

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf, Adr1, vom 18.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes X-Stadt vom 19.05.2016 betreffend Einkommensteuer (ANV) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid erfährt keine Änderung.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Streitjahr 2014 vom Insolvenz-Entgelt-Fonds (kurz IEF) Insolvenzgeld in Höhe von zunächst 18.143,51 Euro (Lz-Kz 245).

In der Folge übermittelte der IEF dem Finanzamt einen berechtigten Lohnzettel, welcher einen Betrag von nunmehr 39.962,29 Euro (Lz- Kz 245) an Insolvenzgeld ausweist.

Aufgrund dieses berechtigten Lohnzettels erließ das Finanzamt mit Datum 19.5.2015 im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen nunmehr in Anfechtung stehenden Einkommensteuerbescheid 2014.

In seiner **Bescheidbeschwerde** vom 18.6.2016 wandte der Bf ein, dass im wiederaufgenommenen Bescheid unrichtigerweise Zahlungen des IEF berücksichtigt worden seien, die tatsächlich erst im Jahre 2015 zur Auszahlung gelangt seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.6.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

„Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl Nr 161/2005, wurde der § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dahingehend geändert, dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher im Fall von Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, dem Kalendermonat zugerechnet, in dem der Anspruch entstanden ist. [..].“

Mit der vom Bf als „Beschwerde“ bezeichneten Eingabe vom 24.7.2016, welche von der belangten Behörde (richtigerweise) als **Vorlageantrag** gewertet wurde, führte dieser nach

Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens aus, dass ihm aufgrund eines abgeschlossenen gerichtlichen Vergleiches mit dem IEF weitere 24.000 Euro (brutto) ausbezahlt worden seien. Hintergrund dieses Vergleiches sei ein Rechtsstreit gewesen, welcher zwischen ihm (Bf) und dem IEF über eine von ihm angemeldete Insolvenzforderung auf Zahlung einer Dienstfindungsvergütung geführt worden sei. Aufgrund dieser Zahlung sei das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2014 wiederaufgenommen worden und sei mittels Bescheid vom 19.5.2016 die Einkommensteuer für 2014 neu festgesetzt worden. Dabei sei die Vergleichszahlung von 24.000 Euro zur Gänze in die Einkünfte aus nsA aus 2014 einbezogen worden. Dadurch habe sich sein Bezug aus dem IEF letztlich auf 39.962,29 (LZ-Kz 245) erhöht. Weiters seien seine gesamten Einkünfte aus nsA nach dem Steuertarif des § 33 EStG versteuert worden.

Die Behörde habe mit ihrer Vorgehensweise verkannt, dass der Anspruch auf Zahlung der Vergleichssumme von 24.000 Euro erst im Jahre 2015 entstanden sei. Die gegenständliche Zahlung resultiere ursprünglich daraus, dass der Bf im Rahmen eines zur Aktenzahl *** vor dem LG für ZRS X geführten Insolvenzverfahrens betreffend seinen früheren Arbeitgeber, der Fa A** GmbH, eine Insolvenzforderung auf Zahlung einer Dienstfindungsvergütung von 289.547 Euro für die Verwendung von Patenten durch den Dienstgeber angemeldet habe. Diese Forderung sei zunächst vom Insolvenzverwalter bzw. dem IEF dem Grunde und der Höhe nach bestritten worden. Im Laufe des Gerichtsverfahrens sei es dann zu einer Parteeinigung und folglich zum Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches gekommen. Basierend auf diesem Vergleich sei dem Bf am 21.6.2015 die Vergleichssumme von 24.000 Euro ausbezahlt worden.

Der Vergleich sei als Neuerungsvertrag nach § 1380 ABGB zu qualifizieren, der ein zuvor streitiges Recht bzw. Rechtsverhältnis verbindlich bestimme. Im Rahmen dieses Vergleiches sei von den Parteien einvernehmlich festgestellt worden, in welchem Umfang das Recht als bestehend angesehen werden solle. Als materiellrechtliches Geschäft führe ein Vergleich stets zu einer materiellen Rechtsgestaltung.

Mit Abschluss des Vergleiches sei von den Parteien konstitutiv ein neuer Rechtsgrund und somit Anspruchsgrund geschaffen worden. Der der Zahlung zugrunde liegende Anspruch sei somit erst im Jahre 2015 entstanden; in diesem Jahr sei auch der Zufluss der Vergleichssumme erfolgt. Daher sei richtigerweise die Zahlung des auf Grundlage des Vergleiches zur Auszahlung gebrachten Betrages erst im Jahre 2015 steuerlich in Ansatz zu bringen.

Darüber hinaus wandte der Bf ein, dass die in Streit stehende Vergleichssumme mit dem unrichtigen Steuersatz erfasst worden sei.

Die erfolgte Zahlung sei nicht – wie von der Behörde angenommen – als laufender Bezug, sondern vielmehr als sonstiger Bezug zu qualifizieren, weshalb eine Besteuerung nach § 67 EStG zu erfolgen habe (VwGH vom 11.4. 1984, 82/13/0090). Darüber hinaus seien gegenständlich die Begünstigungsbestimmungen des § 37 iVm § 38 EStG 1988 anzuwenden. Demnach seien Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen mit

dem Hälftesteuersatz begünstigt. Da es sich bei dem Bf um einen Erfinder handle und die Patente auch angemeldet und im Patentregister eingetragen seien, seien die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung erfüllt.

Der Bf beantragte den Vergleichsbetrag iHv 24.000 Euro dem Steuerjahr 2015 zuzuordnen sowie diesen gemäß § 67 EStG 1988 zu besteuern und den Hälftesteuersatz nach §§ 37 und 38 EStG für Patentvergütungen heranzuziehen.

Der Bf legte seiner Eingabe eine Kopie der Vergleichsausfertigung vom 29.10.2015 sowie eine Ablichtung der Klagschrift vor.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 21.12.2017 wurde der belangte Behörde aufgetragen, ihren Vorlagebericht zu ergänzen und einen entsprechenden Beschwerdeantrag zu stellen.

Mit **Eingabe vom 15.2.2018** gab die belangte Behörde im elektronischen Wege folgende Stellungnahme ab:

"Zeitliche Zuordnung im Jahre 2014

Grundsätzlich sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zugeflossen sind (Zuflussprinzip). Abweichend davon gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gemäß § 19 Abs 1 Z 2 2. Teilstrich in dem Kalenderjahr als zugeflossen für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden (Zuflussfiktion).

*Mit dem AbgÄG 2005, BGBl I Nr. 161/2005 wurde das bisher für Pensionsnachzahlungen durchbrochene Zuflussprinzip auch für Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zugunsten einer Zuflussfiktion aufgegeben. Seitdem gilt für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 idF AbgÄG 2005), dass Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zugeordnet sind, in dem der Anspruch entstanden ist (vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 19 RZ 8). **Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes sind daher seit 2006 in dem Jahr zu erfassen, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist (vgl ErläutRV AbgÄG 2005 118722. GP 8).***

*Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers, der den Zeitpunkt des Anspruchsgrundes zivilrechtlich (Vergleich als Neuerungsvertrag iSd § 1380 ABGB) argumentiert, **stellt abgabenrechtlich der Zeitpunkt des Einnahmenezuflusses nach § 19 Abs 1 dritter Satz EStG 1988** nicht auf den zu ersetzenden Anspruchsgrund (Kündigungsentschädigung, Urlaubersatzleistung, Abfertigung etc.) und -zeitraum, sondern **ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung ab** (vgl UFSF vom 03.05.2011, RV/0122-F/10 mwN).*

Dass die strittige Zahlung erst im Jahr 2015 erfolgte, ist angesichts der gesetzlich angeordneten Zuflussfiktion für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren nicht maßgeblich. Die Zuordnung der Nachzahlung aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds erfolgte nach der Zuflussfiktion richtigerweise im Jahr 2014.

§ 67 Abs 8 lit a EStG 1988

Es ist unstrittig, dass es sich bei der gegenständlichen Zahlung um einen gerichtlichen Vergleich im Zuge einer Nachzahlung in einem Insolvenzverfahren handelte.

Der gerichtliche Vergleich bildet die Grundlage für die steuerliche Beurteilung.

Vergleichssummen sind nur auf folgende Komponente aufzuteilen, wenn eindeutig erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Betrag entfällt: Das betrifft die Steuerfreiheit von in den Vergütungen enthaltenen Kostenersätzen gemäß § 26 EStG 1988, Bezüge gemäß § 3 Abs 1 EStG 1988 sowie die Besteuerung von Abfertigungen gemäß § 68 Abs 3 oder 6 EStG 1988.

Nach § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen gemäß Abs 10 leg cit im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlage sind die auf die Bezugsart entfallenden Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen und ein Fünftel (höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG) steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag wird grds. nach den Bestimmungen des Abs 10 versteuert, wobei ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen ist. Im Fall von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren ist vorläufig mit 15 % zu versteuern.

*Somit sind nach Ausscheiden der gesondert zu versteuernden Bezüge die auf die restlichen Bezüge entfallenden Pflichtbeiträge abzuziehen. Vom verbleibenden Betrag ist **ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge** sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen **steuerfrei zu belassen**. Die **verbleibenden vier Fünftel** sind wie ein laufender Arbeitslohn mit einem **vorläufigen Steuersatz von 15 %** zu versteuern.*

*Dem Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich der Besteuerung mit dem Halftesteuersatz für die Verwertung von Patentrechten nach § 37 Abs 1 iVm § 38 EStG 1988 wird entgegengehalten, dass diese Steuerbegünstigung im Rahmen der Veranlagung beantragt werden kann, wenn die Vergütung **nicht einmal zum Teil mit dem festen Steuersatz** versteuert wird (vgl. UFSW vom 11.04.2012, RV/3815-W/10).*

Im Zuge der Veranlagung wurden die vom Insolvenz-Entgelt-Fonds vorläufig mit 15 % versteuerten vier Fünftel richtigerweise nach Tarif versteuert. Da aus den Zahlungen vom Insolvenz-Entgelt-Fonds nicht ersichtlich ist, was als laufender Bezug und was als sonstiger Bezug zu qualifizieren ist, wurde ein Fünftel steuerfrei belassen. Eine doppelte Steuerbegünstigung (§ 67 Abs 8 lit a EStG und § 37 Abs 1 iVm § 38 EStG 1988) ist nicht vorgesehen.

Antrag:

Es wird beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde in Wahrung des Parteiengehörs dem Bf zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Replik vom 18.4.2018** wiederholte der Bf sein Vorbringen in Bezug auf die seines Erachtens nach unrichtige Besteuerung der Vergleichssumme im Jahre 2014. Durch den Abschluss des Vergleiches sei - konstitutiv - ein neuer Rechtgrund und somit Anspruchsgrund geschaffen worden. Die Vergleichssumme sei dem Bf am 21.12.2015 ausbezahlt worden.

Da der der Zahlung zugrunde liegende Anspruch, nämlich ein Vergleich über einen Anspruch auf eine Diensterfindungsvergütung, tatsächlich erst im Jahre 2015 entstanden sei, sei die daraus erfließende Zahlung im Jahre 2015 zur Versteuerung zu bringen. Auch aus der von Seiten der belangten Behörde zitierten Entscheidung des UFS Feldkirch, RV/0122-F/10, lasse sich nichts anderes ableiten, zumal darin auch festgehalten werde, dass Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für welches der Anspruch bestehe. Wenn die Behörde in Bezug auf die zeitliche Zuordnung von Nachzahlungen auf den Zeitpunkt der Insolvenz des Arbeitgebers abstelle, so verkenne sie die Intention des Gesetzgebers. Gemäß dieser solle nämlich vermieden werden, dass bei Dienstnehmern, die nach Insolvenz ihres Arbeitgebers in nachfolgenden Zeiträumen wiederum eine Beschäftigung ausüben und daraus Einkünfte erzielen, bei Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren durch die Progressionswirkung es zu erheblichen Steuernachzahlungen komme. Eine Einbeziehung der gegenständlichen Zahlung in das Jahr 2014 würde demnach genau zu dem Effekt führen, den die Zuflussfiktion des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 im Zusammenhang mit Nachzahlung aus dem Insolvenzverfahren vermeiden wolle.

