



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufung des Bw., vom 10. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11. März 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, entschieden:

Der Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, welchem Kalenderjahr die an den Berufungswerber (Bw.) im Jahr 2007 zur Auszahlung gelangten Gelder der A steuerlich zuzuordnen sind.

Da im ursprünglich am 14. Juni 2007 erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 die erst später gemeldeten Zahlungen der A nicht berücksichtigt worden waren, wurde das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit Bescheid vom 11. März 2008 wieder aufgenommen und im neuen Sachbescheid den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtige Bezüge der A i.H.v. 11.225,34 € (KZ 245) für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 hinzugerechnet.

Der Bw. erhob gegen den Sachbescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Im Hinblick auf die von der A ausbezahlten Insolvenz-Ausfallgelder sei ihm eine Lohnsteuernachzahlung i.H.v. 3.177,88 € vorgeschrieben worden.

Der Bruttobetrag (KZ 210) i.H.v. 29.232,67 € beinhalte den Abfertigungsbetrag, die Entgeltzahlungen für November 2006, die Kündigungsentschädigung für Dezember 2006 sowie die Kündigungsentschädigungen für die Monate Jänner, Februar und März 2007 i.H.v. insgesamt 6.578 € (= 2.203 + 2.173 + 1.608 + 594).

Das Dienstverhältnis des Bw. sei am 22. Dezember 2006 durch vorzeitigen Austritt gem. § 25 KO beendet worden.

Der Entgeltanspruch habe damit am 25. April 2007 geendet.

Im Zeitraum vom 23. Dezember 2006 bis zum 24. April 2007 habe der Bw. deshalb keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld gehabt.

Die Kündigungsentschädigung stelle eine Entschädigungszahlung für den Zeitraum dar, der bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch ordnungsgemäße Kündigung seitens des Arbeitgebers hätte verstreichen müssen.

Die an den Bw. im Jahre 2007 ausbezahlten Beträge würden daher sowohl Ansprüche für das Jahr 2006 als auch für das Jahr 2007 beinhalten.

Aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 2005 (BGBl. I 161/2005) würden mit

1. Jänner 2006 Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren – bis dato nur für Pensionszahlungen gültig – vom Zuflussprinzip ausgenommen, und dem Kalenderjahr zugeordnet für das der Anspruch bestehe (§ 19 Abs. 1 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall seien daher die Ansprüche für die Monate Jänner, Februar und März 2007 dem Kalenderjahr 2007 zuzurechnen und die Ansprüche für das Jahr 2006 eben dem Jahr 2006. Nur so könne der Intention des Gesetzgebers, eine kumulative Belastung des Arbeitnehmers im Falle einer Insolvenz zu vermeiden, entsprochen werden.

Nun sei (und – mangels entsprechender Höhe des Einkommens – werde) der Bw. zwar nicht im Folgejahr mit der Progressionswirkung belastet, aber dafür im Jahr der Insolvenz (12 Bezüge + 3 Monate Kündigungsentschädigung + Urlaubsentschädigung = ungefähr 16 Bezüge).

Dies deswegen, weil die Entgeltzahlungen durch den Arbeitgeber Fa. B bis zur Insolvenz ordnungsgemäß erfolgt seien und die Insolvenz im November 2006 erfolgt sei.

Zwar möge in den LSt-RL Rz. 631e auf das Kalendermonat, in dem der Anspruch entstanden sei, Bezug genommen werden, doch spreche die allgemeine Erläuterung und die Formulierung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 zweifellos einen Zeitraum an, für den der Anspruch bestehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2008 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 11. März 2008, indem es Bezüge der Fa. B für den Zeitraum vom 21. November bis zum 22.

Dezember 2006 wegen Doppelerfassung aus der Bemessungsgrundlage ausschied. Darüber hinaus erfolgten keine Änderungen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies der Bw. darauf, dass auf sein Vorbringen nicht eingegangen worden sei und sich die Reduktion der Abgabenschuld nur aus der Berichtigung von Fehlern der übermittelten Lohnzetteldaten ergebe.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, welchem Kalenderjahr die streitgegenständlichen Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes (Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistungen) steuerlich zuzurechnen sind. Der Bw. will, dass diese Zahlungen soweit sie Kündigungsentschädigungen für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. März 2007 und Urlaubersatzleistungen 2007 betreffen würden, dem Kalenderjahr 2007 zugerechnet werden, das Finanzamt hingegen unterwirft diese Zahlungen ohne nähere Begründung der Einkommensteuer 2006.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. war bei der Firma B als Angestellter bis zum 22. Dezember 2006 beschäftigt.

Das Konkursverfahren über das Vermögen der B wurde am 20. November 2006 eröffnet.

Das Dienstverhältnis des Bw. bei der Firma B wurde gem. § 25 KO am 22. Dezember 2006 aufgelöst.

Die von der A an den Bw. im Jahr 2007 ausbezahlten Beträge wurden folgendermaßen ermittelt:

	von	bis	brutto	SV	LSt	netto bezahlt	Bescheid vom:
Abfertigung	22.12.06		12.155,84	0,00	729,35	11.426,00	26.2.07
Kündigungs- entschädigung	23.12.06	31.12.06	822,84	147,49	81,04	594,00	26.2.07
Kündigungs- entschädigung	1.1.07	31.1.07	3.046,96	544,20	300,33	2.203,00	26.2.07
Kündigungs- entschädigung	1.2.07	28.2.07	3.005,78	537,20	296,23	2.173,00	26.2.07
Kündigungs- entschädigung	1.3.07	22.3.07	2.224,38	397,37	219,25	1.608,00	26.2.07
Kündigungs- entschädigung	23.3.07	31.3.07	822,60	146,83	81,09	594,00	22.6.07
Laufendes Entgelt	1.11.06	20.11.06	1.928,34	357,10	188,55	1.383,00	29.1.07
Sonst. Ansprüche	1.11.06	20.11.06	477,22	85,90	46,96	344,00	26.2.07
Urlaubs- ersatzleistung	18 AT		2.525,09	451,05	248,89	1.825,00	26.2.07
Weihnachts- remuneration	1.1.06	20.11.06	2.223,62	378,02	221,47	1.624,00	29.1.07

Summe:			29.232,67	3.045,16	2.413,16	23.774,00	
---------------	--	--	------------------	-----------------	-----------------	------------------	--

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bw. und der A vorgelegten Unterlagen und ist nicht strittig.

Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterwerfen:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161, sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Für Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes besteht sohin die Sonderregelung, dass diese nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitpunkt, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen sind. Die Zurechnung dieser Nachzahlungen zu dem Jahr, für das der Anspruch besteht, gilt für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 EStG 1988 idF AbgÄG 2005; Jakom/Baldauf, EStG 1988 § 19 Rz. 4, 26; Doralt, EStG (1.1.2006), § 19 Tz. 30/1ff).

Nachdem im vorliegenden Fall die Konkurseröffnung am 20. November 2006 erfolgte, ist somit entscheidungswesentlich, in welchem Jahr der Anspruch des Berufungswerbers gegenüber der A (Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) bestanden hat.

Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld haben nach § 1 Abs.1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) u.a. Arbeitnehmer für die nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche, wenn u.a. über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird.

Gesichert sind nach § 1 Abs. 2 IESG aufrechte, nicht verjährte und nicht ausgeschlossene Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis, und zwar u.a. Entgeltansprüche, insbesondere auf laufendes Entgelt und aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Z 1) und Schadenersatzansprüche (Z 2).

Der Begriff "Entgeltansprüche" ist im arbeitsrechtlichen Sinn zu verstehen; er umfasst alle Leistungen des Arbeitgebers, die dieser dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gewährt und daher auch die als Entgelt aus der Beendigung des Arbeitsverhältnis zu qualifizierenden Ansprüche auf Kündigungsentschädigung (OGH 8 ObS 276/99t RdW 2000/401, 434) und Urlaubsentschädigung (OGH 16.11.1988 SZ 61/244). Insolvenz-Ausfallgeld gebührt nach § 3a Abs. 2 IESG im Fall der Eröffnung des Konkurses für Ansprüche auf laufendes Entgelt einschließlich der gebührenden Sonderzahlungen u.a. bis zum rechtlichen Ende des Arbeitsverhältnisses, wenn es u.a. nach § 25 Konkursordnung (KO) gelöst wird. Nach § 3 Abs. 1 IESG gelten betagte Forderungen als fällig.

Ist der Gemeinschuldner Arbeitgeber und ist das Arbeitsverhältnis bereits angetreten, so kann

es nach § 25 Abs. 1 KO vom Arbeitnehmer durch vorzeitigen Austritt gelöst werden, wobei die Konkurseröffnung als wichtiger Grund gilt.

