



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 7. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2006 sind der Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2008 zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war seit September 2001 als Bauleiter beim Baukonzern S beschäftigt und erzielte als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom 24. November 2006 bis 1. Juli 2007 war er wegen Krankheit arbeitsunfähig. Während des Krankenstandes wurde das Dienstverhältnis durch Kündigung des Bw mit Ende des Jahres 2006 aufgelöst. Der Bruttobezug in der „Verdienstabrechnung“ (Gehaltsabrechnung) für den Abrechnungsmonat Dezember 2006 betrug insgesamt 35.417,53 €. Darin enthalten ist ua eine „Urlaubersatzleistung“ (einschließlich anteiliger Sonderzahlung) von 18.129,75 €, ein

„Urlaubszuschuss“ von 4.558,41 € und ein als „div. Prämien“ bezeichneter Betrag von 3.000 €. Vom Nettoeinkommen von 20.453,13 € wurde dem Bw nach Abzug von Akontozahlungen, einer Auszahlungskorrektur aus einem Vormonat und einem SV-Abzug für weiterversicherte Monate von insgesamt 12.590,42 €, am 10. Jänner 2007 mit Valute 11. Jänner 2007 ein Restbetrag von 7.862,71 € auf sein Bankkonto gutgeschrieben. Die Bemessungsgrundlagen für den Abrechnungszeitraum Dezember 2006 sowie die darin enthaltene Lohnsteuer von insgesamt 14.289,40 € (LSt-lfd. Bezüge: 14:134,73 €; LSt-SZ: 154,67 €) wurde vom Arbeitgeber im Jahreslohnzettel für das Jahr 2006 miterfasst.

Die in dieser Gehaltsabrechnung für Dezember 2006 enthaltene Urlaubersatzleistung betraf einen unverbrauchten Urlaub von 74 Werktagen. Die 74 Werktage entsprechen dem Zeitraum von 1. Jänner 2007 bis 15. April 2007 in der der Anspruch des Bw auf Krankengeld ruhte. Für die restliche Zeit seines Krankenstandes von 16. April 2007 bis 1. Juli 2007 bezog der Bw Krankengeld von der Tiroler Gebietskrankenkasse.

Gegen den am 26. Juli 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, in dem das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend dem für dieses Jahr übermittelten Jahreslohnzettel angesetzt hat, erhob der Bw mit Schreiben vom 7. August 2007 Berufung. Darin führt er zusammengefasst aus, mit 31. Dezember 2006 habe er sein Dienstverhältnis bei der Fa. S Bau-GmbH im laufenden Krankenstand beendet. Der Krankenstand habe vom 24. November 2006 bis 1. Juli 2007 gedauert. Der per 11. Jänner 2007 für 74,5 Tage ausbezahlte Resturlaub (einschließlich des Urlaubszuschusses) von insgesamt 22.688,16 € stelle keine regelmäßige Auszahlung, die dem Vormonat zuzurechnen sei, dar. Diese Auszahlung stelle eine Ersatzleistung zu seinem Krankenstand dar, da ihm erst ab 16. April 2007 das fortlaufende Krankengeld ausbezahlt worden sei. Im Einkommensteuerbescheid für 2006 wären daher nur die laufenden Bezüge bis zum 31. Dezember 2006 zu berücksichtigen. Auch die Erfolgsprämie (Einmalzahlung) über 3.000 €, die ebenfalls mit 11. Jänner 2007 zur Auszahlung gelangt sei, stelle keine regelmäßige Auszahlung dar und könne somit nicht dem Vormonat zugerechnet werden. Dieser Betrag sei ebenfalls erst in der Einkommensteuererklärung für 2007 zu erfassen. Der „ungültige“ Lohnzettel und Beitragsgrundlagennachweis für 2006 werde von der Fa. S Bau-GmbH berichtigt und nachgereicht.

In einer ergänzenden Eingabe vom 20. September 2006 teilte der Bw dem Finanzamt mit, die Fa. S sei nicht bereit, den Lohnzettel für das Jahr 2006 zu berichtigen. Er könne seinen ehemaligen Arbeitgeber nicht zwingen, einen berichtigten Lohnzettel auszustellen. Er sei aber nach einer Rücksprache mit dem zuständigen Referenten des Finanzamtes in seiner Meinung

bestärkt worden, dass die Urlaubersatzleistung, die er für den Zeitraum vom 1. Jänner 2007 bis 15. April 2007 erhalten habe, im Jahr 2007 zu versteuern sei. Dies insbesondere deswegen, weil die Auszahlung am 11. Jänner 2007 erfolgt sei und auch die Lohnsteuerrichtlinien, RZ 1221a dafür sprächen. Die zu Unrecht im Jahr 2006 versteuerten Bezüge würden sich wie folgt zusammensetzen:

Urlaubersatzleistung laufend:	15.540,00 €
Urlaubersatzleistung SZ:	2.589,75 €
abzüglich Sozialversicherung laufend:	-1.978,94 €
abzüglich Sozialversicherung SZ:	<u>-440,26 €</u>
Gesamtsumme:	15.710,55 €

Zusammen mit dem Urlaubszuschuss von 4.558,41 € und der Prämie von 3.000 €, die ebenfalls als unregelmäßige Bezüge anzusehen seien und die er ebenfalls am 11. Jänner 2007 erhalten habe, ergebe sich für 2006 eine Berichtigung der steuerpflichtigen Bezüge von 23.268,96 €.

Mit Schreiben vom 29. April 2008 ersuchte das Finanzamt Innsbruck das Finanzamt Linz, in dessen örtlichen Zuständigkeitsbereich die Fa. S Bau-GmbH ihren Sitz hat, um Überprüfung und gegebenenfalls um Veranlassung einer entsprechenden Berichtigung des Jahreslohnzettels des Bw für das Jahr 2006.

Das Finanzamt Linz teilte dem Finanzamt Innsbruck mit Schreiben vom 2. Juni 2008 mit, eine Überprüfung des Lohnkontos bei der Fa. S Bau-GmbH habe ergeben, dass der der Finanzverwaltung übermittelte Lohnzettel korrekt erstellt worden sei und daher nach Ansicht des Finanzamtes Linz kein Anlass für eine Berichtigung des Lohnzettels bestehe.

Nach weiteren Erörterungen der Sach- und Rechtslage zwischen dem Bw und den zuständigen Referenten des Finanzamtes führte der Bw in einem Schreiben vom 21. August 2008 ergänzend aus, aus mehreren Gründen käme das in § 19 EStG normierte Zuflussprinzip in seinem Fall nicht zur Anwendung. Gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz werde gefordert, dass es sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen handeln müsse, um kurze Zeit nach dem Ende des Kalenderjahres zugeflossene Einnahmen, diesem Jahr zuordnen zu können. Das sei aber bei einer Urlaubersatzleistung, wie auch der Einmalprämie nicht der Fall, da sie bezogen auf ein Dienstverhältnis auch nur einmal, nämlich bei der Beendigung des Dienstverhältnisses, ausbezahlt würden. Die Auszahlung einer Urlaubsabfindung (Urlaubersatzleistung) sei während eines aufrechten Dienstverhältnisses arbeitsrechtlich nicht möglich. Weiters werde in § 19 Abs. 1 zweiter Satz ausgeführt, dass die Lohnzahlung jenem Jahr zugeordnet werden soll, zu dem sie wirtschaftlich gehöre. In seinem Fall betreffe die

Urlaubersatzleistung eindeutig die Urlaubstage für das Jahr 2007, nämlich für die Zeit ab dem 1. Jänner 2007. Es sei unbestritten, dass sein Krankengeld, das er ab 1. Jänner 2007 bekommen hätte, durch die Zahlung der Urlaubersatzleistung gehemmt gewesen sei. Somit sei der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Jahr 2007 eindeutig gegeben.

In § 19 EStG werde weiters bestimmt, dass die Lohnsteuer im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten sei. In seinem Fall sei die Zahlung im Jänner 2007 erfolgt, sodass auch diese Bestimmung erfüllt sei. Zwar mögen die Lohnsteuerrichtlinien hier eine gewisse Toleranzfrist von bis zu 15 Tagen vorsehen, die sei aber nicht eindeutig bestimmt. Außerdem verweise er auf die Vorgehensweise der Krankenversicherungsträger, die bei Bezug von Wochengeld oder Krankengeld die Lohnzettel erst für jenes Jahr ausstellen würden, in dem sie die tatsächliche Zahlung geleistet haben.

In der Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2008, in der auf Antrag des Bw bisher nicht geltend gemachte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Miteigentumsgemeinschaft berücksichtigt worden sind, wies das Finanzamt die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung ab, eine Korrektur des Lohnzettels sei nicht durchzuführen und die strittigen Bezüge, die am 10. bzw. 11. Jänner 2007 ausbezahlt worden seien, würden im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 noch im Jahr 2006 als bezogen gelten.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2008 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die mit dem Dezembergehalt 2006 ausbezahlte oben angeführte Urlaubersatzleistung, der Urlaubszuschuss und die Einmalprämie steuerlich dem Jahr 2006 oder dem Jahr 2007 zuzurechnen sind.

Der Bw vertritt die Ansicht die vom ehemaligen Arbeitgeber in der Gehaltsabrechnung für den Monat Dezember 2006 ausgewiesene Urlaubersatzleistung und der Urlaubszuschuss sei wirtschaftlich dem Jahr 2007 zuzurechnen, weil sie eindeutig die Urlaubstage ab 1. Jänner 2007 betreffen, da sein Anspruch auf Krankengeld, das er ab dem 1. Jänner 2007 bekommen hätte, durch die Zahlung der Urlaubersatzleistung gehemmt gewesen sei. Die Urlaubersatzleistung und der Urlaubszuschuss wären daher erst im Lohnzettel für das Jahr 2007 auszuweisen gewesen.

2) Gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 sind Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlung gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung.

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1998 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Gemäß § 10 Abs. 1 erster Satz Urlaubsgesetz (UrlG) gebührt dem Arbeitnehmer für das Urlaubsjahr, in dem das Arbeitsverhältnis endet, **zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses** eine Ersatzleistung als Abgeltung für den der Dauer der Dienstzeit in diesem Urlaubsjahr im Verhältnis zum gesamten Urlaubsjahr entsprechenden Urlaub.

Die Pflichtversicherung von Dienstnehmern endet nach § 11 Abs. 1 Satz 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) in der Regel mit dem Ende des Beschäftigungsverhältnisses. Fällt jedoch der Zeitpunkt, an dem der Anspruch auf Entgelt endet, nicht mit dem Zeitpunkt des Endes des Beschäftigungsverhältnisses zusammen, so erlischt die Pflichtversicherung mit dem Ende des Entgeltanspruchs. Unter anderem wird im Abs. 2 des § 11 ASVG normiert, dass die Pflichtversicherung für die Zeit des Bezuges einer Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung) weiter besteht.

Nach § 143 Abs. 1 Z 4 ASVG ruht der Anspruch auf Krankengeld solange der Versicherte auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen Anspruch auf Weiterleistung von mehr

als 50% der vollen Geld- und Sachbezüge (§ 49 Abs. 1) vor dem Eintritt der Arbeitsunfähigkeit hat.

3) Bezüge von Urlaubersatzleistungen werden sozialversicherungsrechtlich als beitragspflichtiges Entgelt nach § 49 Abs. 1 und 2 ASVG behandelt und führen damit zu einer entsprechenden Verlängerung des Pflichtversicherungsverhältnisses und dadurch zum Ruhen eines Krankengeldanspruchs nach § 143 Abs. 1 Z 3 ASVG wegen Anspruchs auf Weiterleistung von mehr als der Hälfte des Geldbezuges vor dem Eintritt der Arbeitsunfähigkeit (vgl. OGH 04.11.1997, 10 Ob S 353/97b ; OGH 10.07.2001, 10 ObS 164/01t, ARD 5293/14/2002).

Hierbei handelt es sich aber um eine rein sozialversicherungsrechtliche Regelung, nach der die Pflichtversicherung für den Zeitraum weiter besteht, der verstrichen wäre, hätte der Dienstnehmer den Urlaub im Anschluss an das Dienstverhältnis konsumiert. Die Urlaubersatzleistung führt somit dazu, dass das Pflichtversicherungsverhältnis über das Ende des Arbeitsverhältnisses hinaus eine bestimmte Zeit andauert. Dies vermag aber nichts daran zu ändern, dass der Dienstnehmer in dieser Zeit keinen Anspruch mehr auf periodisch (monatlich, wöchentlich) anfallende Zahlungen aus dem bereits aufgelösten Arbeitsverhältnis hat.

4) Bei der dem Bw gewährten Urlaubersatzleistung handelt es sich auch nicht wie der Bw offensichtlich meint, um eine Vorauszahlung für die Zeit in der sein Krankengeldanspruch im Jahr 2007 gehemmt war, sondern um einen Leistungsanspruch den der Bw während seines aufrechten Dienstverhältnisses bereits erworben hat.

Arbeitsrechtlich ist die Urlaubersatzleistung als Entgelt für bereits geleistete Arbeiten anzusehen, das nach § 11 Abs. 1 Satz 1 UrlG zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig wird (OGH 10 Ob S 233/97f v. 12.08.1997), unabhängig davon, ob diese Ersatzleistung sozialversicherungsrechtlich zu einer Verlängerung der Pflichtversicherung mit der damit verbunden Hemmung des Krankengeldanspruches führt. Der Bw hatte daher mit Auflösung seines Arbeitsverhältnisses am 31. Dezember 2006 Anspruch auf die ihm ausbezahlte Urlaubersatzleistung.

5) Wie oben aus § 77 Abs. 1 EStG hervorgeht, knüpft der Begriff des Lohnzahlungszeitraumes an eine tatsächliche Beschäftigung und nicht an einen sozialversicherungsrechtlichen Versicherungszeitraum an. Zudem hat der Arbeitgeber nach der oben zitierten Gesetzesbestimmung in § 78 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten, zu der auch Urlaubersatzleistungen, aber auch der

Urlaubszuschuss und die Einmalprämie gehören. Auch nach § 67 Abs. 8 lit. d EStG sind Urlaubersatzleistungen im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Die Auszahlung des Restbetrages des Monatsbezuges für Dezember 2006 von 7.862,71 € erfolgte nach Abzug der bereits in Dezember 2006 vorgenommenen Akontozahlungen zwar erst am 10. bzw. 11. Jänner 2007, wie aber aus dem oben zitierten § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG hervorgeht, ist die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend erst zu Beginn des Folgemonats, spätestens bis zum 15. Tag des Folgemonats ausbezahlt werden, noch für den vorangegangenen Monat einzubehalten und abzuführen.

Zwar bestimmt § 67 Abs. 8 lit. d EStG, dass Urlaubersatzleistungen im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Bestimmung nach § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG auch auf die die oben angeführten Urlaubersatzleistung, den Urlaubszuschuss und die Einmalprämie anzuwenden, die im gegenständlichen Fall gemeinsam mit dem Monatsbezug für Dezember 2006 abgerechnet und zur Auszahlung gebracht wurden.

6) Für diese Ansicht spricht auch der in § 79 EStG mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl I 2007/99 (wirksam ab 29.12.2007), eingeführte Absatz 2, der bestimmt, dass die Lohnsteuer von Bezügen für das Vorjahr, die nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt werden, noch als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen ist.

Wie aus der Regierungsvorlage (unter Ziele und Lösungen, aber auch in den Erläuterungen) zu dieser Bestimmung zu entnehmen ist, soll die Frist zur Abfuhr der Lohnsteuer für Bezüge, die das Vorjahr betreffen und die nach dem 15. Jänner bis 15. Februar ausbezahlt werden, verlängert werden. Damit werde gewährleistet, dass die in den Jahreslohnzettel ausgewiesene Lohnsteuer mit jener, die für das Kalenderjahr abgeführt wurde, übereinstimme.

Der Zweck der Regelung steht damit unzweifelhaft fest. Der Gesetzgeber wollte damit erreichen, dass die Lohnsteuer von Lohnzahlungen, die das Vorjahr betreffen und bis zum 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt werden, noch dem Vorjahr zugerechnet wird.

Dabei geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass nach der bereits bisherigen Bestimmung in § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG, die Lohnsteuer für Bezüge des Vorjahres, soweit sie bis zum 15. Jänner des Folgejahres ausbezahlt werden, jedenfalls (unabhängig davon, ob sie regelmäßig wiederkehrend anfallen) dem Vorjahr zuzuordnen ist und daher die entsprechende Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Lohnsteuer im Jahreslohnzettel des Vorjahres auszuweisen sind.

7) Eine andere Auslegung würde dem Zweck dieser Bestimmung widersprechen. Bei einer wörtlichen Interpretation des § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG wäre die Lohnsteuer von nicht regelmäßig wiederkehrenden Bezügen, die das Vorjahr betreffen und im Folgejahr bis zum 15. Jänner ausbezahlt werden, dem Folgejahr zuzurechnen; hingegen wären diese Bezüge, wenn sie im Zeitraum vom 16. Jänner bis 15. Februar des Folgejahres ausbezahlt werden, dem Vorjahr zuzurechnen. Eine solche Lösung, nach der nicht regelmäßig wiederkehrende Lohnzahlungen des Vorjahres bei Zahlung innerhalb der ersten 15 Tage des Folgejahres dem Folgejahr und bei Zahlung im darauf folgenden Zeitraum von einem Monat, dem Vorjahr zuzurechnen sind, entspricht aber zweifelsfrei nicht dem Zweck dieser Regelung. Entsprechend der Zielsetzung des Gesetzgebers ist daher der teleologische Interpretation der Regelung im § 79 Abs. 1 Satz 2 EStG der Vorzug zu geben.

