



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Beschäftigung bei der Fa. "GW". Bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 berücksichtigte das Finanzamt außerdem von der IAF Service GmbH gemeldete Bezüge in Höhe von 12.468,46 € (KZ 245 des Lohnzettels); die Leistungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds erfolgten im Hinblick auf den Konkurs des früheren Arbeitgebers der Bw, des Einzelunternehmens GS. Ausgaben für Arzt und Medikamente in Höhe von 680,00 € wurden mangels Überschreitens des Selbstbehalts nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zugelassen.

In der Berufung beantragt die Bw, die von der IAF Service GmbH bezogenen Einkünfte nur mit 3.963,40 € festzusetzen. Die Auszahlung durch die IAF Service GmbH betreffe 3 Monate für das Jahr 2001 und 5 Monate für das Jahr 2002. Das Jahr 2001 sei aber bereits im Steuerbescheid vom 15. März 2002 zur Gänze versteuert worden, so wie wenn die Konkursfirma S den Lohn bis Dezember 2001 ausbezahlt hätte (der Berufung beigelegt ist ein vom früheren Arbeitgeber der Bw, GS, ausgestellter Lohnzettel für Mai bis Dezember 2001). Im angefochtenen Bescheid würden dieselben Einkünfte nochmals besteuert.

Ferner beantragt die Bw, die Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und des steuerfreien Teiles von einem Fünftel des Differenzbetrages gemäß § 67 Abs. 10 EStG mit 15 % zu versteuern. Diese Regelung sei im angefochtenen Bescheid nicht angewendet worden.

Schließlich beantragt die Bw, die Ausgaben von 680,00 € im Hinblick auf ihre 60 %-ige Erwerbsminderung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abzuziehen.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung (BVE) berücksichtigte das Finanzamt die Ausgaben von 680,00 € antragsgemäß ohne Kürzung um einen Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung.

Im Übrigen ließ das Finanzamt den angefochtenen Bescheid unverändert. Die im Kalenderjahr 2003 durch die IAF Service GmbH ausbezahlten, die Konkursfirma S betreffenden Beträge für den Zeitraum 2001 – 2003 seien bei der Veranlagung des Jahres 2003 anzusetzen. Der von der Fa. S für das Jahr 2001 ausgestellte Lohnzettel sei vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt und im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens berücksichtigt worden. Der Lohnzettel für das Jahr 2002 sei ebenfalls berichtigt worden und bereits mit den richtigen Beträgen im Einkommensteuerbescheid 2002 enthalten.

Die Besteuerung in einem Insolvenzverfahren sei genau nachzuvollziehen: brutto 9.560,91 € abzüglich insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge von 1.664,11 € = 7.926,80 €. Ein Fünftel davon (= 1.585,36 €) bleibe steuerfrei. Die verbliebenen steuerpflichtigen Bezüge von 6.341,44 € seien mit einem vorläufigen Steuersatz von 15 % versteuert worden (einbehaltene Lohnsteuer: 950,92 €).

Im Vorlagenantrag führt die Bw in Ergänzung ihrer Berufung aus, dass, nachdem ihr damaliger Arbeitgeber, die Pleitefirma S, ihren Lohn nicht mehr ausbezahlt habe, ihr Gatte ihr im Jahr 2002 einen Betrag von 6.000,00 € vorstreckte, bis sie das Geld vom Insolvenzfonds im Jahr 2003 erhalten habe. Mit der Zahlung der IAF Service GmbH habe sie ihrem Gatten den Lohnvorschuss zurückbezahlt. Zumindest diese Zahlung von 6.000,00 € gehöre im Jahr 2003 in Abzug gebracht. Dies bedeute, dass die Bw ihren Lohn im Jahr 2002 und nicht erst im Jahr 2003 erhalten habe.

Weiters habe die Bw von ihrem ehemaligen Dienstgeber überhaupt nichts erhalten. Die IAF Service GmbH habe den Schaden teilweise ersetzt. Dies sei aber keine Lohnzahlung gewesen. Zur IAF Service GmbH sei sie ebenso wenig in einem Dienstverhältnis gestanden wie zu ihrem Gatten. Nur dieser sei im Jahr 2002 für die Pleitefirma S eingesprungen. Hätte die Bank den Lohn vorgestreckt, so hätte das keinen Unterschied gemacht. Es könne nicht davon abhängen, wer die Lohnzahlung finanziert, sondern wie viel die Bw für ihre Arbeit erhalten habe.

Es sei ungerecht, dass im Jahr 2003 die ganze Besteuerung für 2 Jahre zusammen erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter die zitierte Bestimmung ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt. § 25 Abs. 1 Z 1 erfasst auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen, wenn sie nur ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 25 Tz 3).

Gemäß § 1 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) haben Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld u.a. Arbeitnehmer für ihre nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche - das sind vor allem Entgeltansprüche aus dem Arbeitsverhältnis -, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird.

Das IESG begründet somit einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Leistung von Entgelten aus einem Arbeitsverhältnis. Daraus folgt, dass Bezüge der Arbeitnehmer nach dem IESG ihre Wurzel in einem Dienstverhältnis haben und daher, zumal die Auszahlung durch einen Dritten, konkret durch die die Geschäfte des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds besorgende IAF Service GmbH, einer solchen Einstufung nicht entgegensteht, Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG sind (vgl. auch Hofstätter /Reichel, a.a.O., § 25 Tz 4).

Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 25 Tz 4). Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Das Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG fließt dem Dienstnehmer mit der Bezahlung durch den Fonds zu (vgl. Doralt, a.a.O., § 19 Tz 30).

Es ist unstrittig, dass die Auszahlung durch die IAF Service GmbH an die Bw im Jahr 2003 erfolgt ist. Dem der Berufung beigelegten Auszahlungsbeleg zufolge wurde die Auszahlung im Übrigen auf Antrag der Bw vorgenommen. Damit ist das Insolvenz-Ausfallgeld der Bw im Jahr 2003 zugeflossen und ist in diesem Jahr im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

Der unter Hinweis auf den vom früheren Arbeitgeber der Bw ausgestellten Lohnzettel erhobene Berufungseinwand, ein Teil der Bezüge sei bereits im Jahr 2001 versteuert worden, vermag der Berufung zum einen schon deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil eine mangels Zuflusses im Jahr 2001 zu Unrecht vorgenommene Versteuerung nur gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 eingewendet werden könnte. Zum anderen

wurde, worauf das Finanzamt in der Begründung der BVE hingewiesen hat, der ursprünglich unrichtige Lohnzettel des früheren Arbeitgebers berichtigt und in dieser berichtigten – geringere Bezüge ausweisenden - Fassung der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2001 zu Grunde gelegt, wodurch die von der Bw beanstandete nochmalige Besteuerung von Bezugsteilen beseitigt wurde.

So der Ehegatte der Bw dieser, wie im Vorlageantrag dargestellt, im Jahr 2002 einen Betrag von 6.000,00 € vorstreckte, entsprang dies nicht einer (dem IESG vergleichbaren) gesetzlichen Verpflichtung, gegenüber dem insolventen Arbeitgeber bestehende Entgeltansprüche des Ehepartners zu befriedigen, wurzelte daher nicht in einem Dienstverhältnis, sondern allenfalls in der ehelichen Beistandspflicht. Davon abgesehen ist dieser Betrag, da es sich bloß um ein im Jahr 2003 wieder zurückgezahltes Darlehen handelte, der Bw nicht im Sinne des § 19 EStG zugeflossen. Das Begehren der Bw, einen Betrag von 6.000,00 € nicht im Jahr 2003 zu versteuern, sondern dem Jahr 2002 zuzuordnen, erweist sich daher ebenfalls als unbegründet.

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl 142/2000, zu besteuern. Danach sind diese Nachzahlungen, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Satz 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 Lohnsteuer in Höhe von 15 % zu versteuern.

Das Finanzamt hat in der Begründung der BVE ausführlich dargelegt, dass auch im Falle der Bw die Besteuerung der genannten Bestimmung entsprechend vorgenommen wurde. Wenn die Bw in der Berufung eine Versteuerung zum Steuersatz von 15 % begehrt, so ist dem entgegenzuhalten, dass der in § 67 Abs. 8 lit. g EStG vorgesehene 15 %-ige Lohnsteuerabzug nur eine vorläufige Versteuerung bedeutet. Die Bezüge sind zwingend zu veranlagern (§ 41 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG). Die vorläufig mit 15 % versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen (vgl. Doralt, a.a.O., § 67 Tz 120).

Was die von der Bw empfundene Ungerechtigkeit über die Besteuerung der gesamten Nachzahlung im Jahr 2003 betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber dem durch die Zusammenballung entstehenden Progressionseffekt durch eine Progressionsmilderung in der Weise, dass ein Fünftel der Bezüge steuerfrei belassen wird, entgegengewirkt hat. Diese Steuerfreiheit bleibt auch bei der Veranlagung erhalten.

Der Berufung konnte daher, soweit sie sich gegen die Besteuerung der von der IAF Service GmbH ausbezahlten Bezüge richtet, nicht gefolgt werden.

Der Berufung war in Übereinstimmung mit der BVE insoweit Folge zu geben, als die beantragen Ausgaben in Höhe von 680,00 € ohne Abzug eines Selbstbehalts als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen waren.

Hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2004 verwiesen.

Wien, am 20. Mai 2005