



GZ. RV/0104-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 am 22. Juni 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch I K, vom 08. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch HR Dr. Wilhelm Ottowitz, vom 18. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach in Klagenfurt durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge geben.

Die Einkommensteuer wird mit € 1.605,10 festgesetzt. Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Kalenderjahr 2002 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch solche aus nicht selbständiger Arbeit.

Infolge der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Arbeitgebers erfolgten Lohnzahlungen durch die IAF Service GmbH, welche dem Finanzamt die unter „1. Lohnzettel“ dargestellten Bezüge bekannt gab:

IAF Service GmbH		1. Lohnzettel	2. Lohnzettel
	Kennzahl	In €	In €
Bruttobezüge	210	7.131,10	6.362,23
SV-Beiträge für laufende Bezüge	230	789,66	789,66
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge		1.426,22	1.272,45
Übrige Bezüge	243	1.426,22	1.272,45
Steuerpflichtige Bezüge	245	4.915,22	4.300,12
Einbehaltene und anrechenbare Lohnsteuer	260	645,02	645,02
SV-Beiträge für mit festem Satz versteuerte Bezüge	226	197,42	197,42

Das Finanzamt legte diese Bezüge dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 18. Juni 2003 zugrunde.

In der gegen diesen erhobenen Berufung vom 08. Juli 2003 führte der Bw. aus, dass die IAF Service GmbH einen unrichtigen Lohnzettel übermittelt habe. Die Bruttobezüge (KZ 210) würden richtigerweise € 6.362,23, die sonstigen Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (KZ 220) € 2.461,98 und das KM-Geld gemäß § 26 EStG 1988 € 772,20 betragen.

Als laufende Bezüge für den Zeitraum August 2002 verbleiben daher € 3.900,25 brutto.

Die IAF Service GmbH änderte den Lohnzettel derart, dass die Reisekostenersätze in Höhe von € 772,20 aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden, sodass sich als Bruttobezüge die vom Bw begeherten - unter 2. Lohnzettel dargestellten - Bruttobezüge in Höhe von € 6.362,23 ergaben. Das steuerfreie Fünftel wurde von € 1.426,22 auf € 1.272,45 abgeändert.

Am 17. Oktober 2003 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO, welcher es die abgeänderten Bezüge laut 2. Lohnzettel zugrunde legte.

In dem am 23. Oktober 2003 eingebrachten, als „neuerlichen Einspruch“ titulierten, Vorlageantrag führte der Bw. aus:

Ich erhebe gegen den o. a. Bescheid neuerlich Einspruch, da es nicht sein kann, nur weil ich das Geld vom IAF bekomme, dass ich für eine Sonderzahlung innerhalb des Jahressechstels den vollen Steuersatz bezahlen muss, bzw. für einen Teil der SZ.

Ich teile nochmals mit, dass ich den August 2002

in Höhe von € 3.900,25 brutto und

die SZ aliquot € 2.461,98 brutto sowie einen

Reisekostenersatz 772,20 vom IAF erhalten habe.

Ich habe weder Entschädigungen noch Abfertigung noch Sonstiges erhalten.

Der zu versteuernde Betrag wäre € 3.110,59, der Rest wird mit 6% versteuert.

Ich ersuche um Richtigstellung.

Eine nochmalige Änderung des Lohnzettels durch die IAF Service GmbH erfolgte auf weiteres Ersuchen durch das Finanzamt unter Hinweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 nicht.

Das Finanzamt erließ am 27. April 2004 ohne Zustimmung eine weitere (abweisende) Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO, in welcher es begründete, dass sich die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Nachzahlungen durch die IAF Service GmbH nicht geändert hätten.