Die gesamte Lohnsteuer der Gehaltsabrechnung für Dezember 2006, deren Restbetrag dem Bw erst zu Beginn des Jahres 2007 ausbezahlt worden ist, ist daher vom ehemaligen Arbeitgeber zu Recht noch für Dezember 2006 einbehalten worden. Insofern wird die Auffassung des Finanzamtes geteilt, dass im Jahreslohnzettel für 2006 diese strittigen Beträge zu Recht miterfasst worden sind und daher entgegen der Ansicht des Bw kein Anlass für eine Berichtigung des strittigen Jahreslohnzettels bestand.

8) Der Bw stützt seine Ansicht, wonach die hier strittigen Bezugsteile erst im Jahr 2007, dem Jahr des Zuflusses, der Besteuerung zu unterziehen seien auch darauf, dass § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 hier nicht zur Anwendung komme, weil diese Bezugsteile auch wirtschaftlich dem Jahr 2007 zuzuordnen seien und es sich auch nicht um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen handle.

Grundsätzlich sind nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Davon abweichend gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Als kurze Zeit vor oder nach Beendigung des Kalenderjahres ist im Hinblick auf § 79 Abs. 1 EStG 1988 eine Zeitspanne von bis zu 15 Tagen anzusehen (vgl. Jakom/*Baldauf*, EStG¹ § 19 Rz 20).

Mit dieser Regelung sollen Zufälligkeiten in der Besteuerung (Progressionsverschiebungen) vermieden werden, die sich ansonsten aus geringfügigen Zahlungsverzögerungen kurz vor oder nach dem Jahreswechsel ergeben würden. Diesem Zweck entsprechend, muss die

Zahlung mit Ende des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, fällig sein (Jakom/*Baldauf*, EStG¹ § 19 Rz 17; *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Rz 49).

9) Die Gehaltszahlung für Dezember 2006, die dem Bw am 10. Jänner 2007 auf seinem Bankkonto gutgeschrieben worden ist, ist jedenfalls als kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres im Sinne der oben angeführten Bestimmung anzusehen. Auch sind die hier strittigen Vergütungen wirtschaftlich dem Jahr 2006 zuzurechnen.

Das Urlaubsentgelt, welches dem Arbeitnehmer bei aufrechtem Dienstverhältnis zusteht, gebührt aufgrund des § 10 UrlG auch dann, wenn der Arbeitnehmer seinen Urlaub bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht (vollständig) konsumiert hat. Damit wird der Arbeitnehmer, der vor dem Verbrauch seinesurlaubes aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet, jenem Arbeitnehmer (teilweise) gleichgestellt, der bereits vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses seinen Urlaub konsumiert hat. Der durch § 6 UrlG dem Arbeitnehmer eingeräumte Anspruch auf das regelmäßige Entgelt für den Zeitraum desurlaubes besteht sohin auch dann, wenn es wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zum Verbrauch desurlaubes kommt.

Das Urlaubsentgelt wird in Form einer Urlaubsabfindung gewährt, weil der Arbeitnehmer während des aufrechten Dienstverhältnisses das Urlaubsentgelt mangels Urlaubskonsumation nicht bezogen hat. Der Arbeitnehmer hat, obwohl der Anspruch auf Urlaub (idR mit Beginn des Arbeitsjahres) bereits entstanden ist, diesen nicht verbraucht und daher das Urlaubsentgelt noch nicht angesprochen (vgl. VwGH 22.04.1999, 99/15/0065).

Nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt stellt die vom Bw bezogene Urlaubsabfindung somit eine Zahlung des im Jahr 2006 (bzw. bereits in den Vorjahren) entstandenen Urlaubsentgeltes dar. Entgegen der Ansicht des Bw ist daher die ihm ausbezahlte Urlaubsabfindung, die als Vergütung für unverbrauchten Urlaub anzusehen ist und bei Ausscheiden des Bw aus dem Dienstverhältnis zum 31. Dezember 2006 fällig war, wirtschaftlich nicht wie behauptet dem Jahr 2007 sondern dem abgelaufenen Jahr 2006 zuzuordnen.

