

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald **in** der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.), **über** die Beschwerde der Beschwerdeführerin vom 31. Oktober 2023 **gegen** den Einkommensteuerbescheid 2022 des Finanzamtes Österreich (belangte Behörde) vom 18. Oktober 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 wird mit 5.708,00 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Österreich erließ an die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf.) zunächst einen mit 15. März 2023 datierten Einkommensteuerbescheid 2022, in welchem mehrere Lohnzettel von Arbeitgebern (darunter zwei Lohnzettel von der Arbeitgeberin MgmbH), und von der Österreichischen Gesundheitskasse berücksichtigt wurden. Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 wurde die sogenannte Kontrollrechnungsvariante (Besteuerung sämtlicher Bezüge) angewendet. Die Einkommensteuer wurde mit -246,00 € festgesetzt, d.h. die Arbeitnehmerveranlagung der Bf. ergab eine Gutschrift in Höhe von 246,00 €.

Am 6. April 2023 langte beim Finanzamt Österreich ein weiterer Lohnzettel betreffend die Bf. für das Jahr 2022 ein, und zwar vom Insolvenz-Entgelt-Fonds.

Das Finanzamt Österreich erließ an die Bf. folgende, mit 18. Oktober 2023 datierte Bescheide:

- Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2022;
- Einkommensteuerbescheid 2022, in welchem – zusätzlich gegenüber dem vorherigen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 15. März 2022 – der Lohnzettel vom Insolvenz-Entgelt-Fonds berücksichtigt wurde, die sogenannte Umrechnungsvariante (Hochrechnungsvariante) gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 angewendet wurde und die Einkommensteuer für das Jahr 2022 mit 10.425,00 € festgesetzt wurde.

Die Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 18. Oktober 2023 Beschwerde und wendete sich gegen die Doppelerfassung, weil von der MgmbH kein Gehalt bezahlt worden sei und die Bf. ihr Geld vom Insolvenzfond erhalten habe.

Das Finanzamt Österreich ersuchte mit Schreiben vom 2. November 2023 (Ergänzungsauftrag im Sinne des § 161 Abs. 1 BAO) die Bf. um Einreichung des Bescheides des Insolvenz-Entgelt-Fonds.

Die Bf. antwortete darauf, dass sie den Bescheid nicht mehr habe, da sie ihn weggeworfen habe. Sie habe nur die Einreichung von der Arbeiterkammer zu Hause, wenn das benötigt werde. Sie ersuche um telefonische Rückmeldung.

Das Finanzamt Österreich hielt der Bf. mit Schreiben vom 17. Jänner 2024 unter Setzung einer Frist zur Beantwortung bis zum 28. Februar 2024 vor, dass ohne den Bescheid des Insolvenz-Entgelt-Fonds keine Änderung des Einkommensteuerbescheides erfolgen könne.

Das Finanzamt Österreich erließ an die Bf. eine mit 28. März 2024 datierte, abweisende Beschwerdevorentscheidung zur Beschwerde vom 31. Oktober 2023 gegen den Einkommensteuerbescheid 2022, weil die Bf. die benötigten Unterlagen nicht eingereicht habe.

Die Bf. stellte am 15. April 2024 einen Vorlageantrag gemäß § 264 Abs. 1 BAO; sie füge diesem die Daten des Insolvenzfonds bei.

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde der Bf. am 23. April 2024 dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor und erstattete gemäß § 265 Abs. 3 BAO einen mit 23. April 2024 datierten Vorlagebericht, in welchem die belangte Behörde folgende Stellungnahme abgab: *„Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden die benötigten Unterlagen nicht beigebracht, sondern lediglich eine nicht aussagekräftige Aufstellung. Daher wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“*

Das BFG richtete mit Schreiben vom 6. Mai 2024 ein Auskunftersuchen an die IEF-Service GmbH, welche gemäß § 5 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) für das Verfahren nach dem IESG zuständig ist und fragte, ob die gegenständliche Zahlung des Insolvenz-Entgelt-Fonds den Ersatz für die von der MgmbH nicht ausbezahlten Entgelte darstelle, und ersuchte

um Übersendung des Bescheides, welcher der gegenständlichen Zahlung des Insolvenz-Entgelt-Fonds an die Bf. zugrundeliege.

Die IEF-Service GmbH antwortete dem BFG am 13. Mai 2024, dass die Zahlung, welche dem Lohnzettel zu Grunde liege, den Ersatz für die von der MgmbH nicht ausbezahlten Entgelte darstelle. Der entsprechende Bescheid vom 15. Februar 2023 wurde an das BFG übermittelt.

Das BFG hielt dies der belangten Behörde mit Schreiben vom 13. Mai 2024 vor und teilte mit, dass vorgesehen sei, dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass ihr von der MgmbH kein Gehalt bezahlt worden sei und sie ihr Geld vom Insolvenzentgeltsicherungsfonds erhalten habe, zu folgen. Dementsprechend sei vorgesehen, dahingehend über die Beschwerde zu entscheiden, dass die Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2022 ohne die beiden MgmbH-Lohnzettel vorgenommen werde.

Die belangte Behörde teilte dem BFG mit, dass sie damit einverstanden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf. war von 25. April 2022 bis 9. September 2022 bei der MgmbH beschäftigt. Das Entgelt hierfür erhielt die Bf. von der MgmbH nicht. Stattdessen erhielt die Bf. eine Zahlung des Insolvenz-Entgelt-Fonds. Diesbezüglich wurde ein Lohnzettel des Insolvenz-Entgelt-Fonds an das Finanzamt Österreich übermittelt. Die Angabe in diesem Lohnzettel, wonach es sich um Bezüge für den Zeitraum 9. April 2022 bis 9. April 2022 handele, stimmt nicht. Vielmehr betrifft die Zahlung des Insolvenz-Entgelt-Fonds den Zeitraum 25. April 2022 bis 18. Dezember 2022.

Die beiden, von der MgmbH für 2022 betreffend die Bf. an das Finanzamt Österreich übermittelten Lohnzettel entsprechen nicht der Realität. Die Realität ist, dass der Bf. von der MgmbH keine Bezüge ausbezahlt worden sind und davon keine Lohnsteuer einbehalten wurde. Realitätskonform müssten die in diesen Lohnzetteln angegebenen Beträge alle Null sein, sowohl was die Bezüge als auch was die einbehaltene Lohnsteuer betrifft.

Der Konkurs über das Vermögen der MgmbH wurde am 8. September 2022 mit Wirksamkeitsbeginn 9. September 2022 eröffnet.

Die Bf. bezog für 35 Tage, und zwar von 21. März 2022 bis 24. April 2022 Arbeitslosengeld in Höhe von 1.812,65 €.

Beweiswürdigung:

Die Nichtauszahlung der Bezüge durch die MgmbH an die Bf. entspricht dem Vorbringen der Bf. sowie der Auskunft und dem Bescheid der IEF-Service GmbH.

Der Zeitraum, welchen die Zahlung des Insolvenz-Entgelt-Fonds betrifft, ergibt sich aus der zweiten Seite des Bescheides der IEF-Service GmbH vom 15. Februar 2023. Dies stimmt auch mit der Beilage überein, welche die Bf. gemeinsam mit dem Vorlageantrag einbrachte.

Die Nichteinbehaltung von Lohnsteuer resultiert aus dem logischen Schluss, dass von einem nicht ausbezahlten Lohn keine Lohnsteuer einbehalten werden kann.

Die Daten über das Konkursverfahren der MgmbH stammen aus der Ediktsdatei / Insolvenzdatei.

Die Daten über den Bezug von Arbeitslosengeld stammen aus der Mitteilung des Arbeitsmarktservice Österreich, welche auch im angefochtenen Bescheid angegeben waren.

Rechtliche Würdigung:

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und Z 2 lit. e EStG 1988 bestimmen:

„§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ...

...

2. ...

e) Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.

...“

§ 15 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt für nichtbetriebliche Einkunftsarten (wie es die streitgegenständlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind):

„§ 15. (1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. ...“

Da der Bf. keine Einnahmen von der MgmbH zugeflossen sind, sind die fiktiven Beträge, welche in den von der MgmbH betreffend die Bf. übermittelten Lohnzetteln ausgewiesen sind, nicht zu berücksichtigen.

§ 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich bestimmt:

„§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt: ...

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- ...

- ...

- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren ...“

Die Zahlung aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds aufgrund des Bescheides der IEF-Service GmbH vom 15. Februar 2023 ist daher einkommensteuerlich dem Streitjahr 2022 zuzuordnen.

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 bestimmt:

„§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

...

5. a) das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe ...“

Die ersten drei Sätze von § 3 Abs. 2 EStG 1988 bestimmen:

„(2) 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 gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger 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.“

Bei diesem sogenannten besonderen Progressionsvorbehalt sind folglich zwei Varianten zu berechnen: die Umrechnungsvariante gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1, Satz 2 und Satz 3 erster Fall EStG 1988 sowie die Kontrollrechnungsvariante gemäß § 3 Abs. 2 Satz 3 zweiter Fall EStG 1988. Die für die steuerpflichtige Person günstigere Variante ist der Steuerfestsetzung zugrunde zu legen.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 bestimmt:

„(10) Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.“

Dies betrifft im vorliegenden Fall den Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 400,00 €, welcher bei der Umrechnungsvariante (nur) bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt wird.

