

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vom 17. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 29. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, wann Zahlungen der IAF Service GmbH steuerlich zu erfassen sind. Im Zeitpunkt der Auszahlung (Zuflussprinzip) oder wie die Bw. meint, in jenem Zeitpunkt, in dem die Zahlungen, die geleistet werden, zufließen hätten müssen; d.h. dass das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1997 hätte aufgerollt werden müssen und nicht 2002.

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

1.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wenn auch der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens in der Berufung nicht explizit angesprochen und somit unbekämpft geblieben ist, so ist dennoch folgendes klarzustellen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Die IAF Service GmbH hat am 29.10.2003 über die im Jahre 2002 ausbezahlten Beträge einen korrigierten Lohnzettel übermittelt. Im ersten übermittelten Lohnzettel, der dem Erstbescheid zugrunde lag, war ein Betrag von € 54,98 statt richtig und wie im korrigierten Lohnzettel enthalten € 5498,00 ausgewiesen. Es lag daher im Zeitpunkt der Bescheiderlassung eine bereits existente Tatsache vor, die erst nach Bescheiderlassung für die Finanzbehörde neu hervorgekommen ist. Damit ist ein tauglicher Wiederaufnahmegrund gegeben, der geeignet ist, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Im vorliegenden Fall war die Wiederaufnahme des Verfahrens unter dem Gesichtspunkt der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Recht verfügt worden, zumal weder die steuerliche Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes als absolut geringfügig anzusehen ist noch ein Missverhältnis zwischen dem Wiederaufnahmegrund und seinen steuerlichen Auswirkungen besteht.

2.) Zufluss der Zahlung der IAF Service GmbH:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Entsprechend der Bestimmung des § 2 Abs. 3 unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter diese Bestimmung ist somit, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger deshalb zukommt, weil er in einem Dienstverhältnis steht. Die Fassung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 ist eine sehr weite; sie erfasst auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 25 Tz 3).

Bezüge der Arbeitnehmer nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl 324/1977, sind Arbeitslohn (siehe Hofstätter/Reichel, aaO, § 25 Tz 4).

Nach § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f 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 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 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung hat bei Auszahlung von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeldfonds die auszahlende Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist die bei der Ermittlung des Auszahlungsbetrages gemäß § 67 Abs. 8 lit g berechnete Lohnsteuer, soweit sie nicht auf Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit e oder f entfällt, als anrechenbare Lohnsteuer auszuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Sowohl die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit g EStG 1988 als auch die des § 69 Abs. 6 EStG 1988 befinden sich im 5. Teil des Einkommensteuergesetzes mit dem Titel "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)". Daraus - und aus der Tatsache, dass in beiden Bestimmungen von "Lohnsteuer" gesprochen wird - ist nach Ansicht der Behörde der Schluss zu ziehen, dass die Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldfonds im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anfallen und daher unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu subsumieren sind.

Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt aber nach § 19 EStG 1988, was bedeutet, dass sie im Jahr des Zufließens zu erfassen sind (vgl. Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 25 Tz 4; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 4).

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen im jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen sind dann zugeflossen, wenn man über diese rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.

Laut Lohnzettel der zuständigen Geschäftsstelle der IAF-Service GmbH wurde Ihnen im Jahre 2002 Insolvenzausfallgeld in Höhe von € 8.330,00 zuerkannt und ausbezahlt. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht wird bei Geldbeträgen regelmäßig mit der Gutschrift auf dem Konto des Empfängers erlangt allenfalls mit tatsächlicher Übergabe des Geldbetrages.

Auf Grund des im Jahr 2002 zuerkannten und zugeflossenen Insolvenzausfallgeldes wurde von der auszahlenden Stelle der IAF-Service GmbH zu Recht gemäß § 69 Abs.6 EStG 1988 ein Lohnzettel zur Übermittlung an das zuständige Finanzamt ausgestellt und das Insolvenzausfallgeld bei der Einkommensermittlung für das Jahr 2002 berücksichtigt.

Mag auch die endgültige Zuerkennung des Insolvenzausfallgeldes im Jahr 2002 – also fünf Jahren nach dem tatsächlichen Entgeltsausfall mit Unannehmlichkeiten und erheblichem Zeitaufwand, wie im Vorlageantrag ausgeführt, verbunden gewesen sein, so ändert dies nichts daran, dass das Insolvenzausfallgeld erst 2002 zugeflossen ist und daher nach der gesetzlichen Vorschrift des § 19 Abs.1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2002 berücksichtigt werden muss.

Dass der angefochtene Bescheid zurecht ergangen ist, ist auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.7.2002, 2001/14/0105, ersichtlich. Dort hat der VwGH zur Frage des Zuflusses von nachträglichen Lohnzahlungen aufgrund eines Arbeitsprozesses ausgeführt, dass der Besteuerung nicht ein fiktiver (im vorliegenden Falle die Zurechnung der Einkünfte ins Jahr 1997 wie von der Berufungswerberin begehrte) sondern der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt (Zufluss im Jahre 2002) zu Grunde zu legen ist.

Salzburg, am 11. Oktober 2004