

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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. ist Angestellter. Nachdem am 6. März 2007 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 beim zuständigen Finanzamt eingelangt war, erließ dieses am 2. Mai 2007

den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid (S 4 ff/2006 Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: AN-Akt). Der Bescheid weist für das Kalenderjahr 2006 folgende Bezüge des Bw. aus:

- Für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember: Bezüge von der IAF Service GmbH in Höhe von 96.163,74 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels).
- Für den Zeitraum 30. Mai bis 31. Dezember: Bezüge von der Firma A in Höhe von 12.555,57 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels).
- Für den Zeitraum 30. Jänner bis 29. Mai: Notstandshilfe vom Arbeitsmarktservice Österreich in Höhe von 2.760,00 €.
- Krankengeld während Arbeitslosigkeit von der B-Gebietskrankenkasse in Höhe von 1.038,70 €.

Bei der Ermittlung des Steuersatzes wurden die von der Firma A erhaltenen Bezüge auf einen Jahresbetrag hochgerechnet (Progressionsvorbehalt). Die vom Bw. beantragten Topfsonderausgaben wurden nicht berücksichtigt, da der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. 50.900,00 € überstieg. Der Bescheid enthält ua. folgende Begründung:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 13.235,36 € nicht übersteigen.

[...]

Da Sie trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden, als die Beweismittel vorlagen."

(Zu diesem letzten Absatz der Begründung ist Folgendes anzumerken: Da der Bw. in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 das Berufsgruppenpauschale für Vertreter für den Zeitraum 30. Mai bis 31. Dezember beantragt hatte, war der Bescheiderlassung ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19. April 2007 vorausgegangen, in dem dieses vom Bw. eine Bestätigung "seiner" Firma über die Vertretertätigkeit abverlangt hatte. Diese Bestätigung der Firma A legte der Bw. am 27. April 2007 vor (S 2/2006 AN-Akt), sodass ein Organwalter des Finanzamtes folgenden Aktenvermerk anfertigte: "Dienstvertrag eingesehen – [der Bw.] ist nur im Außendienst tätig" (S 1/2006 AN-Akt)).

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2007 erhob der Bw. am 18. Mai 2007 Berufung:

Die Berechnungsmethode des Finanzamtes verletze die Grundrechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unverletzlichkeit des Eigentums, weil der Bw. schlechter behandelt werde als alle übrigen Dienstnehmer, die den jeweiligen Jahresbezug im jeweiligen Jahr zu einem deutlich niedrigeren Steuersatz versteuerten.

Zur Auszahlung durch den IAF führte der Bw. an, die vom IAF ausbezahlten Beträge setzten sich wie folgt zusammen:

- Für den Zeitraum 1. Juli 1999 bis 19. Juni 2001: Entgelt 23.389,00 €.
- Für den Zeitraum 1. Juli 1999 bis 19. Juni 2001: Zinsen 1.968,00 €.
- Für den Zeitraum 20. Juni 2001 bis 31. Dezember 2004: Entgelt 68.337,00 €.
- Für den Zeitraum 20. Juni 2001 bis 31. Dezember 2004: Zinsen 12.086,00 €.
- Kosten: 4.944,00 €.

Das monatliche Entgelt setze sich zusammen aus:

- 4.000,00 Schilling Gefahrenzulage.
- 1.000,00 Schilling Trinkgeldkagnotte.
- 424,00 Schilling Sonn-, Feiertagszulagen.
- 12.590,05 Schilling Gehalt.

Weiters müssten auch Weihnachts- und Urlaubsgeld in den ausbezahlten Beträgen berücksichtigt werden. Das monatliche Entgelt sei vom Arbeits- und Sozialgericht C in drei – vom Bw. anhand der jeweiligen Geschäftszahlen genau bezeichneten – Urteilen in Schillingbeträgen festgelegt worden. Hätte man die Steuern im jeweiligen Fälligkeitsjahr des Bezuges berechnet, hätte sich auch keine Nachzahlung ergeben. Die Verfahrensdauer obliege dem Gericht und dem IAF; daher habe der Bw. keine Möglichkeit, auf die Dauer oder den Auszahlungszeitpunkt Einfluss zu nehmen. Er beantrage, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass ihm keine Abgabennachforderung auferlegt werde, "hilfsweise [...] den Einkommensteuerbescheid ersatzlos aufzuheben, soweit mir keine Rückerstattung Ihrerseits zusteht."

Zum Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde I. Instanz vom 19. April 2007 (siehe oben) führte der Bw. aus, er habe am 27. April 2007 eine Arbeitsbescheinigung dem Finanzamt vorgelegt, die unverständlicherweise jedoch nicht anerkannt werde. Daher lege er zusätzlich eine Erklärung der Firma A bei.

Weiters beantrage er, die beantragten Sonderausgaben im Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen, da die Einkünfte, die dort errechnet worden seien, nicht den Tatsachen entsprächen.

Der Berufung beigelegt war ein Bescheid der IAF Service GmbH, Geschäftsstelle D, vom 26. Mai 2006 (S 10 f./2006 AN-Akt), aus dem hervorgeht, dass der Konkurs über das Vermögen der Firma E im Jahr 2004 eröffnet worden war. Das von der IAF Service GmbH im Jahr 2006 an den Bw. diesbezüglich ausbezahlte Insolvenz-Ausfallgeld wurde diesem für Ansprüche gewährt, die aus Zeiträumen vom 1. Juli 1999 bis 19. Juni 2001 und vom 20. Juni 2001 bis 31. Dezember 2004 resultierten (S 11/2006 AN-Akt; diese Zeiträume hatte auch der Bw. in seiner Berufung angeführt, siehe oben).

Weiters war der Berufung eine Bestätigung der Firma A vom 8. Mai 2007 mit folgendem Wortlaut beigelegt (S 12/2006 AN-Akt):

"Die Firma [A] bestätigt, dass [der Bw.] während seiner Tätigkeit bei der Firma [A] im Außendienst für das Akquirieren und für die Betreuung von Kunden zuständig war."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt, in dem es das beantragte Berufungsgruppenpauschale für Vertreter gewährte; in den übrigen Punkten gab es dem Rechtsmittel keine Folge. Hinsichtlich der von der IAF Service GmbH an den Bw. ausbezahlten Bezüge führte das Finanzamt begründend aus:

"In dem Berufungspunkt Versteuerung der IAF-Bezüge wird Ihre Berufung vollinhaltlich abgewiesen. Im § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist normiert, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Unbestritten haben Sie die Bezüge, die Ihnen auf Grund des Konkurses Ihrer Firma durch den IAF ausbezahlt wurden, erst im Jahr 2006 erhalten. Eine Verschuldensfrage ist beim Zuflussprinzip unmaßgeblich. Die Versteuerung der Einnahmen im Jahr 2006 stellt schon deswegen keine Diskriminierung dar, da diese Rechtslage auf alle betroffenen Steuerpflichtigen angewendet wird und daher von einer Verletzung des Grundrechts auf Gleichheit vor dem Gesetz nicht gesprochen werden kann."

In seinem Vorlageantrag vom 2. Juli 2007 führte der Bw. aus, er berufe wie bisher und argumentiere zusätzlich, dass alle Bezüge netto bezahlt worden seien und der Arbeitgeber für die Versteuerung zuständig sei und nicht der Arbeitnehmer.

