



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 3

GZ. RV/0068-K/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Wohnort, vom 10. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, dieses vertreten durch HR Mag. Brandstätter, vom 5. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2004 als Angestellter der Fa. W GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 19.322,82 (brutto).

Im genannten Zeitraum wurden zudem die bislang unberichtigt gebliebenen Gehaltsansprüche in Höhe von € 2.089,59 brutto aus einem im Jahre 2002 (in der Zeit vom 13.5. bis 26.6.2002) bestandenen Dienstverhältnis zur Fa. NN Systemküchen zur Nachzahlung gebracht. Die Auszahlung dieses Betrages erfolgte durch die IAF-Service GmbH. Diese übermittelte dem Finanzamt auch die bezughabenden Lohnzetteldaten gemäß § 84 EStG 1988.

Im Zuge der Veranlagung brachte das Finanzamt die genannte Nachzahlung bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage in Ansatz. Die sich daraus ergebende Abgabennachforderung wurde im Einkommensteuerbescheid 2004 mit € 328,10 ausgewiesen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte der Bw. wörtlich Nachstehendes aus:

„Nach Absolvierung des Präsenzdienstes fand ich endlich ab 13. Mai 2002 eine nichtselbstständige Beschäftigung bei der Fa. NN Systemküchen, w. Diese Tätigkeit stellte meinen ersten Einstieg ins Berufsleben dar. Doch dieses Arbeitsverhältnis dauerte nicht lange, da die Firma in Konkurs ging und ich von Beginn an für meine geleistete Arbeit keinen Lohn erhielt.“

Mein Gehaltsanspruch von brutto € 2.089,59 wurde erst mehr als 2 Jahre danach durch die IAF Service GmbH im Jahr 2004 ausbezahlt.

Aufgrund des Schreibens der Finanzverwaltung vom 31. August 2007 musste ich wegen Bezüge im Rahmen des Insolvenzverfahrens den Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2004 einreichen.

Aufgrund des erst im Jahr 2004 übermittelten Lohnzettels des IAF (für meine Gehaltsansprüche des Jahres 2002) und meiner gleichzeitig laufenden Beschäftigung bei meinem Arbeitgeber Fa. W, wurde mir für 2004 eine Einkommensteuerzahllast von € 328,10 vorgeschrieben.

Ich finde diese Einkommensteuervorschreibung von € 328,10 im Jahr 2004 als nicht gerechtfertigt bzw. sogar als Strafe für einen pflichtbewussten Staatsbürger, da diese für einen Lohnersatz aus dem Jahr 2002 progressionserhöhend festgesetzt wurden. (Auszahlung durch den IAF erst im Jahr 2004).

Als weiterer Nachteil durch die Erfassung dieser IAF Bezüge im Jahr 2004 ergibt sich daher, dass ich für diese Bezüge im Jahr 2004 keinerlei Ausgaben wie z.B. große Pendlerpauschale, etc. geltend machen kann.

Durch diese Anrechnung im Jahr 2004 entsteht mir ein finanzieller Nachteil von ca. € 400 bis 600,-, da ich bei richtiger Erfassung im Jahr 2002 die gesamte Lohnsteuer sowie 10% der Sozialversicherungsbeiträge (= „Negativsteuer“) zurückerhalten hätte. [...]“

Der Bw. wandte im Wesentlichen ein, die seitens des Finanzamtes auf Grundlage des § 19 EStG 1988 vorgenommene auszahlungszeitpunktbezogene Zurechnung der IAF-Ersätze sei verfassungswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4.12.2007 wies das Finanzamt die Berufung als unberechtigt ab. In ihrer Bescheidbegründung führte die Behörde aus, gemäß der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 seien Einnahmen grundsätzlich dann als bezogen anzusehen, wenn der Steuerpflichtige über diese Beträge rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Eine Ausnahme von dieser Regelung bestehen etwa für Zahlungen im Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren gemäß § 124 b Z 130 EStG idF des Abgabenänderungsgesetzes BGBl I Nr. 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet worden sind. Im

gegenständlichen Fall sei das Konkursverfahren vor dem besagten Stichtag eingeleitet worden. Dies habe zur Folge, dass die Zurechnung der durch die IAF Service GmbH zur Auszahlung gebrachten Bezüge im Jahr der Auszahlung zu erfolgen habe.