Wird das Arbeitsverhältnis nach § 25 Abs. 1 KO gelöst, so kann der Arbeitnehmer gemäß § 25 Abs. 2 KO den Ersatz des verursachten Schadens als Konkursforderung verlangen. Tritt ein Arbeitnehmer nach Konkurseröffnung wegen Nichtzahlung des Entgeltes aus, bevor ihn der Masseverwalter noch nach § 25 Abs. 1 Z 1 KO kündigen konnte, ist er nicht anders zu behandeln als bei zulässiger Kündigung durch den

Masseverwalter; ihm steht daher bis zur fiktiven Beendigung des Arbeitsverhältnisses Kündigungsentschädigung, für den Zeitraum danach Schadenersatz nach § 25 Abs. 2 KO zu (siehe u.a. OGH 26.3.1997, 9 ObA 2276/96p; OGH 13.1.1998, 8 ObS 294/97m; OGH 18.5.1998, 8 ObS 3/98v; OGH 11.2.1999, 8 ObS 222/98z; OGH 24.6.1999, 8 ObA 298/98a). § 29 Angestelltengesetz (AngG) ist auch für den Fall eines gerechtfertigten Austritts nach § 25 KO anzuwenden (OGH 29.4.1980 Arb 9871; OGH 29.9.1981 EvBL 1982/8, OGH 17.11.1987

RdW 1988, 137). Nach § 29 Abs. 2 AngG kann ein Angestellter bei einem unverschuldeten vorzeitigen Austritt, unbeschadet eines weitergehenden Schadenersatzes, die ihm nach § 29 Abs. 1 AngG zustehenden vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsgemäße Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen, soweit der Zeitraum nach Abs. 1 nicht drei Monate übersteigt, ohne Abzug sofort, den Rest zur vereinbarten oder gesetzlichen (§ 15 AngG) Zeit fordern. Da betagte Forderungen im Konkurs (§ 14 Abs. 2 KO) und im Einklang damit auch der Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld für solche Forderungen als fällig gelten (§ 3 IESG), wird eine den Zeitraum von drei Monaten übersteigende Kündigungsentschädigung (§ 1162b ABGB; § 29 Abs. 2 AngG) im Konkurs trotz des Umstandes, dass ihre (endgültige) Bezifferung wegen der ungewissen zukünftigen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Arbeitnehmers noch gar nicht möglich ist (diese ergibt erst, ob und wieviel er sich anrechnen lassen muss), sofort "fällig" (OGH 25.1.1989, 9 ObS 15/88).

Bei einem berechtigten vorzeitigen Austritt gemäß § 25 KO besteht in Verbindung mit § 9 Urlaubsgesetz (UrlG) ein Anspruch auf Urlaubsentschädigung. Entsteht während der fiktiven Kündigungsfrist ein neuer Urlaubsanspruch, so ist dieser bei der Berechnung der Ersatzansprüche des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (OGH 17.11.1987 RdW 1988, 137). Beendigungsansprüche entstehen mit (arbeitsrechtlichem) Ende des Dienstverhältnisses. Dieses ist maßgeblich für die Zuordnung von Urlaubersatzleistungen, Abfertigungen und Kündigungsentschädigungen (ExI in SWK, Insolvenz und Steuern, 4. VI B. Lohnsteuerliche Fragen in der Insolvenz, Seite 87).

Aus obigen rechtlichen Ausführungen ergibt sich somit, dass der Anspruch des Bw. auf Insolvenz-Ausfallgeld-Zahlungen der A (aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) zum Zeitpunkt seiner Austrittserklärung und somit bei Beendigung des Dienstverhältnisses bei der Arbeitgeberin zum 22. Dezember 2006 begründet wurde. Ab diesem Zeitpunkt bestand daher der Anspruch des Bw. auf Zahlung von Kündigungsentschädigungen sowie der hiermit verbundenen Urlaubsentschädigungen für den Zeitraum vom 23. Dezember 2006 bis 31. März 2007 (§ 20 Abs. 2 AngG). Da gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren im Kalenderjahr des Anspruches als zugeflossen gelten, wurden vom Finanzamt im bekämpften Bescheid obige Zahlungen zu Recht dem Jahr der Anspruchsbegründung, sohin dem Jahr 2006 zugerechnet und in diesem Jahr der Einkommensteuer unterworfen .

Die Einwendungen des Berufungswerbers, die strittigen Zahlungen würden Zeiträume nach dem 31. Dezember 2006 betreffen und seien somit dem Kalenderjahr 2007 zuzurechnen, kann daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, dienen die in den vorgelegten Bescheiden der A vom 29. Jänner 2007, 26. Februar 2007 und 22. Juni 2007 ausgewiesenen „Anspruchszeiträume“ doch lediglich der Berechnung der Höhe des bereits mit dem Zeitpunkt des Austrittes bestehenden Leistungsanspruches des Abgabepflichtigen.

Wie oben dargelegt, stellt der Zeitpunkt des Einnahmenezuflusses nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 nicht auf den zu ersetzenden Anspruchsgrund und –zeitraum (Kündigungsfrist), sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt ab, ab dem der Anspruch bestand (Beendigung des Dienstverhältnisses).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt