



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Leopold Lenitz und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Walter Supper und Dr. Wolfgang Malzer im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw, vom 8. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch ORat Mag. Georg Hänsel, vom 8. April 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 23. Februar 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die dem Berufungswerber (Bw) auf Grund der Insolvenz seines Dienstgebers SV seitens der IAF Service GmbH im Jahr 2002 ausbezahlten Beträge mit dem Durchschnittssteuersatz des Vorjahres oder als laufende Bezüge mit dem Einkommensteuertarif zu versteuern sind.

Der Bw stellte am 2.1.2003 einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002.

Auf Grund dieses Antrages wurde am 8.4.2003 der Einkommensteuerbescheid 2002 erlassen, der eine Nachforderung in Höhe von € 178,12 ergab. In diesem Bescheid waren die dem Bw durch die IAF Service GesmbH ausgezahlten Beträge nicht enthalten.

Da der Bescheid zu einer Nachforderung führte, brachte der Bw frist- und formgerecht eine Berufung ein und erklärte, dass er seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2002 zurückziehe.

In der Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde dem Bw mitgeteilt, dass er Zahlungen von der IAF Service GesmbH erhalten habe und somit eine Zurückziehung des Antrages nicht möglich sei, da eine Pflichtveranlagung vorzunehmen sei.

Die Zahlungen der IAF Service GesmbH wurden in der BVE lt. dem von der IAF Service GesmbH übermittelten Lohnzettel wie folgt angesetzt:

Bruttobezüge (210)	€ 24.143,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	€ 3.375,00
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	€ 4.829,00
Übrige Abzüge (243)	€ 4.829,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	€ 15.939,00
Anrechenbare Lohnsteuer	€ 2.390,00
SV-Beiträge für mit festen Sätzen versteuerte Bezüge (226)	€ 844,00

Das Finanzamt beließ einen Betrag in Höhe von € 4.829,00 steuerfrei, brachte die Sozialversicherungsbeiträge in Abzug und setzt den Restbetrag in Höhe von € 15.939,00 als laufende Bezüge an.

Der Bw begeht die Berechnung mit dem Durchschnittsprozentsatz des Vorjahres, da sowohl die Klage beim Arbeitsgericht als auch der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens beim Gericht bereits im Jahr 2000 eingebbracht worden seien.

In der am 23. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führt der Bw ergänzend aus, dass es seines Wissens nach eine Übergangsregelung gegeben habe, dass für den gegenständlichen Fall die Durchschnittssteuersätze des Jahres 2000 zur Anwendung kommen sollten. Alles was im Jahr 2000 versucht worden sei, einbringlich zu machen, sollte zum Durchschnittssteuersatz versteuert werden können. Wo er das gelesen habe, wisse er nicht mehr. Der Bw beantragt nochmals, diese Bezüge mit dem Durchschnittssteuersatz zu besteuern und der Berufung folge zu geben.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass ihm eine solche Verordnung nicht bekannt sei. Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte von der IAF Service GesmbH richte sich nach dem

damals gültigen § 19 Abs. 1 EStG 1988, d.h., es sei das Jahr des Zuflusses von Bedeutung.

Auf Grund der damaligen Gesetzeslage werde beantragt, die Berufung abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren wurden mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI I 2000/142 (BBG 2001) mit Wirkung ab 2001 neu geregelt. An die Stelle der bisherigen Besteuerung mit dem „Belastungsprozentsatz“ (§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 idF vor dem BBG 2001) tritt ein vereinfachtes Verfahren für den Lohnsteuerabzug, der sich an den Durchschnittswerten orientiert. Eine Neuberechnung der Steuer erfolgt im Rahmen der zwingend vorgesehenen Veranlagung.

Gem. § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in der Fassung BBG 2001 sind Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, soweit sie Bezüge gem. § 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 Lohnsteuer in Höhe von 15 % zu versteuern.

Aus § 67 Abs. 11 EStG 1988 ergibt sich, dass diese Bestimmungen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern Gültigkeit haben.

Aus § 124b Z 48 EStG 1988 idF BBG 2001 ergibt sich, dass die neuen Regelungen betreffend nachträgliche Auszahlung von Insolvenzausfallsgeld erstmalig ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 anzuwenden sind.

Gem. § 41 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 idF BBG 2001 sind lohnsteuerpflichtige Einkünfte zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gem. § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen sind. Diese Vorschrift ist auf Grund der Bestimmung des § 124b Z. 45 EStG 1988 idF BBG 2001 erstmalig ab der Veranlagung 2001 anzuwenden.

§ 69 Abs. 6 EStG 1988 idF BBG 2001 regelt die Vorgangsweise der auszahlenden Stelle bei der Auszahlung von Insolvenzausfallsgeld. Demnach hat die auszahlende Stelle bis zum 31.12. des Folgejahres einen Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gem. § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 berechnete Lohnsteuer, so weit sie nicht auf Bezüge gem. § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen. Diese Bestimmung ist gem. § 124b Z. 49 EStG 1988 idF BBG 2001 anzuwenden, wenn der Antrag auf Insolvenz-Ausfallsgeld nach dem 31.12.2000 gestellt wird.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht lediglich für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind und für Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung über die bescheidmäßig abgesprochen wird. Diese Ausnahmetatbestände liegen jedoch im gegenständlichen Fall unbestreitbar nicht vor.

Ein Zufluss nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Einnahmen erhält (VwGH 5.3.1986, 85/13/0085). Ein auf ein Bankkonto des Zahlungsempfängers eingezahlter Betrag ist dem Empfänger mit dem Zeitpunkt der Gutschrift zugeflossen (VwGH 10.11.1987, 86/14/0201). Das Steuerrecht stellt demnach grundsätzlich - mit oben genannten Ausnahmen - nicht darauf ab, für welchen Zeitraum eine Zahlung geleistet wird. Entscheidend ist ausschließlich der Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht. Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass die im Jahr 2002 bezahlten Vergütungen der IAF Service GmbH auch im Jahr 2002 der Besteuerung zu unterziehen sind, selbst wenn es sich dabei um Teile der Gehälter der Jahre 1999 und 2000 handelt, welche mangels Liquidität des Dienstgebers im Anspruchszeitpunkt nicht zur Auszahlung gelangt sind.

Die Neufassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988, wonach Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, ist aufgrund der Bestimmung des § 124b Z. 130 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBI. I 2005/161 erstmals für Konkurse anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden.

Die IAF Service GesmbH hat im Jahr 2002 die ausstehenden Lohnzahlungen auf Grund der Insolvenz der Fa. SV nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnsteuer an den Bw ausbezahlt. Dies ergibt sich aus dem Lohnzettel, den die IAF Service GesmbH am 16.5.2003 mittels Datakom auf elektronischem Wege an das Finanzamt übermittelt hat.

Bezüge gem. § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f EStG 1988 sind in den Nachzahlungen nicht enthalten. Von den Bezügen wurden die Sozialversicherungsbeiträge abgezogen und ein Fünftel steuerfrei belassen, der Restbetrag als laufender Bezug versteuert und die einbehaltene Lohnsteuer angerechnet. Diese Vorgangsweise entspricht dem Gesetz. Da im Jahr 2002 die Besteuerung mit dem Belastungsprozentsatz nicht mehr vorgesehen war, konnte dieser nicht angewendet werden.

Da das Einkommensteuergesetz auf das Zufließen der Einkünfte abstellt, ist es nicht von Bedeutung, in welchem Jahr eine Klage beim Arbeitsgericht bzw. ein Antrag auf Eröffnung

eines Insolvenzverfahrens eingebbracht wurde. Auch ist es nicht von Bedeutung, dass die Nachzahlung wirtschaftlich Teile der Jahre 1999 und 2000 betrifft.

Eine Übergangsbestimmung, wonach der Durchschnittssteuersatz anzuwenden sei, wenn versucht wurde, die Lohnforderung im Jahr 2000 einbringlich zu machen, ist dem Unabhängigen Finanzsenat nicht bekannt.

Gem. § 289 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abändern. Da die Insolvenzausfallgeldzahlungen erst im Zuge des Berufungsverfahrens bekannt wurden, sind sie in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen und war der angefochtenen Bescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. Februar 2007