

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Frank Philipp, Bahnhofstraße 16, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer 2017 und Anspruchszinsen 2017 (Bescheide jeweils vom 11. November 2019), Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Anspruchszinsen wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erzielte im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt. Das Finanzamt setzte mit dem Einkommensteuerbescheid 2017 vom 11. November 2019 neben den vom Bf. bezogenen Einkünften von der Pensionsversicherungsanstalt (Lohnzettel für den Bezugszeitraum 01.01. bis 31.12.2017) in Höhe von 12.122,04 Euro weiters Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 225.778,06 Euro als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an und unterzog diesen Gesamtbetrag der Einkünfte nach

Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen der österreichischen Einkommensbesteuerung. Als Begründung hat das Finanzamt dazu angegeben: „Die Nachzahlung im Jahr 2017 für den Verdienstentgang der Jahre 2000 bis 2016 stellt einen sonstigen Bezug im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 dar.

Laut Erkenntnis des UFSF vom 24.06.2008, RV/0234-F/08 (vgl. fünfter und vierter Absatz von unten) dient die Steuerfreiheit eines Fünftels der Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 der pauschalen Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen.

Die laufenden monatlichen Zahlungen im Jahr 2017, fallen dagegen nicht unter § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, da hier keine Zusammenballung von Bezügen vorliegt.

Werden bei einer Entschädigung des Nettoverdienstentganges auch die darauf entfallenden Steuern ersetzt, ist bereits im Rahmen der Veranlagung auf einen Bruttobetrag hochzurechnen, vgl. LStR 2002, RZ 656c.“

Weiters hat das Finanzamt den Bescheid vom 11. November 2019 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 an den Bf. erlassen.

2.1. Der Bf. erhob durch seinen anwaltlichen Vertreter Beschwerde (Schreiben vom 13.12.2019) gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 (Bescheide jeweils vom 11. November 2019).

2.2. Begründend wurde in der Beschwerde vom 13.12.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 unter Pkt. I. als Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften ausgeführt, die Behörde habe jedenfalls alle Erwägungen, die sie veranlassten, aufgrund eigener Ermittlungen und Ermittlungsergebnisse Tatsachen als erwiesen anzunehmen und die gegenteiligen Behauptungen als bedeutungslos, unerheblich oder unzutreffend zu erachten, klar darzulegen (unter Hinweis auf VwGH 26.05.1997, 86/170459). Diesen Erfordernissen einer Bescheidebegründung genüge der angefochtene Bescheid nicht einmal im Ansatz. Es sei auch in keiner Weise dargelegt worden, weshalb die Behörde in ihrer Entscheidung nicht die tatsächlichen Einkünfte des Bf. 2017 ihrer Entscheidung zugrunde gelegt habe, sondern fiktive Einkünfte, die deutlich höher sind, als die dem Bf. tatsächlich zugeflossenen Beträge. Ebenso wenig lasse sich dem angefochtenen Bescheid entnehmen, wie die Behörde die fiktiven Beträge, die der vorgenommenen Steuerfestsetzung zugrunde gelegt wurden, ermittelt habe, sodass diese unüberprüfbar seien.

Bezüglich des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 sei ebenfalls festzuhalten, dass dieser Bescheid jeder nachvollziehbaren Begründungen entbehrte und daher mangels Nachvollziehbarkeit und Zugrundelegung nicht der tatsächlich dem Bf. zugeflossenen Einkünfte, sondern fiktiver Einkünfte, nicht nachvollziehbar und deshalb unüberprüfbar sei.

Unter Pkt. II. wurde Rechtswidrigkeit des Inhaltes angeführt, und dazu eingewendet, die Ermittlung der festgesetzten Steuer auf Grundlage nicht der tatsächlich dem Bf. zugeflossenen Beträge, sondern einer fiktiven und unüberprüfbaren Rechnung, sei rechtswidrig und verstoße auch gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz, weil sie den Bf. anders als alle anderen Steuerpflichtigen dazu verpflichte, Steuern für Einkünfte zu bezahlen, die er nie bezogen habe und nie beziehen werde.

