



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X., vom 26. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 12. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der am 18.3.2009 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 wurde vom Bw. in der Spalte bezugsauszahlende Stellen die Ziffer 1 eingetragen.

Der Bw. wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 17.8.2009 um ergänzende Angaben ersucht. Da von seiner Arbeitgeberin, der Firma S-GmbH, noch immer kein Lohnzettel 2008 eingelangt war, wurde er wie folgt um Mitwirkung im Verfahren durch Beantwortung von Fragen und Vorlage von Unterlagen ersucht: *"1. Haben Sie das volle Gehalt für den ganzen o.a. Zeitraum der Beschäftigung erhalten? 2. Falls nicht, welche Monate nicht bzw. wurde das fehlende Gehalt eingeklagt? 3. Um Vorlage d. o.a. Lohn/Gehaltszettel 2008 wird ersucht (Jahreslohnzettel bevorzugt)."*

Auf dieses Schreiben des Finanzamtes erfolgte seitens des Bw. keine Reaktion.

Dem am 15.9.2009 vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 wurden vom Finanzamt steuerpflichtige Bezüge laut einem Lohnzettel der S-GmbH in Höhe von brutto € 18.630,55 für den Bezugszeitraum 1.1. bis 31.12.2008 zugrunde gelegt. Das Ergebnis der ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 war eine Gutschrift in Höhe von € 1.055,75.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 12.2.2010 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2008. Mit dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 12.2.2010 wurde zusätzlich zu den bereits im ursprünglichen Bescheid berücksichtigten Bezügen laut Lohnzettel der S-GmbH in Höhe von brutto € 18.630,55 der im von der "IAF-Service GmbH" übermittelten Lohnzettel (mit Bezugszeitraum Stichtag 21.1.2008) ausgewiesene Betrag an Insolvenz-Entgelt von brutto € 7.527,51 in die Jahresveranlagung einbezogen, was zu einer Abgabennachforderung in Höhe von € 1.196,20 führte.

Der Bw. erhab mit Anbringen vom 26.2.2010 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 12.2.2010 Berufung und brachte folgendes vor: Im Einkommensteuerbescheid 2008 seien Einnahmen aus Zahlungen angeführt, die von der Firma IEF-Service GmbH bezugnehmend auf den Konkurs der S-GmbH im Jahr 2008 getätig worden seien. Diese Auszahlungen der IEF-Service GmbH seien jedoch erst im Jahr 2009, und nicht im Jahr 2008, dem Bw. zugesprochen und ausbezahlt worden. Daher würden diese Einnahmen in das Jahr 2009 fallen, für welches aber noch keine ArbeitnehmerInnenveranlagung beantragt worden sei. Dies sei aus den Beilagen zur Berufung ersichtlich: Schreiben der Arbeiterkammer vom 23.01.2009 und 25.02.2009; Teilbescheid der IEF-Service GmbH vom 21.1.2009; Bescheid der IEF-Service GmbH vom 20.2.2009. In den Schreiben der Arbeiterkammer sei darauf hingewiesen worden, dass die zugesprochenen Beträge mit einer pauschalen Lohnsteuer belastet worden seien. Daher seien an den Bw. Netto-Beträge ausgezahlt worden, die vom Finanzamt nicht mehr besteuert werden sollten. Im angefochtenen Bescheid sei die Firma "IAF-Service GmbH" angeführt, obwohl die richtige Bezeichnung dieser Firma "IEF-Service GmbH" sei. *"Aufgrund dieser formellen Fehler des Finanzamtes 6/7/15 bin ich davon überzeugt, dass Sie dieses Missverständnis berücksichtigen und den Einkommensteuerbescheid diesbezüglich abändern und korrigieren."*

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29.11.2010 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung dieser Entscheidung lautet: *"Der Vorhalt wurde nicht beantwortet."*

In einem als "Berufung" bezeichneten Schreiben vom 19.12.2010, welches als Vorlageantrag zu werten ist, brachte der Bw. folgendes vor: *"Ich berufe mich hiermit gegen die Abweisung des Berufungsverfahrens wegen der angeblichen Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom*

