

GZ. RV/1050-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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 laut den vorliegenden Lohnzetteln im Jahr 2004 neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von brutto € 60.889,22 (€ 45.071,65) von der N-GmbH

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Insolvenz-Ausfallgeld) in Höhe von brutto € 21.652,66 (€ 14.981,92) von der IAF-Service GmbH.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 vom 10. Juni 2005 wurde vom Finanzamt unter Zugrundelegung der Inhalte der betreffenden Lohnzettel erlassen.

In der gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 erhobenen Berufung vom 14. Juli 2005 wandte sich der Bw. gegen die Berücksichtigung des ihm von der IAF-Service GmbH ausbezahlten Insolvenz-Ausfallgeldes bei der Ermittlung der Einkommensteuer und brachte folgendes vor: Er habe diese Bezüge, die er netto eingeklagt habe auch netto, nämlich in Höhe von € 16.480,00, erhalten. Diesen Betrag hätte er auch von seiner damaligen Arbeitgeberin M-GmbH netto überwiesen bekommen, wenn das Unternehmen nicht in Konkurs gegangen wäre. Es seien ihm daher Sozialversicherung und Lohnsteuer in voller Höhe abgezogen worden. Da es in Österreich keine Doppelbesteuerung gebe, könne nicht von den Nettobezügen nochmals Einkommensteuer verlangt werden. Daher werde um Überprüfung der von der IAF-Service GmbH im Lohnzettel angegebenen Daten ersucht.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 25. Juli 2005 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass keine Fehler bei der Steuerberechnung erkennbar wären und er daher ersucht werde, die Berufung zurückzuziehen oder den Bescheid über die vom IAF-Service GmbH erhaltenen Bezüge zur weiteren Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen vorzulegen. Die Ausführungen des Bw. in der Berufungsschrift seien nicht verständlich. Beim Lohnzettel der IAF-Service GmbH seien beim Betrag von € 14.981,92 (steuerpflichtige Bezüge; Kennzahl 245) bereits die Sozialversicherungsbeiträge und sonstigen steuerfreien Bezüge abgezogen worden. Dieser Betrag sei bei der Steuerberechnung in die Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen gewesen. Die Lohnsteuer sei im angefochtenen Bescheid auf die errechnete Steuer angerechnet worden.

Mit Anbringen vom 23. August 2005 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass er einen Lohnzettel der IAF-Service GmbH angefordert habe, dessen Inhalt mit den im Einkommensteuerbescheid angeführten Beträgen übereinstimme. Dieser Lohnzettel bestätige allerdings auch die Annahme des Bw., dass er unrichtig ausgestellt worden sei. Wie der beiliegenden Kopie der Urteilsbegründung zu entnehmen sei, sei seinem damaligen Klagebegehren auf Zahlung eines Nettobetrages in Höhe von € 16.480,88 (gerundet € 16.480,00) entsprochen worden. Beim Arbeits- und Sozialgericht sei das Einklagen von

Bruttogehältern nicht möglich. Daher müsse der eingeklagte Nettobetrag auch im Lohnzettel der IAF-Service GmbH dargestellt werden, was nicht der Fall sei. Folglich sei der Lohnzettel nicht richtig ausgestellt worden. Es werde versucht, eine entsprechende Korrektur des Lohnzettels zu veranlassen und das Finanzamt werde ersucht, sich diesbezüglich ebenfalls mit der IAF-Service GmbH in Verbindung zu setzen. Weiters werde um Neuausstellung des Einkommensteuerbescheides 2004 unter Berücksichtigung des Berufungsbegehrens ersucht.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 25. Jänner 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet: Aufgrund einer vom Bw. gegen die IAF-Service GmbH erhobenen Klage sei am 27. Mai 2005 das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien ergangen, mit welchem angeordnet worden sei, dass dem Bw. der Betrag von netto € 16.480,88 (gerundet € 16.480,00) auszubezahlen sei. Von der IAF-Service GmbH sei daraufhin eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 durchzuführen gewesen. Dabei sei eine fiktive Hochrechnung auf einen Bruttobetrag von € 21.652,66 vorzunehmen gewesen. Es seien die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von insgesamt € 2.925,28, davon € 2.340,21 für die laufenden Bezüge und € 585,05 für die sonstigen Bezüge, zu ermitteln gewesen. Ein Fünftel (€ 4.330,53) sei steuerfrei zu belassen gewesen und der restliche Betrag in Höhe von € 14.981,92 sei mit 15 % vorzuversteuern gewesen. Die Nettoauszahlung (die auf keinem Lohnzettel auf den ersten Blick ersichtlich sei) errechne sich folgendermaßen:

Fiktiver Bruttobezug	€ 21.652,66
Minus Sozialversicherungsbeitrag	- € 2.925,26
Minus Lohnsteuer	- € 2.247,40
Nettobetrag	€ 16.480,00