Am 17. Juli 2007 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. In seinem Vorlageschreiben beantragte das Finanzamt unter Bezugnahme auf § 19 EStG 1988, das Berufungsbegehren als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

- § 19 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, lautet: "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 EStG 1988 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt."
- § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 lautet: "Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 €, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG 1988) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900,00 € kein absetzbarer Betrag mehr ergibt."
- Nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 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 idF BGBl. I Nr. 161/2005 hat die auszahlende Stelle bei Auszahlung von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds 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.

b) Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der IAF Service GmbH an den Bw. ausbezahlten Bezüge (Insolvenz-Ausfallgeld) im Jahr des Zuflusses (so das Finanzamt) oder "im je-

weiligen Fälligkeitssjahr des Bezuges" (so der Bw.) zu versteuern sind und ob die Versteuerung dieser Bezüge dem Grunde und der Höhe nach rechtskonform erfolgt ist. In diesem Zusammenhang macht der Bw. auch geltend, er sei durch "die Berechnungsmethode des Finanzamtes" in seinen Grundrechten auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzt, und die von ihm geltend gemachten Topfsonderausgaben seien einkommensmindernd zu berücksichtigen; alle Bezüge seien netto ausbezahlt worden und der Arbeitgeber sei für die Versteuerung zuständig.

Fest steht, dass der Konkurs über das Vermögen der Firma E im Jahr 2004 eröffnet wurde und dass die Bezug habenden Ansprüche des Bw. in den Jahren 1999 bis 2004 entstanden sind; weiters steht fest, dass die Zahlungen der IAF Service GmbH an den Bw. im Jahr 2006 erfolgten (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung). Von diesem Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

Wendet man nun die oa. Rechtsgrundlagen auf den gegenständlichen Fall an, so ist zunächst festzuhalten, dass das Insolvenz-Ausfallgeld dem Dienstnehmer *mit der Bezahlung durch den Fonds zufließt* (*nicht* in dem Jahr, für das der Lohn gezahlt wird). Nach der im zu *beurteilenden* Fall anzuwendenden Rechtslage *erfolgt somit der Zufluss des Insolvenz-Ausfallgeldes nach der allgemeinen Regel des § 19 Abs. 1 EStG 1988 im Zeitpunkt der Zahlung* (*Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 30/3; die *geänderte* Rechtslage, wonach die Zurechnung von Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes zu dem Jahr erfolgt, für das der Anspruch besteht, ist gemäß § 19 Abs. 1 3. Satz iVm § 124b Z 130 1. Satz EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, erstmals auf Konkurse anzuwenden, die *nach* dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden (*Doralt*, aaO)).

Da im gegenständlichen Fall der Konkurs jedoch *vor* dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurde und die Zahlungen der IAF Service GmbH an den Bw. im Jahr 2006 erfolgten, erweist sich die Versteuerung dieser Zahlungen durch das Finanzamt *im Jahr 2006* (sohin im Zeitpunkt des Zuflusses) als rechtskonform. Dass sich auf Grund der Höhe des vom Bw. im Jahr 2006 erzielten Gesamtbetrages der Einkünfte (107.933,18 € lt. Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2007) wegen der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 (siehe oben) kein absetzbarer Betrag an Topfsonderausgaben mehr ergibt, erweist sich ebenso als rechtskonform wie die Versteuerung der von der IAF Service GmbH ausbezahlten Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000; die vorläufige laufende Lohnsteuer von 15% wurde auf dem Lohnzettel als anrechenbare Steuer

für laufende Bezüge ausgewiesen (S 17/2006 AN-Akt) und bei der Veranlagung angerechnet (S 15/2006 AN-Akt).

Was schließlich die Argumentation des Bw., er sei durch "die Berechnungsmethode des Finanzamtes" in seinen Grundrechten auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzt worden, betrifft, ist festzuhalten, dass – abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat diese verfassungsrechtlichen Bedenken nicht teilt, da die oa. Rechtslage auf alle davon betroffenen Abgabepflichtigen angewendet wird – auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG – der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (Legalitätsprinzip) – die Abgabenbehörden zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmungen verpflichtet sind. Eine Prüfung derselben auf ihre Verfassungskonformität steht ihnen – und damit auch dem Unabhängigen Finanzsenat - nicht zu.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Oktober 2007