Abschließend wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung und auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.02.2020 hat das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 11.11.2019 zu Ungunsten des Bf. (Verböserung) geändert. Dazu hat das Finanzamt in der gesonderten Bescheidbegründung vom 12.02.2020 ausgeführt: „... Der Beschwerdeführer erlangte in Folge eines Verkehrsunfalles, welcher sich am 5.12.1998 ereignet hatte, im Rahmen eines mit der Versicherung abgeschlossenen Vergleichs einen Anspruch auf eine Verdienstentgangsentschädigung. Für den Zeitraum 2000 bis 2016 wurde ihm von der Versicherung ein Nettobetrag von EUR 145.760,38 (davon betreffend den Zeitraum 2000 bis 2016 EUR 134.046,14 und betreffend das Jahr 2017 EUR 11.714,24) ausbezahlt, wobei diese sich zur Übernahme der anlässlich der Besteuerung der Verdienstentgangsentschädigung anfallenden Steuern verpflichtet hat.

Mit gegenständlichem Einkommensteuerbescheid vom 11.11.2019 wurde die Verdienstentgangsentschädigung in der Weise der Besteuerung unterzogen, dass von der für die Jahre 2000 bis 2016 nachbezahlten Vergleichssumme gemäß der Bestimmung des § 67 Abs 8 lit a EStG ein Fünftel steuerfrei belassen wurde, wobei im Hinblick auf die Entschädigung eines Nettoverdienstentganges bzw die Vereinbarung des Ersatzes der auf den Verdienstentgang entfallenden Steuern im Rahmen der Veranlagung zunächst auf einen Bruttobetrag hochgerechnet wurde.

Mit gegenständlicher Beschwerde vom 13.12.2019 wurde im Wesentlichen die aus der Sicht des Beschwerdeführers mangelhafte Bescheidbegründung gerügt und des Weiteren eingewendet, das Finanzamt hätte entsprechend der Steuererklärung richtigerweise von lohnsteuerpflichtigen Einkünften in Höhe von EUR 104.039,39 im Jahr 2017 ausgehen müssen, woraus sich eine Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von EUR 39.899,69 anstatt, wie im bekämpften Bescheid festgehalten, von EUR 104.632,68 ergibt, sodass bei einem mängelfreien Verfahren und richtiger rechtlicher Beurteilung die Einkommensteuer 2017 um EUR 65.732,98 niedriger anzusetzen gewesen wäre.

Im Hinblick auf den Einwand der mangelhaften Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides ist zunächst festzuhalten, dass in diesem die steuerliche Beurteilung der Nachzahlung (steuerliche Erfassung unter Außerachtlassung von einem Fünftel gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG, jedoch ohne zusätzliche begünstigte Besteuerung der

Sonderzahlungen, da diese durch die genannte Bestimmung pauschal berücksichtigt werden, sowie Hochrechnung auf einen Bruttobetrag im Hinblick auf den Ersatz der auf die Verdienstentgangsentschädigung entfallenden Steuern) nachvollziehbar dargelegt wurde und daher für das Finanzamt der behauptete Begründungsmangel nicht erkennbar ist.

Für sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs 8 lit a EStG, nämlich auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, gilt gemäß dieser Bestimmung, dass diese, soweit sie nicht nach Abs 3, 6 oder dem letzten Satz mit festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.

Bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass für eine zusätzliche begünstigte Besteuerung von in unter § 67 Abs 8 lit a EStG fallenden Vergleichssummen (rechnerisch) enthaltenen Sonderzahlungen gemäß § 67 Abs 1 EStG kein Raum bleibt. Die Anwendung der letztgenannten Bestimmung ist nicht nur deswegen unzulässig, weil, wie sich aus dem Erkenntnis des UFSF vom 24.6.2008, RV/0234-F/08, auf welches im angefochtenen Bescheid verwiesen wurde, ergibt, § 67 Abs 8 lit a EStG neben dem Zweck einer Progressionsmilderung auch den Zweck der pauschalen Berücksichtigung allfälliger steuerfreier Zulagen und Zuschläge oder sonstigen Bezüge hat, sondern auch deshalb, weil auch tatsächlich keine sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG neben einem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt wurden. Der in der Einkommensteuererklärung vertretene Rechtsauffassung, welche weder vom Gesetz gedeckt ist noch aus dem genannten Erkenntnis abgeleitet werden kann, war daher nicht zu folgen.