Sowohl die Kosten des Dienstnehmeranteiles zur Sozialversicherung als auch die Lohnsteuer seien von der IAF-Service GmbH getragen worden. Neben den Leistungen der IAF-Service GmbH habe der Bw. im Jahr 2004 auch Bezüge der N-GmbH in Höhe von € 45.071,65 (steuerpflichtige Bezüge; Kennzahl 245) erhalten. Würden in einem Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert worden seien, zufließen, habe eine Pflichtveranlagung

gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen. Im Zuge der Pflichtveranlagung würden sämtliche Bezüge zusammengefasst und wie ein einheitlicher Jahresbezug behandelt. Dabei erfolge eine Teilanpassung, die im gegenständlichen Fall eine Nachzahlung von € 2.605,17 bewirkt habe. Somit sei keine Doppelversteuerung des von der IAF-Service GmbH im Jahr 2004 an den Bw. ausbezahlten Betrages erfolgt.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 13. März 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

1) Im Zuge der Klage des Bw. gegen die IAF-Service GmbH seien sowohl das Arbeits- und Sozialgericht und die IAF-Service GmbH als auch der Anwalt des Bw. davon ausgegangen, dass die Einforderung von Bezügen ausschließlich als Nettobetrag möglich sei. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei dem vom Finanzamt widersprochen worden. Der Bw. habe den Eindruck, dass hier keine Rechtsklarheit gegeben sei. 2) Nachdem auch in der Begründung der Berufungsvorentscheidung angemerkt worden sei, dass die Nettozahlung auf keinem Lohnzettel auf den ersten Blick ersichtlich sei, habe der Bw. den Eindruck, dass hier keine Sicherheit in der Bewertung der Bezüge gegeben sei. Es sei auch die Rede von fiktiver Hochrechnung auf einen Bruttobetrag. Der Bw. könne die Betrachtung eines fiktiven Bruttobetrages in Anbetracht eines von einem Gericht gesprochenen Urteils mit nachfolgender Korrektur des Finanzamtes nicht nachvollziehen. Es werde um eine konkrete Stellungnahme ersucht, wie sich der Lohnzettel gestalten müsste, dass schlussendlich nach Abzug der Steuern ein dem Urteil entsprechender Nettobetrag gegeben sei. 3) Hätte der Bw. wie jeder andere Mitarbeiter der M-GmbH von der IAF-Service GmbH die Bezüge im Jahr 2001 vergütet bekommen (in diesem Jahr habe er ein Bruttoeinkommen von € 33.648,00 gehabt, da er mehrere Monate keine Einkünfte bezogen habe), wäre es zu einer anderen Besteuerung gekommen. Es seien aufgrund des langen Prozesses die eingeklagten Bezüge erst im Jahr 2004 steuerlich erfasst worden. Im Jahr 2004 habe der Bw. wieder 14 Gehälter bezogen und somit sei sein Einkommen in Höhe von € 57.512,57 als Grundlage herangezogen worden. Dadurch seien unterschiedliche Steuerklassen gegeben, weshalb der Bw. diese Vorgangsweise in Frage stelle. Es könne nicht sein, dass er durch das Verhalten der IAF-Service GmbH im Vergleich zu den anderen Mitarbeitern der M-GmbH diesen enormen steuerlichen Nachteil habe. Die Versteuerung müsste also im Jahr der Klagseinreichung erfolgen und nicht im Jahr der Auszahlung. 4) Nachdem der Bw. für zwei Kinder Alimente bezahle, seien auch diese Alimente für den eingeklagten und ausbezahlt Nettobetrag bezahlt worden. Der Bw. müsste also auch von der Kindesmutter nachträglich anteilig Geld zurückverlangen. Durch die

Vorgehensweise des Finanzamtes würde dem Bw. ein finanzieller Schaden von mehr als € 4.000,00 entstehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. wendet sich gegen die Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Insolvenz-Ausfallgeld) unter Zugrundelegung der im - nach seiner Ansicht von der IAF-Service GmbH unrichtig ausgestellten - Lohnzettel enthaltenen Angaben bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2004.

Der Bw. stand von 1. September 2000 bis 12. Juni 2001 in einem Arbeitsverhältnis zur M-GmbH, welches durch Austritt gemäß § 25 KO beendet wurde.

Wie dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom 27. Mai 2004 zu entnehmen ist, wurde dem Bw. der von ihm geltend gemachte Betrag an Insolvenz-Ausfallgeld in Höhe von netto € 16.480,88 (gerundet € 16.480,00) nach Klagserhebung gegen die IAF-Service-GmbH zugesprochen.

Die IAF-Service GmbH (seit 1. Juli 2008 "IEF-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 nichtselbstständiger 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).

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

Gemäß § 1 Abs. 1 IESG haben Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld unter anderem Arbeitnehmer für ihre nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche - das sind vor allem Entgeltansprüche aus dem Arbeitsverhältnis -, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird.

Das IESG begründet somit 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 Geschäfte des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds besorgende IAF-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).

Insoweit der Bw. die steuerliche Erfassung des Insolvenz-Ausfallgeldes im Jahr 2004 in Frage stellt ist dazu festzustellen, dass der Konkurs über das Vermögen der ehemaligen Arbeitgeberin des Bw., der M-GmbH, am 1. Juni 2001 eröffnet wurde und daher der vorliegende Fall noch auf Basis der Rechtslage vor dem Inkrafttreten der durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I 161/2005, eingefügten Bestimmung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988, wonach Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, zu beurteilen war (vgl. § 124b Z 130 EStG 1988, wonach § 19 Abs. 1 in der Fassung BGBl I 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden, anzuwenden ist).

Demnach hat die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 zu erfolgen. Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Das Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG fließt dem Dienstnehmer mit der Bezahlung durch den Fonds zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 19, Tz 30).

Das Insolvenz-Ausfallgeld wurde dem Bw. mit Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom 27. Mai 2004 zugesprochen und es ist unstrittig, dass die Auszahlung des zugesprochenen Betrages in Höhe von netto € 16.480,88 (gerundet € 16.480,00) durch die IAF-Service GmbH an den Bw. im Jahr 2004 durchgeführt wurde. Da somit der Zufluss des Insolvenz-Ausfallgeldes an den Bw. im Jahr 2004 erfolgte, war die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Erfassung in diesem Jahr als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit rechtskonform.

Gemäß § 3 Abs. 1 IESG gebührt das Insolvenz-Ausfallgeld in inländischer Währung in der Höhe des gesicherten Anspruches, vermindert um die Dienstnehmerbeitragsanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung, unbeschadet § 13a Abs. 1 IESG, und vermindert um jene gesetzlichen Abzüge, die von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Insolvenzverfahren geltend zu machen sind. Gemäß § 13a Abs. 1 IESG umfasst der Anspruch des Arbeitnehmers auf Insolvenz-Ausfallgeld auch die auf den Dienstnehmer entfallenden Beitragsanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung.

In § 7 Abs. 1 IESG wird im Zusammenhang mit der Entscheidung und Auszahlung betreffend das Insolvenz-Ausfallgeld auf die "Ermittlung des Nettoanspruches nach § 3 Abs. 1 erster Satz" Bezug genommen. Daraus folgt, dass der Begriff "Nettoanspruch" im Zusammenhang mit dem Insolvenz-Ausfallgeld im Sinne des Inhaltes des § 3 Abs. 1 IESG zu verstehen ist.

Werden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren durch den Insolvenz-Entgeltsicherungs-Fonds getätigt, so kommt nur der Nettobetrag zur Auszahlung, also der Betrag, der dem Arbeitnehmer zur freien Verfügung ausbezahlt wird.

Wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dargelegt wurde, war von der IAF-Service GmbH bei der Berechnung des Nettobetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 vorzugehen.

Gemäß dieser Bestimmung 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 (inklusive der Dienstnehmerbeitragsanteile zur Sozialversicherung (§ 3 Abs. 1 IESG) ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern. Der Nettobetrag ist an den Arbeitnehmer auszuzahlen, die Dienstnehmerbeitragsanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung sind an den Sozialversicherungsträger abzuführen.

Anhand des Inhaltes des betreffenden Lohnzettels kann - wie vom Finanzamt in der im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebenen Begründung zur Berufungsvorentscheidung richtig dargestellt wurde – nachvollzogen werden, dass der dem Bw. von der IAF-Service GmbH tatsächlich zugeflossene Nettobetrag € 16.480,00 betrug, was vom Bw. auch bestätigt wurde.

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. 9 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 der von der IAF-Service GmbH ausgestellte Lohnzettel als auch die vom Finanzamt durchgeföhrte Veranlagung für das Jahr 2004 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 (siehe § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 idF BGBl. I 2000/142 ab 2001).

Im Falle des Bw. war für das Jahr 2004 überdies der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gegeben, da der Bw. im Jahr 2004 neben der betreffenden Nachzahlung der IAF-Service GmbH Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der N-GmbH in Höhe von brutto € 60.889,22 (€ 45.071,65 steuerpflichtige Bezüge; Kennzahl 245) bezogen hatte.

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 maßgeblichen Einfluss auf das vom Bw. als ungerecht empfundene Ergebnis der entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen durchgeföhrten Veranlagung (die Abgabennachforderung in Höhe von € 2.605,17) hatte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. September 2008