Weiters habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.9.2013, 2011/15/0185, ausgesprochen, dass im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren, "*§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 jeweils auf den Kalendermonat ab[stellt], in welchen materiell-rechtlich die Fälligkeit der Forderung fällt [..]*".

Darüber hinaus normiere die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit a EStG, dass auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit diese nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern seien, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen seien.

Aus all diesen Gründen sei die Zahlung von 24.000 Euro im Jahre 2015 zu erfassen.

In Pkt 3. seiner Replik führte der Bf unter Verweis auf seine Beschwerdeausführungen aus, dass die erfolgte Zahlung von 24.000 Euro nicht wie von der Behörde angenommen, als laufender Bezug, sondern vielmehr als "sonstiger Bezug" zu qualifizieren sei, weshalb auch eine Besteuerung nach dem Regime des § 67 EStG 1988 zu erfolgen habe.

Die Ausführungen der belangten Behörde, wonach gemäß der Bestimmung des § 67 Abs 8 lit a EStG auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen seien [...] und ein Fünftel [...] steuerfrei zu belassen sei, seien zutreffend. Die steuerliche Behandlung des Restbetrages sei allerdings nicht gesetzeskonform.

Wörtlich führte der Bf dazu ins Treffen:

"In Bezug auf den Restbetrag geht die Behörde jedoch zu Unrecht davon aus, dass dieser als laufender Bezug mit 15% zu versteuern sei. Die Behörde verneint diesbezüglich auch zu Unrecht, dass der Hälftesteuersatz gemäß § 37 iVm § 38 EStG, wonach sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes ermäßigt", nicht zur Anwendung gelange.

Die Behörde verkennt, dass im Jahr 2015, in das die Vergleichssumme richtigerweise einzubeziehen ist, der Beschwerdeführer keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis des alten Arbeitgebers aufgrund dessen Insolvenz mehr zugeflossen sind.

Gemäß den Richtlinien des BMF sowie auch der Ansicht des BFG sind Vergütungen für Dienstleistungen bis zu einem bestimmten Grenzbetrag nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 mit 6% zu versteuern. Für darüber hinausgehende Vergütungen steht der Hälftesteuersatz im Hinblick auf § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht zu, ausgenommen, wenn der Steuersatz von 6 % mangels laufender Bezüge überhaupt nicht zur Anwendung kommt (zB bei einem „Dienstfinder“ in Pension ohne laufende Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis). Wird kein laufender Bezug mehr ausbezahlt, ist auch das Jahressechstel gleich Null, sodass die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht greifen kann. Ist somit eine Dienstleistungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Dienstleistungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen.

Diese Voraussetzungen des § 38 EStG sind alle kumulativ erfüllt. Wie bereits oben ausgeführt erfolgte die Zahlung der EUR 24.000 basierend auf einem gerichtlichen Vergleich, welcher über die Zahlung einer Dienstleistungsvergütung im Zusammenhang mit der Anmeldung mehrere Patente mit dem Beschwerdeführer als Erfinder zwischen dem Beschwerdeführer und der IEF-Service GmbH am 29.10.2015 abgeschlossen wurde. Der Patentschutz war 2015 noch aufrecht."

Der Bf schloss seiner Eingabe nachstehende Beilagen an:

- a) Kopie des Teilbescheides des IEF vom 9.10.2014
- b) Kopie des Bescheides des IEF vom 29.10.2014
- c) Kopie der Vergleichsausfertigung vom 29.10.2015
- d) Klagsschrift vom 28.04.2015

Über die Beschwerde hat das Gericht erwogen:

A. Zeitliche Zuordnung des Zahlungszuflusses

Der rechtlichen Beurteilung liegt nachstehender Sachverhalt zugrunde:

In einem gegen den IEF geführten Zivilprozess schlossen der Bf als klagende Partei und die IEF-Service GmbH als beklagte Partei einen bedingten Vergleich. Aus der Vergleichsausfertigung des LG für ZRS X vom 30.11.2015 ist zu entnehmen, dass die beklagte Partei sich verpflichtete einen Betrag von 24.000 Euro an die klagende Partei zu bezahlen. Aus der bezughabenden Verhandlungsschrift (Übertragung der Schallträgeraufnahme) vom 29.10.2015 geht hervor, dass Rechtsgrund dieses Vergleiches die Abgeltung einer Dienstleistung des Bf ist, welche diesem von seinem insolventen ehemaligen Arbeitgeber, der Fa A** GmbH, bislang nicht vergütet wurde.

Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des BGBl I Nr. 112/2011 ordnet ua. an:

"Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor

1. Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

*2. In dem Kalenderjahr, **für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden**, gelten als zugeflossen:*

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,*
- **Nachzahlungen im Insolvenzverfahren**sowie*
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.*

3. [...]"

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 wurden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren den Pensionsnachzahlungen gleichgestellt. Sie sind wie diese dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem der Anspruch entstanden ist. Die Neuregelung gilt für Konkurse, die nach dem 31.12. 2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130).

Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt aufgrund 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 nach Maßgabe des Zuflusses zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Um diese ungünstige Auswirkung auf den Steuerpflichtigen zu vermeiden, wurde mit dem AbgÄG eine neue Zuflussfiktion geschaffen, wie sie bisher schon für Pensionsnachzahlungen bestanden hat (Erläuterungen zum AbgÄG 2005, 1187 BlgNR 22. GP).

Fakt ist, dass im gegenständlichen Fall die von Seiten des IEF auf Rechtsgrundlage eines gerichtlichen Vergleiches zur Auszahlung gebrachte Vergütung von 24.000

Euro im Rahmen bzw. als Folge des Insolvenzverfahrens der Fa. A** GmbH erfolgte. Zutreffend ist, dass ein gerichtlicher Vergleich im Lichte zivilrechtlicher Betrachtungen als Neuerungsvertrag zu qualifizieren ist; dessen ungeachtet handelt es sich aber bei der zur Auszahlung gebrachten Vergleichssumme um eine solche, die als Folge der Insolvenz des ehemaligen Arbeitgebers an den Bf zur Abgeltung seiner Ansprüche aus dem Dienstverhältnis (konkret: für Diensterfindungen) zur Auszahlung gelangte.

Wie aus der zur Vorlage gebrachten Klagsschrift vom 27.04.2015 gegen den Bescheid der IEF-Service GmbH vom 27.03.2015, AZ 0***-3/14, hervorgeht, begehrte die klagende Partei (nunmehriger Bf) für die von ihr im Rahmen des Dienstverhältnisses entwickelten und in den Jahren 2012 und 2013 beim Patentamt eingereichten Erfindungen, die Zuerkennung einer sich an "branchenüblichen Sätzen" orientierenden Vergütung iHv insgesamt 289.647 Euro. Der Kl brachte vor, dass der Insolvenzverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der A** GmbH die gegenständliche Insolvenzforderung (Vergütungen für Diensterfindungen) mit 33.258,48 Euro anerkannt habe. Der Kläger, so die Klagsschrift, sei vom 04.06.2007 bis 11.06.2014 bei der A** GmbH als Angestellter beschäftigt gewesen und sei das nämliche Dienstverhältnis per 13.06.2014 durch Austritt gem. § 25 IO beendet worden.

Wie aus der Klage hervorgeht, weigerte sich die IEF Service GmbH (bekl P) zunächst die geltend gemachten Ansprüche der kl P sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach anzuerkennen. Dies mit der Begründung, dass die geltend gemachten Ansprüche der kl P gegen deren Arbeitgeberin seit mehr als sechs Monate vor dem Stichtag fällig gewesen und aus diesem Grund präkludiert seien.

Im Laufe des Verfahrens erzielten die Streitparteien Einigung über die Höhe des Anspruchs und schlossen vor dem LG für ZRS X als Arbeits- und Sozialgericht den besagten Vergleich ab.

Für das Bundesfinanzgericht steht auf Grund der unstrittigen Sachlage fest, dass der Anspruch des Bf auf Vergütung für die von ihm entwickelten Diensterfindungen unzweifelhaft im Jahre 2014 entstanden ist. Wie der Bf (als kl P) im Verfahren vor dem LG für ZRS X in seiner Klagsschrift selbst ausführt, hatte dieser *"für einen Zeitraum vom 11.01.2014 bis 11.06.2014 eine Forderung in der Höhe von € 289.647,00 in oben genanntem Konkursverfahren aus dem Rechtsgrund der Diensterfindungsvergütung angemeldet."*

Für die Annahme, dass der Vergütungsanspruch für Diensterfindungen zukünftige Zeiträume betrifft, finden sich keine Anhaltspunkte. Aus diesem Grunde vermag auch eine analoge Anwendung jener im Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2013, 2011/15/0185, zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht, wonach etwa eine *"bedingte Kündigungsentschädigung"* erst nach Maßgabe ihres Entstehens als zugeflossen gelte, gegenständlich nicht zu tragen. Eine *"unbedingte"* Kündigungsentschädigung, die dem AN bei vorzeitigem Austritt aus wichtigem Grund gem § 29 Abs 1 und 2 AngG (§ 1162b ABGB)

für den Zeitraum von bis zu drei Monaten gebühre, fließe indes - so der VwGH - nach § 19 Abs 1 dritter Satz EStG 1988 im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses zu.

Dass im gegenständlichen Fall der Anspruch des Bf auf Vergütung seiner Dienstleistungen bei normalem Lauf der Dinge, dh ohne Eintritt einer Zahlungsunfähigkeit seiner vormaligen Dienstgeberin, nicht bereits 2014 entstanden und auch fällig gewesen wäre, lässt sich aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht erschließen.

Aufgrund der in § 19 Abs. 1 Z 2 Teilsatz 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2014 geltenden Fassung verankerten Zuflussfiktion bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren ist der Streit stehende Betrag in diesem Veranlagungsjahr zu erfassen und nicht im Jahr seines tatsächlichen Zufließens. Die genannte Bestimmung ist zwingendes Recht und lässt in Bezug auf den Zuflusszeitpunkt kein Wahlrecht zu; nämlich selbst dann nicht, wenn diese Fiktion - wie im vorliegenden Fall - im Einzelfall für den Steuerpflichtigen zu ungünstigeren steuerlichen Ergebnissen führt. Die genannte Bestimmung geht als *lex specialis* in Bezug auf den Zuflusszeitpunkt dem Regelungsregime des § 67 leg. cit., welches sich mit diversen Begünstigungstatbeständen, die bei Ausmittlung der Steuer zu beachten sind, befasst, vor.

B. Steuersatz

Die Bestimmungen des § 67 Abs. 8 bis 10 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ordnen an:

"(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

*(a) auf **gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen** beruhende Vergleichszahlungen sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen; höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbemessungsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. [...]*

(b) bis (f) [...]

*(g) **Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren** sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f betreffen, mit 6% zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.*

(9) Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. [...]

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2."

Dem Vorbringen der Amtspartei, wonach die Besteuerung der Vergleichssumme auf Grundlage des § 67 Abs. 8 lit a EStG 1988 zu erfolgen habe, kommt Berechtigung zu. Tatsache ist, dass die von Seiten der IEF GmbH zur Auszahlung gebrachte Nachzahlung aus einem im Rahmen der Regelung insolvenzrechtlicher Ansprüche abgeschlossenen gerichtlichen Vergleich zur Auszahlung gelangte.

Allgemein sollen mit der Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge vermieden werden, die in typischer Betrachtung in einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen (vgl. VwGH 15.12.1992, 91/14/0158). Die besagte Gesetzesbestimmung hat also den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten. Die darin vorgesehene Steuerfreiheit von einem Fünftel der Bezüge ist als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für den Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen zu betrachten.

