartige „sonstige Bezüge“ von der Steuerfreiheit bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2016 aber nicht umfasst. Daher unterliegt das Insolvenzentgelt für Bezüge aus begünstigten Auslandstätigkeiten für Besteuerungszeiträume bis 31.12.2016 sowie für Inlandsbezüge der Insolvenzsteuer nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 (Rogner in Hilber (Hrsg), Personalverrechnung in der Insolvenz, 3. Aufl 2019, 10. 1.4.3.1 Rechtslage von 1.1.2012 bis 31.12.2016).

Ebenso führt etwa Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, Einkommensteuergesetz, Anm. 169a zu § 67 aus:

*„§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG sieht eine teilweise Steuerbefreiung für Einkünfte vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend ins Ausland entsendet wurde. Bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren konnte diese Steuerbegünstigung bis zum Jahr 2017 weder im Zuge der Nachzahlung noch im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden. Die Nachzahlung war nach Abzug der SV-Beiträge und eines steuerfreien Fünftels mit 15% zu versteuern.*

*Für Lohnzahlungszeiträume, die ab dem Jahr 2017 beginnen, gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 auch dann, wenn es sich um eine Nachzahlung im Insolvenzverfahren handelt, die eigentlich ein sonstiger Bezug ist. Ein steuerfreies Fünftel ist nicht mehr zu berücksichtigen.“*

Auch Fellner teilt in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 67 Abs. 8, Pkt IX. *Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren*, die Rechtsauffassung der belangten Behörde und unterscheidet das Regelungsregime vor und nach In-Kraft-Treten des AbgÄG 2016.

Auch die EB zur RV 311 Blg NR XXI GP 172 Budgetbegleitgesetz 2001 halten zu Z 20 (§ 69 Z 6) die nach Ansicht des Gesetzgebers anzustellende Berechnung der Steuer unmissverständlich fest:

*„Demnach sind nach Ausscheiden dieser gesondert zu versteuernden Bezüge die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie und sonstige Bezüge steuerfrei zu belassen. Die verbleibenden vier Fünftel sind schließlich mit dem Steuersatz von 15% zu versteuern.*

*Bei der Veranlagung werden jene vier Fünftel, die mit dem Steuersatz von 15% versteuert wurden, als laufende Bezüge in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen. Die Steuer von 15% ist (.....) bei der Veranlagung anzurechnen.“*

Auch der VwGH verwies in seinem Erkenntnis vom 30.3.2011, 2008/13/0053, auf die zum § 67 Abs. 8 lit g EStG ergangenen Gesetzesmaterialien (RV 311 BlgNR XXI. GP 172) und führte in einem obiter dictum aus, dass selbst der OGH gegen die Neuregelung des § 68 Abs. 8 lit g EStG in einem zum IESG ergangenen Urteil vom 7.8.2003, 8 ObS4/03a keine verfassungsrechtlichen Bedenken hege.

Das BFG folgt in diesem Zusammenhang dieser Judikatur und der weitaus überwiegenden Literaturmeinung, und zwar nicht zuletzt deshalb, da der klare und eindeutige Gesetzeswortlaut für die im Streitjahr 2016 anzuwendende Fassung des § 68 Abs. 8 lit g EStG 1988 im Zusammenhalt mit den Gesetzesmaterialien keine Zweifel am Bestehen einer planwidrigen Gesetzeslücke erkennen lassen, welche vom Rechtsanwender mit den gebotenen Mitteln der Gesetzesinterpretation zu füllen wäre.

Das erkennende Gericht vermag auch im Blickwinkel des Verfassungsrechtes nicht zu erkennen, dass die durch das AbgÄG 2001 geschaffene Regelung nicht verfassungskonform wäre, zumal inländische und ausländische Insolvenzgelder durch die Pauschalregelung des § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 (ein Fünftel steuerfrei) steuerlich gleich behandelt werden.

Der Beschwerde war daher in Bezug auf den im Erstbescheid in Ansatz gebrachten Progressionsvorbehalt Folge zu geben. Hinsichtlich der im Vorlageantrag begehrten steuerfreien Behandlung der Nachzahlungen des IEF war dem Begehren aufgrund obiger Ausführungen indes die Anerkennung zu versagen.

### **Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG**

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.

Da der Gesetzeswortlaut der anzuwendenden Bestimmung eindeutig ist und der VwGH in seinem Erkenntnis ZI 2008/13/0053 keine Bedenken über die Rechtmäßigkeit der verfahrensgegenständlichen Gesetzesbestimmung äußerte, liegen die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. Mai 2021