10) Ebenso ist der Urlaubszuschuss von 4.558,41 € und die Prämie von 3.000 € wirtschaftlich dem Jahr 2006 zuzuordnen. Beim Urlaubszuschuss handelt es sich nach § 12 Z 2 des Kollektivvertrages für Angestellte der Baugewerbe und der Bauindustrie um den 14. Monatsgehalt, der allen Angestellten neben dem 13. Monatsgehalt (Weihnachtsgeld) einmal im jeden Kalenderjahr gebührt. Der Urlaubszuschuss, der spätestens mit Ende des Jahres 2006 fällig ist, ist daher auch wirtschaftlich zweifelsfrei dem Jahr 2006 zuzuordnen.

11) Die Prämie von 3.000 €, die - wie eine Anfrage beim ehemaligen Arbeitgeber des Bw ergeben hat – für im Jahr 2006 besonders erfolgreich abgeschlossene Bauprojekte gewährt worden ist, ist ebenso dem Jahr 2006 zuzuordnen. Die hier in der „Verdienstabrechnung“ für Dezember 2006 enthaltenen strittigen Gehaltsteile waren daher wirtschaftlich unzweifelhaft dem Jahr 2006 zuzurechnen.

12) Auch der Einwand des Bw, wonach es sich bei den strittigen Beträgen nicht um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen handle, sodass die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung komme, vermag nicht zu überzeugen.

Hinsichtlich der Urlaubersatzleistung ist darauf zu verweisen, dass sie dem Urlaubsgeld entspricht, also der regelmäßigen Entlohnung für einen bestimmten Zeitraum, auch wenn sie als Abgeltung des Anspruchs auf Urlaubsentgelt, nur bei der Auflösung des Arbeitsverhältnisses anfällt (vgl. VwGH 22.04.1999. 99/15/0065). Auch handelt es sich beim Urlaubszuschuss, der nach den oben angeführten Kollektivvertrag jeden Angestellten des Baugewerbes als 14. Monatsgehalt einmal in jedem Kalenderjahr gebührt, um eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme im Sinne des § 19 EStG 1988 (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/11/0320).

13) Abgesehen davon, ist für die Frage, ob es sich um regelmäßig wiederkehrende Zahlungen im Sinne des § 19 EStG handelt, auf die Gleichartigkeit der Zahlung und nicht auf die einzelnen Zahlungsbestandteile abzustellen. So gelten etwa Lohn- und Gehaltszahlungen, Mieten udg. als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, selbst wenn sie in den einzelnen Abrechnungsperioden unterschiedlich hoch sind (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Rz 45). Im gegenständlichen Fall handelt es sich um das monatlich ausbezahlte Gehalt. Auch wenn dieses Gehalt in den einzelnen Monaten aufgrund von Prämien, Überstunden, Sonderzahlungen und sonstigen Vergütungen sich aus unterschiedlichen Teilbeträgen zusammensetzt und daher auch unterschiedlich hoch sein mag, so ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei der Prüfung der Frage, ob eine Zahlung regelmäßig wiederkehrend erfolgt, auf das Wesen und die Rechtsnatur der Zahlung abzustellen und nicht auf die dieser Zahlung zugrunde liegenden Berechnungselemente.

Bei der auf dem Bankkonto des Bw am 10. Jänner 2007 als „Gehalt 12/06“ ausgewiesen Gutschrift, handelt es sich ihrem Wesen nach um eine regelmäßig wiederkehrende Gehaltszahlung im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG. Eine Aufbrechung der dieser Zahlung zugrunde liegenden Gehaltsabrechnung in seine Gehaltsbestandteile und eine Untersuchung darüber, ob jeder dieser Gehaltsbestandteile für sich gesehen, wiederum regelmäßig

wiederkehrend gewährt wird, hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu erfolgen.

14) Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, selbst wenn der Unabhängig Finanzsenat der Ansicht des Bw gefolgt wäre und dem zu Beginn des Jahr 2007 ausbezahlten Betrag auch diesem Jahr zugeordnet hätte, so wäre dabei zu beachten gewesen, dass vom gesamten Nettogehalt für Dezember 2006 von 20.453,13 €, der Bw bereits 12.590,42 € im Dezember 2006 in Form von Akontozahlungen und Gegenverrechnungen erhalten hat, sodass von dem im Jahr 2007 ausbezahlten Restbetrag von 7.862,71 (38,44% des Gesamtbetrages von 20.453,13 €) auch nur der darin enthaltene Anteil der hier strittigen Gehaltsbestandteile dem Jahr 2007 zuzurechnen gewesen wäre.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Februar 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei