

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1, L2, im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch W, über die Beschwerde vom 14.06.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17.05.2013, St.Nr. xxx/xxxx, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, in der Sitzung am 06.06.2018, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog im Jahr 2009 unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis bei der X GmbH. Über das Vermögen der X GmbH wurde am 18.2.2010 der Konkurs eröffnet. Die Bf. ist am 8.7.2010 gemäß § 25 Konkursordnung aus dem Dienstverhältnis ausgetreten.

Mit Bescheid vom 17.5.2013 (Arbeitnehmerveranlagung) setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 fest. Hierbei wurden unter anderem Einkünfte aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds in Höhe von EUR 30.613,95 angesetzt.

Die Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung (nunmehr: Beschwerde) mit folgender Begründung:

Bei der Zusammenrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus den einzelnen Lohnzetteln sei insofern ein Fehler passiert, als dass im Gesamtbetrag der Einkünfte Bezüge aus dem Insolvenz-Entgelt-Fonds in der Höhe von EUR 30.613,95 (KZ 245) in den Gesamtbetrag der Einkünfte eingerechnet worden seien. Dies sei aber unrichtig, da ihr diese Bezüge aus der Abwicklung der Insolvenz ihres ehemaligen Arbeitgebers nicht im Jahr 2009, sondern erst im Jahr 2011 zugeflossen seien und daher die Hinzurechnung der Einkünfte im Jahr 2009 gemäß § 19 EStG nicht richtig sei.

Es ergebe sich dadurch eine im Jahr 2009 ungerechtfertigte Kumulierung der Einkünfte und müsste richtigerweise die Hinzurechnung der Einkünfte des Insolvenzfonds eigentlich für das Jahr 2011 erfolgen.

Da ihr eine Berichtigung des Lohnzettels nicht möglich sei, könne diese nur durch Einspielung eines neuen Lohnzettels in das Finanzonline System erfolgen, sodass der Bescheid aus diesem Grund auch von Amtswegen zu berichtigen wäre, da die Zurechnung der Einkünfte in das Jahr 2009 nicht dem Zufluss-Abfluss-Prinzip gemäß § 19 EStG, welches für außerbetriebliche Einkunftsarten und demnach auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit maßgeblich sei, entspreche.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1.8.2013 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (einmalige Bezüge fallen nicht darunter), 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.

Auch wenn die Auszahlung des IEF erst im Kalenderjahr 2011 erfolgte, entstand der Anspruch aber im Jahr 2009, daher ist die Übermittlung der Bezüge vom IEF-Service in das Kalenderjahr 2009 zuzurechnen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.“

Die Bf. stellte gegen die Berufungsvorentscheidung einen Vorlageantrag, in welchem Folgendes ausgeführt ist:

„Zur Begründung wird zunächst auf unser Vorbringen in der Berufung vom 14.06.2013 verwiesen.

Hinsichtlich der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zum 01.08.2013 wird ergänzend Folgendes mitgeteilt:

*Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 01.08.2013 ist rechtlich verfehlt. Die in der Bescheidbegründung zitierte Regelung des § 19 Abs. 1, wonach 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 („kurze Zeit“ Regel) ist für den gegenständlichen Fall **nicht anwendbar**. Die Einkünfte, welche über den Insolvenzfonds ausbezahlt worden sind, sind nicht zeitlich knapp nach dem Jahr 2009 ausbezahlt worden sondern im Jahr 2011. Die gegenständliche „kurze Zeitregelung“ des § 19 ist daher in keinsten Weise auf den vorliegenden Fall anwendbar.*

Ebenso nicht anwendbar ist die im zweiten Absatz der Begründung zur Berufungsvorentscheidung angeführte Regelung, wonach Nachzahlungen von Pensionen sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch

besteht. Gerade bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten, zu denen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wohl jedenfalls zählen, gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Warum gerade für die Auszahlung eines rückständigen Lohnes, welcher über den Insolvenzfonds ausbezahlt wird nun mehr abweichend das Anspruchsprinzip, das lediglich bei der Gebietskrankenkasse, jedoch nicht im Einkommensteuerrecht im Falle der außerbetrieblichen Einkunftsarten gilt, Geltung haben soll, ist nicht erklärlich. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Bescheidbegründung auch keine diesbezügliche gesetzliche Regelung, keine Angabe eines Paragraphen bzw. Randzahl der Einkommensteuerrichtlinien dazu benennt.

Im Übrigen würde diese Rechtsansicht auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das der Einkommensteuer zugrunde liegt widersprechen, da die Abgabepflichtige ganz offensichtlich im Jahr 2009 durch die Nichtauszahlung des Gehaltes in Folge Konkurs des Dienstgebers eben kein Geld erhalten hat und daher in wirtschaftliche Not geriet. Dieser Nachteil wurde erst zeitlich im Jahr 2011 ausgeglichen und nicht bereits 2009. Warum gerade in diesem Fall das Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht zur Anwendung kommen sollte, sondern rückwirkend eine Fiktion von zugeflossenen Einnahmen für das Jahr 2009 schlagend werden sollte, vermag die Bescheidbegründung ebenfalls nicht plausibel zu rechtfertigen. Gerade die wirtschaftliche Notsituation im Jahr 2009 kann nicht zu Lasten der Abgabepflichtigen ausgelegt werden, widerspricht dies doch dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Pflichtige war schlichtweg im Jahr 2009 weniger leistungsfähig.

Ganz allgemein zu sagen ist, dass die von der Behörde zur Berufungsvorentscheidung dargebrachte Begründung in jedem Fall diesem Grundprinzip der Einkommensteuer widerspricht, da sie ungerechtfertigt eine Kumulierung der Einkünfte im Jahr 2009 annimmt, die aber tatsächlich im Jahr 2009 nicht gegeben war. Sowohl die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips und die rechtlich verfehlte Rechtfertigung durch das Zufluss-Abfluss-Prinzip mit Begründung der „kurze Zeit“ Regel, die allenfalls einen knappen Zufluss im Jahr 2010 rechtfertigen würde (Zufluss durch den Insolvenzfonds war erst im Jahr 2011!!!) sowie die Anwendung des Anspruchsprinzips und damit die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips führen dazu, dass dem Bescheid jedenfalls Rechtswidrigkeit anhaftet.

Es wird daher höflich ersucht, gemäß dem Antrag in der Berufung vom 14.06.2013 aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die erst im Jahr 2011 zugeflossenen Einkünfte aus dem Insolvenzentgelt in Höhe von EUR 30.613,95 aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte auszuscheiden.“

Nach der Aktenlage wurden dem Finanzamt vom Insolvenz-Entgelt-Fonds im Jahr 2011 ein Lohnzettel für das Jahr 2009 mit Einkünften in Höhe von EUR 30.613,95 (KZ 245) sowie drei Lohnzettel für das Jahr 2010 mit Einkünften in Höhe von EUR 5.763,93 (KZ 245), EUR 5.322,57 (KZ 245) und EUR 8,02 (KZ 245) übermittelt.

Nach einer vom Finanzamt durchgeführten IESG-Abfrage setzen sich die vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ausbezahlten Bezüge wie folgt zusammen:

- Laufendes Entgelt für die Monate August bis Dezember 2009, Jänner 2010 und den Zeitraum 1.2.2010 - 18.2.2010,
- Urlaubszuschuss für den Zeitraum 1.1.2010 - 18.2.2010,
- Weihnachtsremuneration für den Zeitraum 1.1.2010 - 18.2.2010,
- Kündigungsentschädigungen für die Zeiträume 9.7.2010 - 31.7.2010 und 1.8.2010 - 15.8.2010,
- Urlaubersatzleistung für 36 Werktage,
- Zinsen und diverse Kosten.

Der Vergleich der vom Insolvenz-Entgelt-Fonds übermittelten Lohnzettel mit den Details der IESG-Abfrage zeigt, dass im Lohnzettel für 2009 – und somit in den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid 2009 – das laufende Entgelt für die Monate August bis Dezember 2009 erfasst ist. Die übrigen vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ausbezahlten Bezüge sind in den Lohnzetteln für 2010 erfasst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 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, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. 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.

Grundsätzlich sind Nachzahlungen für vergangene Veranlagungszeiträume nicht diesen (zu denen sie wirtschaftlich gehören), sondern dem Jahr des Zuflusses zuzuordnen. Neben der Ausnahme für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bestehen jedoch weitere Ausnahmen vom Zuflussprinzip, unter anderem für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren.

Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt vielfach nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Bis 2005 war mangels einer anderslautenden gesetzlichen Regelung Insolvenz-Ausfallgeld in dem Kalenderjahr der Einkommensteuer zu unterwerfen, in dem es zugeflossen ist. Dies galt auch für Nachzahlungen für vergangene Kalenderjahre. Dies führte bis zum AbgÄG 2005 auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachforderungen, wenn

der Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt war und neben den laufenden Bezügen durch den neuen Arbeitgeber auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern hatte, während im Insolvenzjahr keine oder geringere steuerpflichtige Einkünfte vorlagen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren werden daher seit dem AbgÄG 2005 – wie Pensionsnachzahlungen – dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem der Anspruch entstanden ist. Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes sind somit seit 2006 in dem Jahr zu erfassen, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist (vgl. ErläutRV AbgÄG 2005). Die Regelung gilt für Konkurse, die nach dem 31. 12. 2005 eröffnet wurden (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 13. EL § 19 Anm 35b).

Im vorliegenden Fall ist die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers Mitte 2009 eingetreten. Die Bf. erhielt ab August 2009 ihr Gehalt nicht mehr ausbezahlt. Sie erhielt dafür im Jahr 2011 (Ersatz)Zahlungen in Form von Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG. Diese sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem der Anspruch entstanden ist. Da der Anspruch auf das laufende Entgelt für die Monate August bis Dezember 2009 im Jahr 2009 entstanden ist, wurden die strittigen Einkünfte in Höhe von EUR 30.613,95 zu Recht im Einkommensteuerbescheid 2009 erfasst.

Der Anspruch auf die übrigen vom Insolvenz-Entgelt-Fonds ausbezahlten Bezüge ist hingegen im Jahr 2010 entstanden. Die betreffenden Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds sind somit zu Recht in den Lohnzetteln für 2010 erfasst und wurden im Einkommensteuerbescheid 2009 auch nicht berücksichtigt.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da sich die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage klar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 7. Juni 2018