Im Übrigen wurde bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im angefochtenen Bescheid von der nachbezahlten Vergleichssumme zu Unrecht ein Betrag von EUR 26.809,23 steuerfrei belassen, da der steuerfreie Betrag gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG mit einem Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage begrenzt ist. Es war daher im Rahmen der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung eine Neuberechnung unter Berücksichtigung eines steuerfreien Betrages von lediglich EUR 8.964,-- vorzunehmen, sodass sich nach Vornahme einer Hochrechnung auf einen Bruttobetrag (eine solche war im Hinblick auf die Übernahme der auf die Verdienstentgangsentschädigung entfallende Einkommensteuer durch die Versicherung zwingend vorzunehmen) nunmehr für die im Jahr 2017 ausbezahlte Verdienstentgangsentschädigung insgesamt eine Bemessungsgrundlage EUR 261.468,52 ergibt, wobei sich die diesbezügliche Berechnung des Finanzamtes wie folgt darstellt:

		abzgl. 1/5 gem. § 67 Abs 8 lit a EStG	
Abfindung 2000-2016	134.046,14	- 8.964,-	= 125.082,14
Laufende 2017			<u>+ 11.714,24</u>
Zwischensumme			136.796,38
Pension Inland			+ 12.115,94
			148.912,32
Bemessungsgrundlage laut Einkommensteuertabelle			273.584,46
Einkommensteuer			- 124.672,23
			148.912,23
Bemessungsgrundlage (Brutto)			273.584,46
abzügl. Inländische Pension			- 12.115,94
Bruttobezüge (Kennzahl 359)			261.468,52

...“

Hinsichtlich Anspruchszinsenbescheid 2017 vom 11.11.2019 hat das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.02.2020 als unbegründet abgewiesen (zur näheren Begründung wird an dieser Stelle auf die Beschwerdeverentscheidung verwiesen).

4. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 03.03.2020 beantragte der Bf. durch seinen anwaltlichen Vertreter wie bereits in der Beschwerde die Anberaumung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung und die Entscheidung durch den vollständigen Senat und brachte vor:

„Die Beschwerde wird aufgrund der in der Beschwerdeverentscheidung erfolgten Abänderung des bekämpften Einkommenssteuerbescheides 2017 wie folgt ergänzt:

Der vorbezeichnete Bescheid betreffend die Einkommenssteuer 2017 wird bezüglich der Festsetzung einer über € 63.801,50 hinausgehenden Steuer seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten.

Als Beschwerdegründe werden I. Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften; II. Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend gemacht.

Hier wird zunächst, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen in der

Beschwerde vom 13.12.2019 gegen den Einkommenssteuerbescheid für 2017 verwiesen, die vollinhaltlich wiederholt werden.

Den Ausführungen in der „Bescheidbegründung“ vom 12.02.2020 wird Nachstehendes entgegnet.

Die in der Bescheidbegründung dargelegte Rechtsansicht ist nicht nur nach dem Wortlaut der Bestimmungen des EStG inhaltlich rechtswidrig, sondern verstößt auch gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtsanspruch auf Gleichbehandlung der Staatsbürger vor dem Gesetz und gegen das Willkürverbot:

Der Beschwerdeführer bezog, wie die Behörde selbst zugesteht, im Jahr 2017 nicht das von ihr dem Bescheid zugrunde gelegte Einkommen von € 261.468,52, sondern lediglich ein solches in Höhe von € 104.039,39.

Es ist für den Beschwerdeführer unerfindlich, weshalb bei ihm entgegen dem klaren Gesetzeswortlaut des § 2 EStG („*Der Einkommenssteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat*“) nicht sein tatsächliches Einkommen bei der Ermittlung der Steuer zugrunde zu legen sein sollte, sondern von der Behörde durch nicht nachvollziehbare Hochrechnungen fiktiv ermittelte Beträge, die der Beschwerdeführer nie erhalten hat und die den tatsächlichen Zufluss beim Beschwerdeführer um mehr als 100% übersteigen. Damit wird der Beschwerdeführer verpflichtet, Steuern für etwas zu bezahlen, das ihm niemals zugekommen ist.