Die Begünstigung der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit a EStG 1988 besteht darin, dass diese Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge zu einem Fünftel steuerfrei bleiben. Der steuerfreie Betrag ist allerdings begrenzt mit einem Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG. Das Fünftel berücksichtigt neben der Vermeidung einer Zusammenballung auch pauschal allfällige steuerfreie Zulagen und Zuschläge und sonstige Bezüge. Die restlichen vier Fünftel sind im Rahmen der Veranlagung tarifmäßig zu versteuern, wobei diese das Jahressechstel nicht erhöhen (§ 67 Abs. 10 EStG 1988).

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 unterscheiden sich in Bezug auf deren steuerliche Behandlung von Vergleichssummen nach lit a der genannten Bestimmung nur insoweit, als dass diese - soweit steuerpflichtig - einem vorläufigen Lohnsteuerabzug in Höhe von 15% unterliegen. Im Zuge der Veranlagung - bei Bezug von Insolvenzentgelt liegt gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand vor - kommt eine tarifmäßige Versteuerung zur Anwendung.

Wenn nunmehr die belangte Behörde im Rahmen der durchzuführenden Veranlagung die zur Auszahlung gebrachte Vergleichssumme nach Abzug von Pflichtbeiträgen und Aussparung des steuerfreien Fünftels mit dem laufenden Tarif belastet, so kann in dieser Vorgehensweise in Anbetracht der genannten gesetzlichen Bestimmungen keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Was die Anwendung der in § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 geregelten Begünstigungsbestimmung ("Hälftesteuersatz") anbelangt, so ist diesbezüglich folgendes festzuhalten: Nach § 37 Abs. 7 EStG steht für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 besteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu. Diese Bestimmung war vor 2016 insbesondere für Vergütungen für Dienstleistungen (vgl. § 67 Abs. 7 EStG 1988 vor StRefG 2015/16) relevant. Wurden diese teilweise nach § 67 Abs.

7 EStG 1988 besteuert, war die Anwendung des Hälftesteuersatzes (§ 38) hinsichtlich des voll zu versteuernden Teiles nicht möglich. Sind Vergütungen für Dienstleistungen aber zur Gänze zum vollen Tarif zu versteuern, weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung wegen Pensionierung, Arbeitgeberwechsel odgl. keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann im Zuge der Veranlagung der ermäßigte Steuersatz nach § 37 Abs. 1 für derartige Dienstleistungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen (JAKOM, EStG Kommentar, 7. Aufl, § 67 Tz 27).

Dieselbe Betrachtungsweise gilt auch für den vorliegenden Fall. Gegenständlich gelangte ein Teil der Bezüge auf Grundlage der in § 67 EStG 1988 verankerten Begünstigungsbestimmungen (fester Steuersatz) zur Besteuerung. Eine Anwendung des Hälftesteuersatzes für Dienstleistungen nach § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 kommt demnach aufgrund der Ausschlussnorm des § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht in Betracht.

Die ergänzenden Ausführungen des Bf in seiner Replik vom 18.04.2018 basieren auf der Annahme, dass der steuerliche Zufluss der Vergleichssumme erst im Jahre 2015 erfolgt sei. Da diese Auffassung vom erkennenden Gericht nicht geteilt wird (s. Pkt A), erweisen sich weitergehende Betrachtungen unter Zugrundelegung der vom Bf ventilierten Annahme als nicht zielführend.

C. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Einzelrichterverhandlung wurde vom Bf erstmals in seiner Replik vom 18.04.2018 gestellt.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn der Bf die Durchführung einer solchen in seiner Beschwerde oder in seinem Vorlagenantrag begehrt. Ein solches Begehren wurde in keinem der genannten Schriftsätze gestellt.

Eine Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann (ohne Rechtsanspruch einer Verfahrenspartei) dann geschehen, wenn der Einzelrichter eine solche für erforderlich erachtet. Aufgrund der hier vorliegenden Sach- und Rechtslage wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ex officio als für nicht erforderlich angesehen.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Darüber hinaus muss die Rechtsfrage über den Einzelfall hinausgehend relevant sein (VwGH 31.1.1995, 94/05/0311). Dies ist dann der Fall, wenn die Entscheidung der

Sache nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Rechtsprechung liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln (VwGH 15.9.1992, 92/05/0166).

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Juli 2018