Die Summe der zum laufenden Tarif steuerpflichtigen Bezüge laut den einzubeziehenden Lohnzetteln (jeweils Kennzahl 245), d.h. ohne die Lohnzettel von der MgmbH, aber mit dem Lohnzettel vom Insolvenz-Entgelt-Fonds, vor Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € und vor der allfälligen Addition des Arbeitslosengeldbezuges beträgt 51.443,82 € (zu den Details der Ermittlung dieses Betrages ist auf das beigefügte Berechnungsblatt zu verweisen).

Die Umrechnungsvariante gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1, Satz 2 und erster Fall des Satzes 3 EStG 1988 ergibt folgende Tarifsteuer (abzüglich Absetzbeträge):

Ausgangswert für Umrechnung (Hochrechnung) 51.443,82 €		
365 Tage abzüglich 35 Tage Arbeitslosengeldbezug ergibt 330 Tage.		
Umrechnung: Ausgangswert multipliziert mit 365 dividiert durch 330 ergibt:		56.899,98 €
Tarifsteuer auf den umgerechneten Wert:		
0% für die ersten	11.000,00 €	0,00 €
20% für die weiteren	7.000,00 €	1.400,00 €
32,5% für die weiteren	13.000,00 €	4.225,00 €
42% für die restlichen	25.899,98 €	10.877,99 €
Tarifsteuer vor Abzug der Absetzbeträge		16.502,99 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag		-400,00 €
Tarifsteuer nach Abzug der Absetzbeträge		16.102,99 €
Ergibt Durchschnittssteuersatz bezogen auf	56.899,98 €	28,300523%

Fortsetzung der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte	51.443,82 €
abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Nichtselbständige Einkünfte	51.311,82 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	51.311,82 €
Einkommen	51.311,82 €
Die Anwendung des Durchschnittssteuersatzes auf das Einkommen ergibt folgende Tarifsteuer auf Basis der Umrechnungsvariante:	
	14.521,51 €

Die Kontrollrechnungsvariante gemäß § 3 Abs. 2 Satz 3 zweiter Fall EStG 1988 ergibt folgende Tarifsteuer (abzüglich Absetzbeträge):

Zwischensumme	51.443,82 €	
Arbeitslosengeld	1.812,65 €	
abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	53.124,47 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		53.124,47 €
Einkommen		53.124,47 €

Tarifsteuer auf das Einkommen:		Steuer
0% für die ersten	11.000,00 €	0,00 €
20% für die weiteren	7.000,00 €	1.400,00 €
32,5% für die weiteren	13.000,00 €	4.225,00 €
42% für die restlichen	22.124,47 €	9.292,28 €
Tarifsteuer vor Abzug der Absetzbeträge		14.917,28 €
abzüglich Verkehrsabsetzbetrag		-400,00 €
Tarifsteuer nach Abzug der Absetzbeträge auf Basis der Kontrollrechnung		14.517,28 €

Bereits jetzt ist zu erkennen, dass die Kontrollrechnungsvariante günstiger für die Bf. ist, weil der Rest der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer (neuberechnete Steuer auf sonstige Bezüge, anrechenbare Lohnsteuer laut Kennzahlen 260 der bei der Veranlagung

berücksichtigten Lohnzettel) bei beiden Varianten gleich ist.

Die Festsetzung der Einkommensteuer der Bf. für das Jahr 2022 erfolgt daher nach der Kontrollrechnungsvariante, welche auf dem beigefügten Berechnungsblatt vollständig durchgerechnet wird.

Wenn auch der Beschwerde mit der vorliegenden Entscheidung stattgegeben und die Einkommensteuer für das Jahr 2022 niedriger als mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 18. Oktober 2023 festgesetzt wird, so verbleibt doch eine höhere Belastung für die Bf., als sie aus dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für 2022 vom 15. März 2023 resultierte. Der Grund hierfür liegt insbesondere darin, dass die nicht berücksichtigten Lohnzettel von der MgmbH eine höhere (fiktive) anrechenbare Lohnsteuer ausgewiesen hatten als der berücksichtigte Lohnzettel des Insolvenz-Entgelt-Fonds an (tatsächlich) anrechenbarer Lohnsteuer ausweist.

Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) 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. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Maßgebend für die vorliegende Entscheidung des BFG waren Tatfragen (Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, weshalb hier die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Wien, am 17. Mai 2024