29.11.2010. Ich habe Ihnen ausführlich meine Stellungnahme im Schreiben vom 26.02.2010 zugesandt. Sie erhielten alle Kopien an denen ich die Hauptpunkte meiner Berufung näherbringe. Ich verstehe nicht, warum diese Berufung eingestellt wurde, wobei ich von Ihnen auch noch keine Antwort erhalten habe. Ich finde diese Verhaltensweise sehr seltsam, da ich mit der Steuerabteilung telefoniert habe und die Zahlungsaufforderung wegen Berufung eingestellt wurde, bis sich das Berufungsverfahren abgeschlossen hat. Seit diesem Zeitpunkt habe ich von Ihnen keine Antwort bekommen. Ich bitte und ersuche Sie die Tatsachen nochmals zu prüfen und mir schriftlich eine Stellungnahme zu übersenden, da ich bis jetzt offiziell keine Stellungnahme auf diese Berufung bekommen habe."

Das Finanzamt teilte dem Bw. in einem Schreiben vom 31.3.2011 folgendes mit: 1. IEF-Bezüge: Gemäß § 19 EStG 1988 würden Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe. Ein entsprechender Auszug aus dem Gesetzestext sei vom Bw. selbst vorgelegt worden. Da der Anspruch für das Jahr 2008 bestehe, gelte daher auch, dass die Bezüge eben für dieses Jahr als zugeflossen gelten würden. Wann die tatsächliche Auszahlung durch die IEF-Service GmbH erfolge, sei daher unerheblich. 2. Pauschale Lohnsteuer des IEF-Lohnzettels: Wie vom Bw. richtig ausgeführt worden sei, sei von der IEF-Service GmbH die Auszahlung mit einer pauschalen Lohnsteuer belastet worden. Dies sei der IEF-Service GmbH gesetzlich vorgeschrieben. Eben da es sich nur um eine (geringe) pauschale Lohnsteuer handle, müsse die "richtige" Lohnsteuer im Rahmen der ArbeitnehmerInnenveranlagung berechnet werden. 3. Da die Umbenennung des IAF auf IEF am 1.7.2008 erfolgt sei, sei daher der Lohnzettel (mit Stichtag 21.1.2008) auch richtigerweise mit der alten Bezeichnung IAF übermittelt worden. Eine Änderung der Bezeichnung wäre zudem nicht im Einflussbereich des Finanzamtes gelegen und hätte auch keine steuerliche Auswirkung. Da sich seitens des Finanzamtes keine Änderung der Beurteilung ergebe, werde der Bw. um Mitteilung ersucht, ob er die zweite Berufung aufrecht erhalte. Bleibe die Berufung aufrecht, müsse diese an den UFS weitergeleitet werden.

Der Bw. teilte mit einem am 26. April 2011 beim Finanzamt eingelangten Schreiben mit, dass er die Berufung aufrecht erhalte und um Weiterleitung an den UFS ersuche. Dazu ist ausgeführt: *"Da ich nichts für den Konkurs meiner Firma kann und ich auch für diesen nicht verantwortlich bin und deswegen nicht verstehen kann warum meine Ansprüche die ich ausbezahlt habe noch mit einem höheren Steuersatz bezahlt werden sollen, bzw. ich durch diesen Konkurs meine Arbeit verloren habe, und demnach arbeitslos und auf dem AMS gemeldet bin und bis zu meiner Pension im September 2011 Notstandshilfe Bezieher bin und mich auch für mein hohes Alter keiner anstellen möchte, würde ich gerne den Unabhängigen Finanzsenat um Stellungnahme bitten."*

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw., ein im Jahr 2008 bei der Firma S-GmbH beschäftigt gewesener Arbeitnehmer, wendet sich gegen die Berücksichtigung des Insolvenz-Entgeltes in Höhe von brutto € 7.527,51 laut dem von der IEF-Service GmbH ausgestellten Lohnzettel bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2008.

Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Arbeitgeberin des Bw., der S-GmbH, erfolgte laut Eintrag im Firmenbuch mit Beschluss des Gerichtes vom 18.11.2008.

Wie vom Bw. zutreffend vorgebracht wurde, geht aus den von ihm vorgelegten Unterlagen hervor, dass ihm das Insolvenz-Entgelt über seinen Antrag auf Grund der Eröffnung des Konkurses der S-GmbH am 18.11.2008 erst im Jahr 2009 (und nicht bereits im Jahr 2008) von der IEF-Service GmbH zugesprochen wurde.

Die Ansprüche auf Insolvenz-Entgelt sind im Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG), BGBl. Nr. 324/1977 in der anzuwendenden Fassung, geregelt.

In § 1 Abs. 1 IESG ist unter dem Titel "Voraussetzungen des Anspruches" folgendes angeordnet: *"Anspruch auf Insolvenz-Entgelt haben Arbeitnehmer, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG), BGBl. Nr. 189/1955, Heimarbeiter und ihre Hinterbliebenen sowie ihre Rechtsnachfolger von Todes wegen (Anspruchsberechtigte) für die nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis (freien Dienstverhältnis, Auftragsverhältnis) stehen oder gestanden sind und gemäß § 3 Abs. 1 oder Abs. 2 lit. a bis d ASVG als im Inland beschäftigt gelten (galten) und über das Vermögen des Arbeitgebers (Auftraggebers) im Inland ein Verfahren nach der Insolvenzordnung (IO), RGBl. Nr. 337/1914 eröffnet wird. ... "*

Gemäß § 1 Abs. 2 IESG sind gesichert: Aufrechte, nicht verjährte und nicht ausgeschlossene Ansprüche (Abs. 3) aus dem Arbeitsverhältnis, auch wenn sie gepfändet, verpfändet oder übertragen worden sind, und zwar: 1. Entgeltansprüche, insbesondere auf laufendes Entgelt und aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, 2. Schadenersatzansprüche, 3. sonstige Ansprüche gegen den Arbeitgeber und 4. die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Kosten. Gemäß § 1a Abs. 1 gebührt Insolvenz-Entgelt unter bestimmten Voraussetzungen auch für eine Abfertigung.

Wie aus der Auflistung im vorliegenden Teilbescheid der IEG-Service GmbH vom 21.1.2009 zu entnehmen ist, wurde dem Bw. das mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 laut dem Lohnzettel der IEF-Service GmbH zur Versteuerung gelangte Insolvenz-Entgelt für Ansprüche aus dem Jahr 2008 zugesprochen. Die in dieser Auflistung angeführten Beträge an

Insolvenz-Entgelt für Ansprüche des Jahres 2009 sind im von der IEG-Service GmbH für das Jahr 2008 erstellten Lohnzettel richtigerweise nicht enthalten. Mit Bescheid der IEG-Service GmbH wurde dem Bw. aus seinem Anspruch auf Abfertigung resultierendes Insolvenz-Entgelt in Höhe von € 12.214,00 zugesprochen, welches ebenfalls nicht im Lohnzettel für 2008 enthalten ist und somit erst im Jahr 2009 zur Versteuerung gelangte.

Aus welchem Grund im von der IEF-Service GmbH für das Jahr 2008 ausgestellten Lohnzettel der Stichtag 21.1.2008 angegeben ist, kann nicht nachvollzogen werden. Dieser Angabe kommt allerdings ohnehin keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu. Ausschlaggebend ist, dass der mit Teilbescheid der IEG-Service GmbH im Jahr 2009 zugesprochene und im Lohnzettel für das Jahr 2008 ausgewiesene Betrag an Insolvenz-Entgelt eindeutig Ansprüche betrifft, die dem Bw. bereits im Jahr 2008 gegenüber der S-GmbH entstanden waren und von der Arbeitgeberin nicht erfüllt wurden.

Die IEF-Service GmbH (bis 30. Juni 2008 "IAF-Service GmbH") ist eine durch Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 88/2001, eingerichtete Gesellschaft zur Besorgung der bisher von den Bundesämtern für Soziales und Behindertenwesen wahrgenommenen Aufgaben auf dem Gebiet der Insolvenz-Entgeltsicherung und zur Betriebsführung und Besorgung aller Geschäfte des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds (§ 3).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, 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 EStG 1988 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).

Das IESG begründet 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-Entgelt-Fonds besorgende IEF-Service GmbH, einer solchen Einstufung nicht entgegensteht, Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind (vgl. auch Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 25, Tz 4).

Der Bw. wendet sich gegen die steuerliche Erfassung des Insolvenz-Entgeltes im Jahr 2008 und argumentiert, dass ihm der betreffende Betrag erst im Jahr 2009 zugesprochen worden sei und auch die Auszahlung an ihn erst im Jahr 2009 erfolgt sei.

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen ist in § 19 EStG 1988 geregelt. In § 19 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007, ist folgendes angeordnet:

"Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt."

Die Textierung dieser gesetzlichen Bestimmung ist unmissverständlich. Da vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet wurde, dass Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, gibt es keine Unklarheit hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung des Insolvenz-Entgeltes. Wie oben ausgeführt wurde, ist aufgrund der Auflistung im Teilbescheid vom 21.1.2009 erwiesen, dass der von der IEG-Service GmbH für das Jahr 2008 ausgestellte Lohnzettel die dem Bw. zugesprochenen Beträge für im Jahr 2008 entstandene Ansprüche betrifft. Wenn in § 19 Abs. 1 EStG 1988 vom Entstehen des Anspruches die Rede ist, so ist darunter jener Zeitpunkt zu verstehen, in welchem der Arbeitnehmer den Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber erlangt und nicht der Zeitpunkt des Zuspruches des Insolvenz-Entgeltes durch die IEG-Service GmbH. Auch der Zeitpunkt des Zuflusses des Insolvenz-Entgeltes an den Arbeitnehmer ist (wie es nach der bis 2005 geltenden Rechtslage aufgrund der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 der Fall war) nach dem ab dem Jahr 2006 anzuwendenden Recht nicht ausschlaggebend.

Da im gegenständlichen Fall der Anspruch des Bw. auf das im von der IEG-Service GmbH für das Jahr 2008 ausgestellten Lohnzettel ausgewiesene Insolvenz-Entgelt im Jahr 2008 entstanden ist, war die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Erfassung in diesem Jahr als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zweifellos rechtskonform.

Insoweit aus den Vorbringen des Bw. hervorgeht, dass für ihn nicht einsichtig ist, weshalb das ohnehin bereits mit einer pauschalen Lohnsteuer belastete Insolvenz-Entgelt bei der ArbeitnehmerInnenveranlagung zu berücksichtigen war, wird auf das geltende Recht verwiesen:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 sind Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, 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 versteuern.

Der Lohnsteuerabzug gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 erfolgt nur vorläufig mit 15 %, die Bezüge sind zwingend zu veranlagen (§ 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988). Die vorläufig mit 15 % versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen. Wurde die Lohnsteuer in der Höhe von 15 % entrichtet, ist sie bei der Veranlagung anzurechnen, was im gegenständlichen Fall geschehen ist. Fällt für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer an, kommt es zur Rückzahlung der Differenz, fällt eine höhere Steuer an, zu einer Nachforderung.

Zusammenfassend ergibt sich aufgrund der dargestellten Rechtslage, dass sowohl die Ausstellung des Lohnzettels durch die IEF-Service GmbH für das Jahr 2008 als auch die vom Finanzamt durchgeführte Veranlagung für das Jahr 2008 rechtskonform waren.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass vom Gesetzgeber dem durch die Zusammenballung der Einkünfte entstehenden Progressionseffekt durch eine Progressionsmilderung in der Weise entgegengewirkt wurde, dass ein Fünftel der Bezüge aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds steuerfrei belassen wird. Diese Steuerfreiheit bleibt auch bei der Pflichtveranlagung erhalten (§ 67 Abs. 8 lit. g. EStG 1988).

Im Falle des Bw. war für das Jahr 2008 der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gegeben, da er im Jahr 2008 neben der betreffenden Nachzahlung der IEF-Service GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der S-GmbH bezogen hatte. Aus diesem Grund hätte das Finanzamt nicht aus Billigkeitserwägungen von der Erlassung des angefochtenen Bescheides absehen dürfen.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen und somit der Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, was im gegenständlichen Fall

zum vom Bw. als ungerecht empfundenen Ergebnis (der Abgabennachforderung in Höhe von € 1.196,20) führte.

Da die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zweifelsfrei ergibt, dass vom Finanzamt gesetzeskonform vorgegangen wurde und der angefochtene Bescheid daher mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Juni 2011