Am 17. Mai 2004 langte beim Finanzamt ein Antrag auf Vorlage der Berufung vom 23. Oktober 2003 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Der Bw. wandte ein, dass die vorgenommene Besteuerung der Sonderzahlungen dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche und daher verfassungswidrig sei. Er habe als Steuerzahler Anrecht darauf, dass zwei Sonderzahlungen innerhalb eines Jahres mit dem festen Steuersatz von 6% versteuert würden. Im Übrigen verwies er auf seine Ausführungen in der Berufung vom 23. Oktober 2003 und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Im Schreiben vom 12. Jänner 2005 schlüsselte der Bw. die begehrten Reisekostenersätze auf. Aus den übermittelten Unterlagen ergibt sich weiters, dass in den von der IAF Service GmbH geleisteten Bezügen eine Sonderzahlung im Ausmaß von € 2.461,98 brutto enthalten ist.

In der am 22. Juni 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: In Vertretung für den Bw. legte die Gattin dar, die IAF Service GmbH hätte einen "normalen" Lohnzettel zu erstellen, da es sich bei dieser Leistung ihrer Meinung nach nicht um eine Nachzahlung handle. Diese Leistung betreffe nur das Gehalt für den Monat August 2002 sowie eine Sonderzahlung und Reisekostenersätze, sodass in diesem Fall keine Fünftelung erfolgen dürfe.

Aus dem übermittelten Schriftverkehr ergibt sich, dass die genannten Bezüge Mitte Jänner 2003 durch die IAF Service GmbH auf Antrag des Bw. auf Insolvenz-Ausfallgeld zur Überweisung gelangten.

Der Senat hat erwogen:

Streitpunkte bilden

- a) die Berücksichtigung der steuerfreien Reisekostenersätze gemäß § 26 EStG sowie
- b) die begehrte Besteuerung der Sonderzahlungen mit einem festem Steuersatz von 6 %.

ad a)

Hinsichtlich des Abzuges der Reisekostenersätze war dem Berufungsbegehren, der bereits von der IAF Service GmbH vorgenommenen Berichtigung folgend, Rechnung zu tragen, da es sich bei diesen um gemäß § 26 EStG steuerfreie Kostenersätze handelt.

ad b)

Infolge des vom Bw. bezüglich der in Rede stehenden Bezüge (Gehalt August 2002 plus Sonderzahlung) gestellten Antrages auf Insolvenz-Ausfallgeld und der aufgrund dieses Antrages Mitte Jänner 2003 erfolgten Überweisung der Bezüge durch die IAF Service GmbH anstelle des insolvent gewordenen Arbeitgebers sieht der Senat die genannten Bezüge als Nachzahlungen im Sinn des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 an.

§ 67. Abs. 1 EStG 1988 lautet: *Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. ...*

§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in der seit dem BGBl I 142/2000 ab dem Jahre 2001 geltenden Fassung normiert:

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz 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 besteuern.

Bei den in **§ 62 Z 3 bis 5** genannten Abzugsposten handelt es sich um Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen und um Pflichtversicherungsbeiträge, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit den festen Sätzen zu versteuern sind, sowie um den Wohnbauförderungsbeitrag, soweit dieser nicht auf Bezüge entfällt, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind.

§ 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 betreffen gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen. Solche sind den vorgelegten Unterlagen zufolge in den Nachzahlungen nicht enthalten.

§ 67 Abs. 9 EStG 1988 normiert, dass sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen besteuert werden, bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.

§ 67 Abs. 12 EStG 1988 sieht vor, dass die auf Bezüge, die mit einem festen Steuersatz zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinn des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 vor Anwendung des festen Steuersatzes in Abzug zu bringen sind.

Aus § 67 Abs. 11 EStG 1988 ergibt sich, dass diese Bestimmungen auch bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers Anwendung finden.

Die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wurde mit BGBl I 142/2000 geltend ab 1. Jänner 2001 neu geregelt. Nach Ausscheiden der gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG gesondert zu versteuernden Bezüge sind die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 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 besteuern.

Durch die gesetzliche Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG in der seit dem BGBl I 142/2000 ab dem Jahre 2001 geltenden Fassung wurde die Besteuerung von Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren eindeutig festgelegt. Die vorläufig festgesetzte Einkommensteuer im Ausmaß von 15% ist im Veranlagungsverfahren anzurechnen.

Die Regelungen des § 67 Abs. 8 ff EStG 1988 gehen als Spezialbestimmung der vom Bw. angesprochenen „allgemeinen Regelung“ (Besteuerung der Sonderzahlungen mit einem fixen Steuersatz von 6 %) vor.

Dem Wortlaut des § 67 Abs. 8 lit g entsprechend ist von den übrigen Nachzahlungen (nach Abzug von Bezügen gemäß § 67 Abs. 3, 6 und 8 lit. e) nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

Nachfolgende Gegenüberstellung zeigt die durch die IAF Service GmbH insofern zugunsten des Bw. vorgenommene Berechnung, bei welcher das Fünftel vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge ermittelt wurde:

Berechnung	Kennzahl	Laut IAF Service GmbH	Berechnung des Fünftels nach Abzug der SV-

			Beiträge
Bruttobezüge (ohne Reisekostenersätze)	210	6.362,23	6.362,23
Minus ein <i>Fünftel</i>		1.272,45	
SV-Beiträge für Bezüge mit festem Steuersatz	226		197,42
SV Beiträge für laufende Bezüge	230	789,66	789,66
Zwischensumme			5.375,15
Ein Fünftel			1.075,03
Bemessungsgrundlage	245	4.300,12	4.497,54
SV-Beiträge für Bezüge mit festem Steuersatz		197,42	
Davon 15%		645,02	674,63 (Anm.: anrechenbar € 645,02)

Wie der Vergleich dieser Bemessungsgrundlagen ergibt, wurde seitens der IAF Service GmbH ein - geringfügig – höheres Fünftel ausgeschieden, als es sich bei einer dem Wortlaut des § 67 Abs. 8 lit g EStG entsprechenden Berechnung nach Abzug der Pflichtbeiträge ergeben würde. Infolge der genannten Geringfügigkeit sieht sich der Senat nicht veranlaßt von der durch die IAF Service GmbH vorgenommenen Berechnung abzugehen.

Da, wie oben dargelegt, die von der IAF Service GmbH hinsichtlich der von ihr geleisteten Zahlungen vorgenommene Besteuerung von vier Fünftel der Bezüge mit einem vorläufigem Steuersatz in Höhe von 15 % der gesetzlichen Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit g EStG entspricht, konnte dem Begehren, die Sonderzahlungen mit einem festen Steuersatz im Ausmaß von 6 % zu besteuern, nicht entsprochen werden. Die genannte gesetzliche Bestimmung ermöglicht keine andere Vorgangsweise.

Die Einkommensteuer errechnet sich daher wie folgt:

	Laut BE in €
--	--------------

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit:	
IAF Service GmbH	4.300,12
R&J GmbH	22.871,33
Dr. B als Masseverwalter für R & J GmbH	13.243,01
abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.441,94
Gesamtbetrag der Einkünfte	42.724,40
Minus Sonderausgaben	481,60
Einkommen	42.242,80
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	13.648,14
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	13.303,14
Steuer für sonstige Bezüge	209,05
Einkommensteuer	13.512,19
Anrechenbare Lohnsteuer	11.907,09
Festgesetzte Einkommensteuer	1.605,10

Insoweit der Bw. die Verfassungs- bzw. Gleichheitswidrigkeit der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 aufwirft, ist darauf zu verweisen, dass es nicht dem UFS obliegt über die Verfassungsmäßigkeit von gesetzlichen Bestimmungen abzusprechen.

Auch wenn das Finanzamt ohne Zustimmung eine zweite, zudem abweisende, Berufungsvor-entscheidung erließ, wurde hiedurch dem Bw. nicht die Möglichkeit genommen, die Abgaben-behörde zweiter Instanz anzurufen. Bereits durch die Einbringung des Vorlageantrages vom 23. Oktober 2003 gilt die Berufung vom 08. Juli 2003 gemäß § 275 Abs. 3 BAO als unerledigt.

Auf Basis dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 27. Juni 2005