



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X, vom 26. April bzw. 11. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war bei der A-KEG vom 17. Oktober 2005 bis 24. September 2007 als Arbeiter beschäftigt; sein Dienstverhältnis endete durch berechtigten vorzeitigen Austritt (Bescheid der IEF Service GmbH vom 2. Juni 2009, GZ. B, S 23 ff/2007 Arbeitnehmerveranlagungsakt (im Folgenden kurz: ANV-Akt)).

Auf Grund der Ablehnung des Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels hinreichenden Vermögens der A-KEG am 19. November 2008 beim Handelsgericht C, GZ. D, wurde dem Antrag des Bw. auf Insolvenz-Entgelt gemäß § 1 Abs. 2 IESG stattgegeben und ihm Insolvenz-Entgelt aus Mitteln des Insolvenz-Entgelt-Fonds zuerkannt (S 17 ff/2007 ANV-Akt).

Am 13. April 2011 erließ das Finanzamt die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007.

Der Einkommensteuerbescheid für 2006 weist folgende Bezüge des Bw. auf (jeweils Kz 245 der Lohnzettel):

- Für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006: Bezüge von der A-KEG in Höhe von 12.131,52 €.
- Für den Zeitraum 20. Mai 2006: Bezüge von der IEF Service GmbH in Höhe von 4.253,11 €.

Der Einkommensteuerbescheid für 2007 enthält folgende Bezüge des Bw. (jeweils Kz 245 der Lohnzettel):

- Für den Zeitraum 1. Jänner bis 24. September 2007: Bezüge von der A-KEG in Höhe von 13.249,47 €.
- Für den Zeitraum 20. Mai 2007: Bezüge von der IEF Service GmbH in Höhe von 14.765,73 €.
- Für den Zeitraum 28. September bis 25. Oktober 2007: Krankengeld von der E-Gebietskrankenkasse in Höhe von 375,36 €.

Die angeführten Einkommensteuerbescheide, aus denen Abgabennachforderungen von 992,28 € (für 2006) bzw. 2.479,73 € (für 2007) resultierten, weisen jeweils folgende Begründung auf:

"Da die Ihnen zugesendete Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Drucksorte L1) trotz Erinnerung bis heute nicht beim Finanzamt eingegangen ist, musste die Arbeitnehmerveranlagung auf Grund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Meldungen durchgeführt werden. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen konnten dabei mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden."

In seinen Berufungsschriftsätzen vom 26. April und 11. Mai 2011 führte der Bw. aus, auf Grund der Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 habe das Finanzamt Forderungen an ihn, die ihn in dieser Höhe überraschten. Der damalige Anwalt des Bw., der ihn bei seinem Prozess gegen die A-KEG unterstützt habe, Dr. F, den der Bw. in dieser Angelegenheit mehrmals befragt habe, habe ihm versichert, die Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds seien Nettobeträge und daher nicht mehr zu versteuern. Auch seien die Löhne der A-KEG vom 1. Dezember 2005 bis zum 31. Juli 2007 nur teilweise und vom 1. August 2007 bis zum 24. September 2007 zur Gänze nicht ausbezahlt worden; die übermittelten Lohnzettel betreffend die Jahre 2005, 2006 und 2007 seien nicht richtig ausgestellt worden.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2011 ersuchte das Wohnsitzfinanzamt des Bw. das Betriebsstättenfinanzamt der A-KEG um Überprüfung und gegebenenfalls Korrektur der betreffenden Lohnzettel (S 8/2007 ANV-Akt).

Am 16. Juni 2011 teilte das Betriebsstättenfinanzamt mit, die Lohnzettel 2005 bis 2007 korrigiert zu haben. Ua. wurde ausgeführt, der Lohnzettel 2006 sei in Hinblick auf die nicht erhaltenen Sonderzahlungen zu berichtigen gewesen; da die A-KEG dem Bw. ab Februar 2006 eine Schlafstelle an der Firmenadresse zur Verfügung gestellt habe, die dieser auch von Montag bis Freitag genutzt habe, sei dem Bw. das "große" Pendlerpauschale nicht zugestanden, weshalb der Lohnzettel 2006 auch in dieser Hinsicht zu korrigieren gewesen sei. Der Lohnzettel 2007 sei in Hinblick auf das nicht erhaltene Entgelt für September (Gehalt, Kündigungsentschädigung, Ersatzleistung etc.), hinsichtlich der Sonderzahlungen und des "großen" Pendlerpauschales zu berichtigen gewesen (im Detail S 9/2007 ANV-Akt).

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juni 2011 änderte das Wohnsitzfinanzamt die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 nach Maßgabe der korrigierten Lohnzettel ab, was - va. auf Grund der Aberkennung des "großen" Pendlerpauschales (siehe oben) - zu Abgabennachforderungen von 511,26 € (für 2006) bzw. 67,01 € (für 2007) gegenüber den Erstbescheiden führte. Die Berufungsvorentscheidungen enthalten jeweils folgende Begründung:

"Auf Grund Ihrer Berufung wurden durch das Finanzamt der Betriebsstätte [...] Ihre Lohnzettel überprüft. Bei dieser Prüfung wurden Ihre Lohnzettel betreffend die nicht erhaltenen Bezüge korrigiert.

Weiters wurde im Zuge dieser Prüfung festgestellt, dass Sie eine Schlafstelle an der Firmenadresse hatten, die Sie auch von Montag bis Freitag in Anspruch genommen haben. Auf Grund dieser Tatsache steht kein Pendlerpauschale zu. Es wurde daher auch vom Betriebsstättenfinanzamt das Pendlerpauschale gestrichen."

Mit am 25. und 26. Juli 2011 beim Finanzamt eingelangten Schreiben beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz mit der Begründung, die Zahlungen der IEF Service GmbH seien bereits abzüglich aller Abgaben erfolgt. Beigelegt waren die den Bw. betreffenden Bescheide der IEF Service GmbH (S 17 ff/2007 ANV-Akt).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, gehört das Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird, zu den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normiert, dass, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagten ist, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 EStG 1988 zugeflossen sind.

Nach § 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 EStG 1988 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 EStG 1988 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

Gemäß § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 hat bei Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds die auszahlende Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bw. war bei der A-KEG vom 17. Oktober 2005 bis 24. September 2007 als Arbeiter beschäftigt; sein Dienstverhältnis endete durch berechtigten vorzeitigen Austritt.

Auf Grund der Ablehnung des Antrages auf Konkursöffnung mangels hinreichenden Vermögens der A-KEG am 19. November 2008 durch das zuständige Gericht wurde dem Antrag des Bw. auf Insolvenz-Entgelt gemäß § 1 Abs. 2 IESG stattgegeben; es wurde ihm Insolvenz-Entgelt aus Mitteln des Insolvenz-Entgelt-Fonds zuerkannt und durch die IEF Service GmbH ausbezahlt (gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 IESG steht die Ablehnung eines Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels hinreichenden Vermögens der Konkursöffnung gleich).

Das Finanzamt hat diese Nachzahlungen im Insolvenzverfahren den Kalenderjahren, für die der jeweilige Anspruch bestand, zugeordnet und den Bw. für diese Jahre zur Einkommensteuer veranlagt. Aus den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden für 2006 und 2007 resultierten Abgabennachforderungen von 992,28 € bzw. 2.479,73 €.

In weiterer Folge veranlasste das Finanzamt auf Grund des Vorbringens des Bw., bestimmte Lohnzahlungen der A-KEG seien nur teilweise oder gar nicht erfolgt, die Korrektur der betreffenden Lohnzettel und änderte mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juni 2011 die strittigen Einkommensteuerbescheide entsprechend ab, wobei es auch zu einer Aberkennung des "großen" Pendlerpauschales kam.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bw. sein bisheriges Vorbringen insofern, als er ausführte, die Zahlungen der IEF Service GmbH seien bereits abzüglich aller Abgaben erfolgt.

3. Rechtliche Würdigung:

Die Abänderung der Einkommensteuerbescheide durch die Berufungsvorentscheidungen, die auch zu einer Aberkennung des "großen" Pendlerpauschales führte, ist im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr strittig (der Bw. hat im Vorlageantrag keine diesbezüglichen Einwendungen mehr getätigt, obwohl es im Hinblick auf die Wirkung der Berufungsvorentscheidungen als Vorhalte seine Sache gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen des Finanzamtes auseinander zu setzen und daraus gewonnene Feststellungen zu widerlegen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125)).

Strittig ist nur mehr die Frage, ob die aus der Veranlagung des an den Bw. ausbezahlten Insolvenz-Entgeltes resultierenden Abgabennachforderungen rechtskonform sind. Diesbezüglich hat der Bw. ausgeführt, die Zahlungen der IEF Service GmbH seien Nettobeträge und daher nicht mehr zu versteuern; sie seien bereits abzüglich aller Abgaben erfolgt.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Für den Lohnsteuerabzug von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gilt Folgendes (*Doralt*, EStG¹⁴, § 67 Tz 118):

- Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 behalten ihre Steuerfreiheit;
- gesetzliche Abfertigungen sind nach § 67 Abs. 3 leg. cit. zu versteuern;
- sonstige beendigungskausale Bezüge, wie zB freiwillige Abfertigungen, sind nach § 67 Abs. 6 leg. cit. zu versteuern;
- Pensionsabfindungen sind nach § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 zu versteuern;
- Bezüge im Rahmen von Sozialplänen sind nach § 67 Abs. 8 lit. f leg. cit. zu versteuern;
- steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 behalten ihre Steuerfreiheit, wenn sie ohne Rücksicht auf die Höhe anderer Bezugsteile oder Modalitäten der Auszahlung oder Gewährung steuerfrei sind (zB Bezüge für Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit.). Nicht auszuscheiden sind dagegen Zuschläge nach § 68 EStG 1988.

Vom verbleibenden Betrag sind die darauf entfallenden Bezüge im Sinne des § 62 Z 3 bis 5 EStG 1988 (Pflichtbeiträge zu den gesetzlichen Interessenvertretungen, Sozialversicherungsbeiträge und der Wohnbauförderungsbeitrag) abzuziehen. Von dem sich ergebenden Rest ist ein Fünftel steuerfrei zu belassen und vier Fünftel mit einer *vorläufigen* Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern (insofern ist dem Bw. zuzustimmen, wenn er ausführt, die Zahlungen der IEF Service GmbH seien Nettobeträge, weil vom ausgezahlten Betrag va. die Sozialversicherungsbeiträge und die vorläufige Lohnsteuer in Höhe von 15% bereits abgezogen sind).

Allerdings übersieht der Bw. bei seiner Argumentation, **dass bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren der Lohnsteuerabzug nur vorläufig mit 15% erfolgt; die Bezüge sind zwingend zu veranlagern (§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, siehe oben Punkt 1.), wobei eine Neuberechnung der Steuer im Rahmen dieser zwingend vorgesehenen Veranlagung erfolgt** (Doralt, § 67 Tz 115,120). Von der Veranlagung sind steuerfreie Kostenersätze und Bezüge im Sinne des § 67 Abs.3, 6 und 8 lit. e und f EStG 1988 ausgenommen. Die vorläufig mit 15% versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen, die Steuerfreiheit für ein Fünftel der Bezüge bleibt erhalten. Wurde die Lohnsteuer in der Höhe von 15% vom Arbeitgeber entrichtet, ist sie bei der Veranlagung anzurechnen. **Fällt für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer an, kommt es zur Rückzahlung der Differenz, fällt - wie im gegenständlichen Fall - eine höhere Steuer an, kommt es zu Nachforderungen** (Doralt, § 67 Tz 120).

Zusammenfassend ist daher für den vorliegenden Fall festzuhalten, dass sich die Einbeziehung der Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in die Veranlagung auf Grund der zwingenden gesetzlichen Anordnung des § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 - ebenso wie die aus der Veranlagung auf Grund der Höhe des gesamten steuerpflichtigen Einkommens (zu dem auch die Bezüge von der A-KEG, soweit sie tatsächlich ausbezahlt wurden, gehören) resultierende Abgabennachforderung - als rechtskonform erweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2011