Die Rechts- und Verfassungswidrigkeit der Vorschreibung im angefochtenen Bescheid wird schon dadurch belegt, dass die vorgeschriebene Einkommenssteuer von € 147.442,00 für das Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2017 das ihm tatsächlich zugeflossene Einkommen von € 104.039,39 um mehr als € 43.000,00 übersteigt, sodass sich beim Beschwerdeführer auf Basis des bekämpften Bescheides eine Steuerbelastung von fast 150% des Einkommens ergibt. Der Beschwerdeführer wäre also, wird die Rechtsansicht in Bescheid und Beschwerdeentscheidung herangezogen, wirtschaftlich deutlich besser dagestanden, wenn er 2017 gar kein Einkommen erzielt hätte, anstatt jenes von € 104.039,39, das ihm zugeflossen ist.

Dass der in der Beschwerde relevierte Begründungsmangel gegeben ist, ergibt sich im Übrigen bereits daraus, dass die Sachverhaltsangaben in der Beschwerdeentscheidung von jenen, die dem erstinstanzlichen Bescheid zugrunde lagen, abweichen, ohne dass dafür irgendwelche nachvollziehbaren Erklärungen geliefert werden.

Letztlich ist auch die Annahme in der Bescheidbegründung, gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG sei der steuerfreie Betrag mit einem Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage begrenzt, verfehlt.

Gemäß § 67 Abs 1 lit c EStG sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen, wobei ein Fünftel steuerfrei zu belassen ist, ohne dass eine Höchstgrenze bezüglich des Steuerfreibetrages besteht.

Dass es sich bei den Verdienstentgangszahlungen, die der Beschwerdeführer im Jahr 2017 für die Jahre 2000 bis 2016 erhalten hat, um Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, handelt, ist evident, sodass die in der Bescheidbegründung angenommene Ausklammerung eines Betrages von € 26.809,23 unrichtig ist.

...”

5. Der eingebrachte Vorlageantrag wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 01.04.2020 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 01.04.2020). Zum Sachverhalt hat das Finanzamt ausgeführt: „Der Steuerpflichtige bezog im Jahr 2017 von der Versicherung aufgrund eines Verkehrsunfalles im Jahr 1998 eine Verdienstentschädigung für die Jahre 2000 bis 2016. Strittig sind die Höhe des zu versteuernden Betrages unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Versicherung sich zur Übernahme der auf die Entschädigung anfallenden Steuern verpflichtet hat. Seitens der steuerlichen Vertretung wird die Anwendung der steuerlichen Begünstigung gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 für 1/7 der Nettoverdienstentschädigung beantragt und weiters gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.“ Dazu hat das Finanzamt folgende Stellungnahme angeführt: „Es wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Die Verdienstentgangsentschädigung war - nach Abzug des betraglich begrenzten Fünftels gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG - auf einen Bruttobetrag hochzurechnen. Darüber hinausgehende steuerliche Begünstigungen stehen nicht zu. Im Übrigen war die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide aus den in der Beschwerdeentscheidung angeführten Gründen abzuweisen. Das Bundesfinanzgericht möge im Sinne der vom Finanzamt erlassenen Beschwerdeentscheidungen entscheiden.“

6. Mit Schreiben vom 23. Februar 2026 wurde vom anwaltlichen Vertreter der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zurückgezogen. Vom Finanzamt wurde mit Schreiben vom 05. März 2026 mitgeteilt, dass nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der in Österreich wohnhafte Bf. erhielt im Jahr 2017 auf Grund eines Verkehrsunfalles im Jahr 1998 von der Pensionsversicherungsanstalt eine Invalidenrente. Weiters hat der Bf. im Jahr 2017 von der Versicherung in Anerkenntnis des gerichtlich geltend gemachten Verdienstentganges für die Jahre 2000 bis 2016 eine Zahlung in Höhe von 134.046,14 Euro erhalten, die ihm im Februar 2017 zugeflossen ist. Zudem erhielt der Bf. im Jahr 2017 seitens der Versicherung Zahlungen für laufenden Verdienstentgang im Jahr 2017 in Höhe von 11.714,24 Euro. Nach der Vergleichsausfertigung hat sich die Versicherung (auch) zum Ersatz der auf die Nettoverdienstentschädigung entfallenden Einkommensteuer verpflichtet.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und ist unstrittig. Strittig zwischen dem Finanzamt und dem Bf. ist die einkommensteuerliche Behandlung der an den Bf. im Jahr 2017 von der Versicherung bezahlten Verdienstentgangentschädigung.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Stattdage)

a) Gesamtbetrag der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)

1. Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988). Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen.

2. Für die von der Versicherung bezahlte Entschädigung für Verdienstentgang besteht für den Bf. grundsätzlich Steuerpflicht. Weiters gilt nach der Rechtsprechung des VwGH, dass nach § 32 Z 1 EStG 1988 für den Ersatz des Bruttolohnes, also des Nettolohnes und der darauf entfallenden Einkommensteuer, Steuerpflicht besteht (vgl. zB VwGH 19.03.2002, 96/14/0087, uHa das hg Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0135, Slg Nr 7318/F).

3. Unstrittig zwischen dem Bf. und dem Finanzamt ist im Sinne dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung, dass die von der Versicherung auf Grundlage des gerichtlichen Vergleichs zur Verdienstentschädigung des Bf. die an diesen im Jahr 2017 ausbezahlten Beträge vom Bf. im Streitjahr 2017 der Einkommensbesteuerung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu unterziehen sind. Im vorliegenden Fall hat die Versicherung weiters die Pflicht übernommen,

dem Bf. die auf den ersetzten Nettoverdienst entfallende Einkommensteuer zu ersetzen. Strittig in diesem Zusammenhang ist, ob die vom Finanzamt vorgenommene Hochrechnung von den dem Bf. 2017 zugeflossenen Nettobeträgen auf Bruttobeträge zulässig ist oder nicht. Vom Finanzamt wurde dazu im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 als Begründung unter Hinweis auf Rz 656c der Lohnsteuerrichtlinien 2002 angegeben, dass für den Fall, dass bei einer Entschädigung des Nettoverdienstentganges auch die darauf entfallenden Steuern ersetzt werden, bereits im Rahmen der Veranlagung auf einen Bruttobetrag hochzurechnen ist.

4. Dieser Argumentation des Finanzamtes kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen. Was zunächst den Hinweis des Finanzamtes auf Rz 656c der Lohnsteuerrichtlinien 2002 angeht, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministers für Finanzen keine für das Bundesfinanzgericht maßgebende Rechtsquelle bilden (vgl. zB BFG vom 26.01.2021, RV/4100194/2011; vgl. auch zB VwGH 13.10.2020, Ra 2019/15/0134, mwN).

5. Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen, von hier nicht vorliegenden Fallkonstellationen abgesehen, in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme „frei verfügen“ können (vgl. EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 19 Tz 8, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hatte in seinem Erkenntnis vom 27.06.2000, 99/14/0330, einen Fall zu beurteilen, in welchem dem Steuerpflichtigen von der Versicherung in einem Kalenderjahr (1997) die Nettoverdienstentschädigung bezahlt wurde, und die Versicherung dem Steuerpflichtigen eine Ersatzzahlung zur Abgeltung der auf den Verdienstentgang entfallenden Einkommensteuer im Folgejahr (1998) leistete. Der Verwaltungsgerichtshof hat zunächst ausgesprochen, „Entschädigungen fallen dann unter § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988, wenn auch die Einnahmen, für die Ersatz geleistet wird, steuerpflichtig wären (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 32 Tz 6.2).“ Weiter hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, der „Umstand, dass die Ersatzzahlung in zwei Tranchen geleistet worden ist, ist für deren Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht relevant.“ Der Verwaltungsgerichtshof hat damit die Besteuerung nach dem Zuflussprinzip gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 bestätigt bzw. die Vorgangsweise des Finanzamtes auch nicht beanstandet. Seitens des Bundesfinanzgerichtes werden somit die Einwände des anwaltlichen Vertreters geteilt. Für die Einkommensbesteuerung des Bf. für das Jahr 2017 sind als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25) die tatsächlich dem Bf. im Jahr 2017 zugeflossenen Beträge bzw. die tatsächlich von der Versicherung im Jahr 2017 dem Bf. ausbezahlte (Netto-)Verdienstentgangsentschädigung anzusetzen.

b) Begünstigte Besteuerung der Verdienstentgangsentschädigung nach § 67 EStG 1988

6. § 67 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 117/2016 lautet (auszugsweise):

„§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro 0 %,
2. für die nächsten 24 380 Euro 6 %,
3. für die nächsten 25 000 Euro 27 %,
4. für die nächsten 33 333 Euro 35,75 %.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstrich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

...

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder

nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

b) ...

c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.

...“

7. Mit der Bestimmung des § 67 Abs 8 EStG sollten Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge vermieden werden, die in typischer Betrachtung mit einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen. Es sollen somit ungerechtfertigte Belastungen durch die Zusammenballung von Einkünften im Jahr der Nachzahlung vermieden werden (vgl. Einkommensteuer: Kommentar, *Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter*, § 67 Abs 8 EStG, Tz 2, uHa VwGH 15.12.1992, 91/14/158; VfGH 2.12.1999, G 106/99). Die Vorschrift des § 67 Abs 8 hat also den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten (Einkommensteuer: Kommentar, *Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter*, § 67 Abs 8 EStG, Tz 2, uHa VwGH 12.9.1989, 89/14/0077; 25.1.1995, 94/13/0030).

8. Die in § 67 Abs 8 vorgesehene Steuerfreiheit von einem Fünftel der Bezüge ist als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen zu betrachten. Die Steuerfreiheit bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten (vgl. Einkommensteuer: Kommentar, *Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter*, § 67 Abs 8 EStG, Tz 2, uHa u.A. VfGH 5.3.2008, G 243/07).

9. Auch wenn in § 67 Abs 8 lit a grundsätzlich Zahlungen aus dem Dienstverhältnis vorausgesetzt werden, ist ein Vergleich über die Verdienstentgangsentschädigung, die nicht vom Arbeitgeber im Rahmen des Dienstverhältnisses, sondern vom Unfallgegner gewährt wird, wie eine Vergleichszahlung zu beurteilen; ein anderes Ergebnis widerspräche der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 67 EStG Tz 114, uHa u.A. UFS 24.6.2008, RV/0234- F/08).

10. In der der Einkommensteuererklärung 2017 angeschlossenen Beilage vom 07.12.2018 wird vom steuerlichen Vertreter die von ihm vorgenommene Berechnung hinsichtlich der Besteuerung nach der (Tarif-)Einkommensteuer der an den Bf. im Jahr 2017 von der Versicherung bezahlten Verdienstentgangsentschädigung über gesamt (netto) € 145.760,38 Euro erläutert. Dabei wurde von der gesamten Verdienstentgangsentschädigung ein „Sonderzahlungsanteil“ in Höhe von $\frac{1}{7}$ iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 und von diesem vermindelter Betrag $\frac{1}{5}$ iSd § 68 Abs. 8 lit. a EStG 1988 in Abzug gebracht, woraus sich (nach Ansicht des steuerlichen Vertreters) eine im Jahr 2017 mit dem Normaltarif zu besteuernende Verdienstentgangsentschädigung in Höhe von 99.949,97 Euro ergibt (= 145.760,38 minus 20.822,91 [$\frac{1}{7}$ von 145.760,38] ergibt 124.937,47 minus 24.987,49 [$\frac{1}{5}$ von 124.937,47] ergibt 99.949,97)).

11. Dieser Berechnungsvariante wird seitens des Bundesfinanzgericht nicht zugestimmt. Nach der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a erster Satz EStG 1988 sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Damit stellt der Gesetzgeber fest, dass in Vergleichssummen enthaltene gesetzliche (§ 67 Abs 3 EStG 1988) und freiwillige (§ 67 Abs 6 EStG 1988) Abfertigungen ihre - über das Maß der Regelungen des § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 hinausgehende -begünstigte Besteuerung auch dann nicht verlieren, wenn derartige Bezugssteile im Rahmen einer Gesamtzahlung auf Grund einer Vergleichsvereinbarung zur Auszahlung gelangen. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028) muss jedoch erkennbar sein, in welchem Ausmaß eine Vergleichssumme auf einen begünstigten Anspruch entfalle. Dies wird, so der Gerichtshof weiter, insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch gewesen ist, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen, die übrigen aber strittig bleiben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wird, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen werden soll (vgl. BFG 06.03.2014, RV/3100479/2008, uHa VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028).

In Abkehr davon wurde vom steuerlichen Vertreter zum anteiligen Sonderzahlungsanteil des Verdienstentganges/Vergleichszahlung mit dem festen Steuersatz von 6% in der oa. Beilage vom 07.12.2018 zur Einkommensteuererklärung 2017 auf die Entscheidung des UFS vom 24.06.2008, RV/0234-F/08, verwiesen. Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters habe der UFS „die Auffassung vertreten, dass die in einem gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleich festgelegte Verdienstentschädigung auch die steuerlich begünstigten sonstigen Bezüge (Sonderzahlungen) umfasst bzw. enthält, welche anteilmäßig bewertet und ermittelt und wofür der begünstigte Steuersatz für sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG (fester Steuersatz von 6%) in Antrag gestellt werden kann.“ Entgegen diesem Vorbringen hat der UFS in seiner Entscheidung 24.06.2008 zu dieser Frage allerdings ausgeführt: „Während nach der damaligen Rechtslage (*Anmerkung*: maßgebende Rechtslage für das in dieser UFS-Entscheidung

24.06.2008 vorab zitierte VwGH-Erkenntnis 18.03.1991, 90/14/0053, mit dem Beschwerdejahr 1989) die Besteuerung von Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen und Nachzahlungen iSd. § 67 Abs. 8 EStG mit dem Belastungsprozentsatz erfolgte, sind derartige Zahlungen nach § 67 Abs. 8 lit. a bis c idF Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern, jedoch bleibt ein Fünftel der Bezüge steuerfrei. Die Steuerfreiheit eines Fünftels der Bezüge dient dabei der pauschalen Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen und bleibt auch bei einer allfälligen Veranlagung erhalten (vgl. dazu Doralt/Knörzer, EStG¹⁰, § 67 Tz 77, Sailer, Bernold, Mertens; Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, § 67 Rz 67/62). Insofern hat diese Bestimmung idGF nunmehr neben dem bisherigen Zweck einer Progressionsmilderung auch den Zweck der pauschalen Berücksichtigung allfälliger steuerfreier Zulagen und Zuschläge oder sonstigen Bezüge.“ - vgl. auch VfGH 05.03.2008, G243/07, unter Hinweis auf die Materialien zu dieser Vorschrift, RV 311 BlgNR 21. GP. Die Besteuerung der gegenständlich strittigen Verdienstentgangsentschädigung hat somit in diesem Sinne im gesamten Umfang nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu erfolgen.

12. Gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen gemäß Abs 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG. Soweit im Vorlageantrag eingewendet wird, gemäß § 67 Abs 1 lit c EStG (richtig wohl § 67 Abs. 8 lit. c) seien Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhten, im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen, wobei ein Fünftel steuerfrei zu belassen sei, ohne dass eine Höchstgrenze bezüglich des Steuerfreibetrages bestehe, wird dem seitens des Bundesfinanzgerichts nicht zugestimmt, da § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 nicht anwendbar ist. Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind Bezüge, die aufgrund des Arbeitsverhältnisses schon ausgezahlt hätten werden müssen, deren rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen unterblieben ist, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen (vgl. EStG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 67 EStG Tz 123). Die Nachzahlungen müssen nach dem vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt der Bezüge geleistet werden (vgl. Einkommensteuer: Kommentar, Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, § 67 Abs 8 EStG, Tz 16). Bis zum Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses bestand für den Bf. allerdings kein bestimmter Anspruch auf Zahlung einer Verdienstentgangsentschädigung. Somit ist für den Umfang der Steuerbefreiung der Verdienstentschädigung der Höchstbetrag in Höhe von ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG zu beachten.

13. Da die Verdienstentgangsentschädigung aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches ausbezahlt wurde, ist die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 anzuwendenden.

Mit BGBl. I 13/2014 wurde die Begünstigung der Steuerbefreiung für ein Fünftel mit Wirkung für Auszahlungen nach dem 28. 2. 2014 (vgl. § 124b Z 256) gedeckelt: Der für die Berechnung des steuerfreien Fünftels maßgebliche Betrag ist dementsprechend mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt, sodass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleibt. Für den vorliegenden Fall beträgt der steuerfreie Betrag somit 8.964,00 Euro (= 4.980 [monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG für das Jahr 2017] x 9 ergibt 44.820; davon höchstens ein Fünftel ergibt 8.964). Da die Einkommensteuer im Einkommensteuerbescheid 2017 vom Finanzamt nicht korrekt berechnet wurde, war dieser im Sinne einer teilweisen Stattgabe abzuändern. Im Übrigen wird auf die angeschlossenen Berechnungsblätter hingewiesen.

c) Anspruchszinsen

14. Was die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen angeht, gilt, dass Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch sind. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Wird nämlich der Abgabenbescheid abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, mwN). Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid als unbegründet abzuweisen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Feldkirch, am 22. Mai 2026