



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vom 19. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch ADir. Herbert Pablee, vom 21. September 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Angestellte und lebt in Wien.

Am 10.12.2004 wurde die Bw. in einem wieder aufgenommenen Verfahren zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Kalenderjahre 2002 und 2003 gem. § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 veranlagt.

Am 13.9.2007 stellte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) gem. § 303 BAO für die Kalenderjahre 2002 und 2003 und begründete dies wie folgt:

„Auf Grund einer gesetzlichen Änderung, die besagt, dass steuerpflichtige Bezüge dem Jahr zugeordnet werden müssen, in dem sie verursacht und nicht in dem sie bezogen wurden, wird um Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2002 und 2003 gebeten.

Für das Jahr 2003 errechneten Sie in meiner Arbeitnehmerveranlagung eine Steuernachzahlung in Höhe von € 3.340,74.

In diesem Einkommen ist auch eine Auszahlung des Insolvenzausfallfonds (IAF) in Höhe von € 10.388,60 (steuerpflichtiges Einkommen) enthalten. Bei diesem Betrag handelt es sich jedoch um Einkünfte aus dem Jahr 2002.

Durch das Konkursverfahren meines damaligen Arbeitgebers habe ich vom 1.3.2002 bis 2.9.2002 keine Gehaltszahlung für meine Arbeit erhalten. dadurch kam ich in eine schwierige finanzielle Situation, die ich mit zusätzlichen Krediten bzw. Leihgaben überbrücken musste, was mir enorme Kosten, vor allem hohe Zinsen, verursachte.

Bis ich ab April 2003 wieder in Vollzeitbeschäftigung aufgenommen wurde, habe ich neben meiner Arbeitssuche geringfügig beschäftigt gearbeitet, um meine ruinöse finanzielle Situation zu erleichtern.

In dieser Zeit habe ich oftmals beim IAF interveniert, mir meine zustehenden Gehaltszahlungen so schnell wie möglich zu übermitteln. Leider erhielt ich dieses Entgelt mit einer Verzögerung von über einem Jahr erst im Jahr 2003. (1. Zahlung am 19.2.2003 über € 7.203,54 und 2. Zahlung am 13.8.2003 über € 2.072,00). Das hat nun dazu geführt, dass mir für diese € 10.388,60 und für die gesamten Bezüge aus 2003 nun für einen Teil 31% Einkommensteuer und für über € 6.000,00 sogar 41% Einkommensteuer vorgeschrieben wurde, da dieses Entgelt vom IAF auf das Jahr 2003 angerechnet wurde.

Da ich völlig unverschuldet das Entgelt, das mir im Jahr 2002 zugestanden wäre, erst im Jahr 2003 erhalten habe, ersuche ich, das Entgelt des IAF dem Jahr 2002 zuzurechnen, in dem es mir hätte ausbezahlt werden müssen.

Wie schwierig meine finanzielle Situation war, ersehen Sie auch daran, dass ich neben meiner Vollzeitbeschäftigung abends noch geringfügig beschäftigt arbeitete, um all die Kosten, die mir durch die oben genannte Situation entstanden sind, abzudecken.

Aufgrund der hohen Steuernachzahlung, die ich leider unschuldigerweise wegen der damaligen Rechtslage zahlen musste, musste ich der geringfügigen Beschäftigung auch weiterhin nachgehen, was ich aber aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr allzu lange tätigen konnte.

Es war für mich daher sehr schwierig, die vorgeschriebenen Raten der Steuerschuld zu bezahlen und ich musste auch Fremdleihen aufnehmen um den Zahlungen rechtzeitig nachkommen zu können, damit ich nicht noch mit weiteren Kosten infolge von Säumniszinsen rechnen musste.

Ich hoffe, Sie erkennen, dass ich in unschuldiger Weise wegen eines Konkurses meines ehemaligen Arbeitgebers zweimal bestraft wurde- einerseits, da ich meine offenen Forderungen gegenüber meinem damaligen Arbeitgeber erst nach einem Jahr bekommen

habe und weiters dann noch wegen der gesetzlichen Situation eine Nachzahlung leisten musste- und bewilligen mein Anliegen.

Ich ersuche daher die Verfahren meiner Arbeitnehmerveranlagungen wieder aufzunehmen und das Einkommen vom IAF dem Jahr 2002 zuzurechnen, in dem ich es hätte erhalten müssen und die Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nochmals neu zu berechnen“.

Am 21.9.2007 erließ das Finanzamt betreffend des Antrages auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 und 2003 einen abweisenden Bescheid.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die gegenständliche Gesetzesänderung nicht auf alte Jahre zurückwirke. Da die Einkommensteuerbescheide im Spruch keine Änderung erführen, sei der Antrag abzuweisen gewesen.

Die Bw. erhob gegen den genannten Bescheid des Finanzamtes am 19.10.2007 das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass sie bereits mehrmals versucht habe, die auf Grund der „damals“ geltenden ungerechten Rechtslage berechnete Steuerschuld zu erlassen.

Sie habe auch dargelegt, dass sie sich finanziell noch immer nicht von der miserablen Situation erholen hätte können.

Es müsste bedacht werden, wenn der Arbeitgeber das Konkursverfahren nicht eingeleitet hätte, die strittige Steuerschuld in diesem Ausmaß sicher nicht angefallen wäre, da der in Streit stehende Bezugsteil sonst im Jahr 2002 und nicht im Jahr 2003 versteuert worden wäre.

Als die Bw. erfahren habe, dass das Gesetz geändert worden sei, habe sie sich sehr darüber gefreut, da sie gemeint habe, dass sie nun eine Chance habe, ihre Steuerschuld wieder zu bekommen.

Sie wisse nicht, wie viel die strittige Steuerschuld für das Finanzamt bedeute, aber für sie sei dies sehr viel Geld und es würde sehr viel helfen, wenn der Wiederaufnahme zugestimmt würde.

Sie ersuche daher aus Kulanzgründen ihrer Berufung stattzugeben und das Einkommen aus dem IAF dem Jahr 2002 zuzurechnen, in dem sie es erhalten hätte müssen und die Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nochmals neu zu berechnen.

Am 15.2.2008 erließ das Finanzamt hinsichtlich der Berufung gegen den Bescheid vom 21.9.2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete dies wie folgt:

„Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel

gegen diesen Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Sachverhalt nicht gegeben.

Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten nach der im Jahr 2003 geltenden Gesetzeslage in dem Jahr zugeflossen, in dem sie zur Auszahlung gelangen (Ist-Prinzip).

Die angesprochene Besteuerung nach dem Sollprinzip gilt erst für Insolvenzausfallgeldnachzahlungen, die das Jahr 2006 und die Folgejahre betreffen und darf, da diese gesetzliche Bestimmung nicht rückwirkend erlassen wurde, für das Jahr 2002 nicht angewendet werden.

Folglich liegen im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtige Einkünfte vor.

Im Folgejahr oder später wird die Nachzahlung mit den Bezügen aus einem potentiell neuen Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zusammengerechnet und versteuert. Der Bezug von Insolvenzausfallgeld führt gem. § 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zwingend zu einer Veranlagung des Arbeitnehmers.

Es ist weder ein Wahlrecht gegeben, noch eine Verlegung dieser Einkünfte nach dem Soll-Prinzip aus Billigkeitsgründen in das vorangegangene Steuerjahr möglich“.

In weiterer Folge stellte die Bw. einen Vorlageantrag zur Bearbeitung der eingebrachten Berufung gegen den Bescheid vom 21.9.2007 und führte darin aus:

„Es ist sicher richtig, dass die Gesetzesänderung erst 2006 in Kraft getreten ist und auch nicht rückwirkend angewendet werden kann. Ich möchte Ihnen aber gerne mitteilen, dass ich nach Erhalt des Bescheides der Arbeitnehmerveranlagung für 2003 alles versucht habe, um die ungerecht festgesetzte Steuerschuld abzuwenden.

Ich habe Berufung gegen den Bescheid erhoben und auch einen Nachsichtsantrag wegen der Steuerschuld gestellt. Weiters habe ich auch über die Arbeiterkammer versucht, gegen dieses ungerechte Gesetz anzukommen.

Leider alles vergeblich.

Der Grund der Gesetzesänderung seit 2006 ist sicher auch unter anderem auf Personen wie mich zurückzuführen, die sich nicht von vornherein mit Allem zufrieden geben und versuchen, gegen Ungerechtigkeiten anzukommen.

Wenn sich nicht irgendjemand bemüht hätte, aufzuzeigen, dass das dazumal geltende Gesetz ungerecht ist und vor allem eine doppelte Bestrafung für Personen, die unverschuldet durch

Konkurse auf ihre Forderungen warten müssen, wäre wahrscheinlich eine Gesetzesänderung nie in Kraft getreten.

Ich ersuche daher nochmals, meiner Berufung aus Kulanzgründen stattzugeben und das Verfahren der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 wieder aufzunehmen, wobei das Einkommen vom IAF dem Jahr 2002 zugerechnet wird und nicht dem Jahr 2003“.

Am 7.5.2008 legte das Finanzamt die Berufung vom 21.9.2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Es wurde nochmals die in der Berufungsvorentscheidung vom 15.2.2008 dargelegte Rechtsansicht des Finanzamtes dargestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 303 BAO lautet:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

§ 303a BAO lautet:

„(1) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (§ 303 Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird;*
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind;*
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind.*

(2) Entspricht der Wiederaufnahmsantrag nicht den im Abs. 1 umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.“

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 lautet in der für die Jahre 2002 und 2003 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 142/2000):

„(1) 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 und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. 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.“

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 lautet in der ab dem Jahr 2004 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 161/2005):

„(1) 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. 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.“

§ 124b Z 130 EStG 1988 lautet:

„Z 130. § 19 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 161/2005 ist erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden, anzuwenden. § 69 Abs. 6 und § 84 Abs. 1 Z 3 in der Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 sind erstmalig auf Lohnzettel anzuwenden, die das Kalenderjahr 2006 betreffen.“

Die Gesetzesmaterialien (Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage) führen zu dieser durch das AbgÄG 2006 herbeigeführten Änderung aus:

„Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher – wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Weiters ist die Zuflussfiktion für bescheidmäßig festgesetzte Nachzahlungen von Unfallrenten im Hinblick auf deren Steuerbefreiung ab dem Jahr 2004 entbehrlich.“

Unstrittig ist, dass der Konkurs über den seinerzeitigen Arbeitgeber der Bw. vor dem 1. Jänner 2006 eröffnet wurde sowie dass die Zahlungen des Insolvenzausgleichsgeldfonds (IAF) alle im Jahr 2003 erfolgt sind.

Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO kommt nur dann in Betracht, wenn Wiederaufnahmegründe vorliegen und die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die anderen Voraussetzungen des § 303 BAO vorliegen und ob der Wiederaufnahmeantrag den Erfordernissen des § 303a BAO entsprochen hat, da auch die Kenntnis der von der Bw. im Antrag vorgebrachten Umstände zu keinen im Spruch anderslautenden Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 führt:

Ein Zufluss von Einnahmen erfolgt gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich frei über die Einnahmen verfügen kann; nicht von Bedeutung ist im Gegensatz zur Bilanzierung (§ 4 Abs 1, § 5), zu welchem Zeitraum die Einnahmen wirtschaftlich gehören.

So waren bis zum AbgÄG 2006 etwa Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds im Jahr des Zuflusses zu versteuern und nicht in jenem Jahr, das sie wirtschaftlich betreffen (Lohnsteuerprotokoll 2004); hier folgte eine gesetzliche Änderung (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 19 Anm. 8).

Wie oben ausgeführt, ist die den IAF betreffende Gesetzesänderung für den Berufungszeitraum nicht anwendbar.

Diese Rechtslage ist der Bw. auch bewusst.

Wenn die Bw. auf ihre wirtschaftliche Lage verweist und aus Kulanzgründen ersucht, die Zahlungen des IAF nicht dem Jahr des Zuflusses (2003), sondern dem Jahr zuzurechnen, das sie wirtschaftlich betreffend (2002), ist auszuführen, dass das Anliegen der Bw. zwar verständlich ist und die aufgezeigte Problematik auch den Gesetzgeber zu einer Gesetzesänderung veranlasst hat, doch der Unabhängige Finanzsenat – wie das Finanzamt – bei seiner Entscheidung an die Gesetze gebunden ist.

Wenn der Gesetzgeber ein Inkrafttreten der geänderten Regelung erst ab dem Jahr 2006 normiert hat, kann nicht der Unabhängige Finanzsenat entgegen der Rechtslage die Neuregelung bereits für die Jahre 2002 und 2003 anwenden.

Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat auch verwehrt, im Rahmen der (an eine Wiederaufnahme anschließenden) Einkommensteuerfestsetzung Billigkeitsüberlegungen hinsichtlich des Zuflusszeitpunkts der strittigen Einnahmen vorzunehmen.

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können freilich fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Über eine derartige Abgabennachsicht hätte das Finanzamt jedoch in einem eigenen Verfahren und nicht im Wiederaufnahme- bzw. Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden.

Wien, am 2. Juni 2008