Im Vorlageantrag vom 20.12.2007 wiederholte der Bw. seine bereits im Berufungsschreiben dargelegten Ausführungen. Ergänzend brachte dieser vor, dass die offensichtlich bestehende Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005 vom Steuergesetzgeber auch erkannt worden sei und habe dieser durch die genannte Gesetzesnovelle eine Verfassungskonformität hergestellt.

Der Bw. beantragte, die Behörde möge die strittigen durch die IAF Service GmbH zur Auszahlung gebrachten Gehaltsersätze dem Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit, sohin dem Kalenderjahr 2002, zurechnen sowie das große Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) als Werbungskosten berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde der Bw. aufgefordert, den Dienstvertrag mit der Fa. NN Systemküchen sowie sämtliche anlässlich der Geltendmachung seiner Ansprüche gegen die Gemeinschuldnerin geführte Behördencorrespondenz zur Vorlage zu bringen. Weiters wurde der Bw. ersucht, die Anspruchsberechtigung für die Gewährung des Pendlerpauschales nachzuweisen. Die von der Fa. W GmbH dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteldaten des Bw. hinsichtlich 2004 lassen erkennen, dass die Dienstgeberin im Zuge der Lohnverrechnung das Unzumutbarkeitspauschale („großes Pendlerpauschale“ für Wegstrecke von 2 km bis 20 km) für einen Zeitraum von 9 Monaten (ds. € 182,235) berücksichtigt hat.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27.8.2009 übermittelte der Bw. die angesprochenen Unterlagen. Gleichzeitig wies dieser durch Vorlage der entsprechenden Fahrpläne nach, dass ein öffentliches Massenbeförderungsmittel zwischen Wohnort und Dienstort nicht zeitgerecht verkehre.

Mit den beiden Ergänzungseingaben vom 2.9. und 10.9.2009 konkretisierte der Bw. sein Zweitbegehr. So führte dieser aus, dass er die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für einen Zeitraum von zwölf Monaten begehre. Damit seien, so der Bw., zusätzliche Werbungskosten in Höhe von € 60,75 in Ansatz zu bringen.

Er habe im Kalenderjahr 2004 nämlich an sämtlichen Arbeitstagen im Kalendermonat die Wegstrecke zwischen Wohnung in P. und seiner Arbeitsstätte in D zurückgelegt. Weiters sei er

---

im Streitjahr weder krank gemeldet gewesen noch habe er einen auswärtigen Dienst verrichtet oder sei sonst abwesend gewesen.

So habe er erst im Laufe des Jahres 2004 in Erfahrung gebracht, dass die Möglichkeit bestehe, das Pendlerpauschale beim Arbeitgeber geltend zu machen. Daraufhin habe er durch Vorlage des Formulars L 34 bei seiner Arbeitgeberin (W GmbH) die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beantragt. Da aber eine Verpflichtung seiner Arbeitgeberin zur Aufrollung der Lohnsteuer nicht bestanden habe, sei eine solche auch unterblieben. Aus diesem Grunde sei bei der Lohnverrechnung das Unzumutbarkeitspauschale auch nur für einen Zeitraum von neun Monaten berücksichtigt worden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**1. Zuflusszeitpunkt von Zahlungen durch die IAF GmbH**

Die Bestimmung des § 19 in der für den Streitzeitraum 2004 geltenden Fassung des BGBI I Nr. 142/2000 ordnet an:

- (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.
- (2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.
- (3) [...]

Gemäß dem in § 19 EStG 1988 verankerten Zu- und Abflussprinzip sind Bezüge des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds (*Anm.*: ab 01.07.2008 Insolvenz-Entgelt-Fonds, IEF, genannt) jenem (Kalender)jahr zuzurechnen, in dem diese dem Steuerpflichtigen zufließen. Ebenso sind Werbungskosten grundsätzlich – außer sie betreffen die in Abs. 1 der obgenannten Bestimmung angeführten, gegenständlich allerdings nicht relevanten Ausnahmen – in jenem Jahr anzusetzen, in dem diese abfließen.

Offensichtlich ist, dass diese Rechtslage in gewissen Fällen, etwa bei Nachzahlungen von Gehaltsbestandteilen durch die IAF Service GmbH, zu erheblichen Steuernachteilen führen kann. Ein derartiger Nachteil tritt – wie im vorliegenden Fall eindeutig erkennbar ist – insbe-

sondere dann ein, wenn der Arbeitnehmer im Folgezeitraum bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt ist und neben laufenden Bezügen auch Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern hat. Während im Insolvenzjahr mangels Berichtigung der Gehalts- bzw. Lohnansprüche nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen, können im Folgejahr durch die eintretende Progressionswirkung erhebliche Steuernachforderungen entstehen. Damit einhergehend ergibt sich eine Verzerrung der Gesamtbelastung.

Die im Zusammenhang mit zeitversetzten Bezugsnachzahlungen durch die IAF-Service GmbH sich ergebende Problematik wurde durch den Steuergesetzgeber erkannt, welcher durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 eine Entschärfung der Situation herbeigeführt hat. Demnach lautet die Bestimmung des § 19 EStG 1988 in der durch das BGBl I Nr. 161/2005 novellierten Fassung nunmehr wie folgt:

(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.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

§ 124b Z 130 des Abgabenänderungsgesetzes, BGBl I Nr. 161/2005, ordnet allerdings an, dass die Bestimmung des § 19 Abs. 1 in der soeben genannten Fassung erstmals für **Konkurse** gilt, die nach dem **31. Dezember 2005 eröffnet** worden sind.

Gegenständlich wurde das Konkursverfahren über die ehemalige Arbeitgeberin des Bw. (Fa. NN) vor dem genannten Stichtag eröffnet. Damit liegt der strittige Sachverhalt außerhalb des zeitlichen Geltungsbereiches der durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 geschaffenen Rechtslage.

Eine Beurteilung der vom Bw. relevierten Frage der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 (alte Fassung) bleibt dem Unabhängigen Finanzsenat verwehrt. Dieser ist aufgrund der Verfassungsrechtslage (Art. 18 B-VG) dazu gehalten, sein Handeln auf Grundlage der (für den jeweiligen Zeitraum geltenden) gesetzlichen Bestimmungen zu vollziehen. Die Prüfung der Frage, ob eine einfachgesetzliche Norm gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstößt, ist gemäß § 140 Abs. 1 B-VG ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Aufgrund der Diktion des Art. 140 B-VG kommt dem UFS aber auch kein Antragsrecht bzw. keine Antragsbefugnis zur Anfechtung eines Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof im Falle des Bestehens von Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität einer anzuwendenden (präjudiziellen) Gesetzesbestimmung zu. Die Abklärung der Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005 bzw. der Bestimmung des § 124b Z 130 Abgabenänderungsgesetz, BGBl I Nr. 161/2005, durch Auslösung eines Normenkontrollverfahrens durch den UFS bleibt somit versagt.

Auf Grund der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des BGBl I Nr. 142/2000 konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Die Berufung war demnach in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Pendlerpauschale**

Der Bw. vermochte die Anspruchsberechtigung für die Gewährung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für zwölf Kalendermonate glaubhaft darzulegen. Sonach steht das Unzumutbarkeitspauschale (€ 243,-) ganzjährig zu. Der begehrte Differenzbetrag in Höhe von € 60,75 ist unter dem Werbungskostentitel in Abzug zu bringen.

Demnach kommt der Berufung in diesem Punkt Berechtigung zu.

Klagenfurt, am 14. September 2009

Beilage: 1 Berechnungsblatt