



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. G.S., WP, vom 3. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Perg vom 7. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid vom 26. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im ursprünglich am 16.05.2007 erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 waren die erst später von der IAF (= Insolvenz-Ausgleichs-Fonds) -Service-GmbH (im Folgenden kurz: IAF) dem Finanzamt gemeldeten Zahlungen an die Berufungswerberin (Bw.) nicht berücksichtigt worden. Nachdem die IAF dem Finanzamt einen Lohnzettel für 2006 übermittelt hatte, nahm das Finanzamt das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit Bescheid vom 7.05.2008 wieder auf und berücksichtigte im gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheid bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusätzlich die auf dem Lohnzettel der IAF ausgewiesenen Bezüge (Bruttobezüge: 10.454,46 € [KZ 210], steuerpflichtige Bezüge: 6.870,71 € [KZ 245], anrechenbare Lohnsteuer [KZ 260]: 1.030,59 € für den Zeitraum 1.01. bis 31.12.2006).

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2007 berücksichtigte das Finanzamt, entsprechend dem von der IAF ausgestellten Lohnzettel für dieses Jahr, der Bruttobezüge von

0,00 € auswies, lediglich die von einem weiteren Arbeitgeber bekannt gegebenen Bezüge als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit (Bescheid vom 26.05.2008).

Die Bw. erhob gegen den Sachbescheid 7.05.2008 betreffend die Einkommensteuer für 2006 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen (Berufungsschrift vom 3.06.2008):

Bei Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2006 habe das Finanzamt Zahlungen der IAF aus dem Jahr 2007 in das Jahr 2006 transferiert, was zu einer Steuernachzahlung von 1.653,26 € geführt habe. Sie habe erst 2007 für die Arbeitsmonate Jänner bis April 2007 eine Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistungen von insgesamt 5.066 € (Anmerkung der Berufungsbehörde: dies ist ein Nettobetrag) erhalten. Dieser Bezug könne sich keinesfalls mit dem Einkommen des Jahres 2006 überschneiden.

Da sie 2007 nur geringe Einkünfte gehabt habe, würden diese Zahlungen der IAF in den Jahren 2006 und 2007 zu Steuerrückvergütungen führen. Weiters seien von diesen Zahlungen 15% (Anmerkung des UFS: gemeint wohl "Lohnsteuer") einbehalten worden.

Sie ersuche um Richtigstellung und Neuberechnung der ANV für 2006 und 2007.

Der Berufung war eine Kopie des Antrages an die IAF auf Insolvenz-Ausgleichsgeld angeschlossen, aus der die Geltendmachung folgender Beträge hervorgeht:

Entgeltart	von	bis	Bruttobetrag	SV-Abzug	Lohnsteuer	Nettobetrag
Entgelt	1.11.06	30.11.06	1.672,39	311,03	163,36	1.198,00
Entgelt	1.12.06	4.12.06	222,99	40,14	21,94	161,00
UEL lfd. unbed. (13 AT)	1.04.07	17.04.07	988,23	177,88	97,24	713,00
UEL SZ unbed. (13 AT)	1.04.07	17.04.07	164,71	28,00	16,41	120,00
SZ WR	1.01.06	4.12.06	1.551,61	263,77	154,54	1.133,00
Kündigungsentschäd. Schadenersatz 1.1.07 – 31.3.07	lfd Entgelt SZ		Bruttobetrag 5.017,17 836,22	SV-Abzug 1.054,26	Lohnsteuer 576,96	Nettobetrag 4.233,00
Information für den MV: folgend. Masseforderungen wurden gem. IESG beantragt	Zeitraum		Bruttobetrag	SV-Abzug	Lohnsteuer	Nettobetrag
Entgelt	5.12.06 - 31.12.06		1.449,40	260,89	142,62	1.046,00
SZ WR	5.12.06 - 31.12.06		120,78	20,53	12,03	88,00

Ebenfalls an die Berufung angeschlossen war ein Schreiben der IAF an die Bw. vom 19.03.2007, aus welchen hervorgeht, dass dem Antrag der Bw. auf Insolvenz-Ausfallgeld auf Grund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen ihres Arbeitgebers am 4.12.2006 stattgegeben wird und ihr aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds ein Gesamtbetrag von 7.623,00 € zuerkannt werden (darin sind zur Gänze die oben angeführten strittigen Beträge

an Kündigungsentschädigung für die Monate Jänner bis März 2007 und die Urlaubersatzleistung für den Zeitraum 1.04.2007 bis 17.03.2007 enthalten).

Aus einem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung (Stand 9.06.2008) gehen unter anderem folgende Daten betreffend die Bw. hervor:

Zeitraum	Art/meldende Stelle
1.07.2005 bis 31.12.2006	Angestellte/G. Harald
1.01.2007 bis 31.03.2007	Kündigungsentschädigung/G. Harald
1.04.2007 bis 15.04.2007	Urlaubsabfindung, Urlaubersatzleistung G. Harald
2.01.2007 bis 09.09.2007	Arbeitssuchend/Arbeitsmarktservice

Am 9.06.2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 mit Berufungsvorentscheidung (BVE) ab und führte dazu begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die von der IAF übermittelten Lohnzettel für die Kalenderjahre 2006 und 2007 seien von dieser (der IAF) nochmals überprüft und für richtig befunden worden, weshalb sie nicht abgeändert worden wären.

Seit einer Novelle zum Einkommensteuergesetz (EStG) gelte für Zahlungen aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, sofern der Insolvenzzeitpunkt nach dem 31.05.2005 liege (im Berufungsfall Konkurseröffnung 4.12.2006), nicht mehr das Zuflussprinzip, sondern es komme auf den Zeitpunkt des Entstehens des Anspruches an.

Ansprüche auf Grund der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses – hier Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistung – seien im Jahr ihrer Entstehung zu versteuern. Dabei sei das arbeitsrechtliche Ende maßgeblich, welches im Berufungsfall der 31.12.2006 gewesen sei. Daher seien sämtliche Beendigungsansprüche dem Kalenderjahr 2006 zuzuordnen weil Beendigungsansprüche arbeitsrechtlich mit dem Ende des Dienstverhältnisses entstünden, die Fälligkeit dieser Ansprüche sei hingegen nicht entscheidend.

Mit Schreiben vom 1.07.2008 erhob die Bw. einerseits Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2007 und stellte andererseits einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) und begründete dies wie folgt:

Im Wesentlichen wiederholte die Bw. die Argumente, die sie bereits in der am 3.06.2008 erhobenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 vorgebracht hatte.

Ergänzend führte sie noch aus, dass sich im Falle einer Versteuerung der strittigen Beträge (Kündigungsentschädigung für die Monate Jänner bis März 2007 und der Urlaubersatzleistung für April 2007) im Jahr 2007 anstatt einer Steuernachzahlung eine beträchtliche Steuergutschrift ergeben müsste. Es handle sich somit bei den angefochtenen Bescheiden um eine nicht im Sinne der steuerlichen Gerechtigkeit liegende Benachteiligung. weshalb sie die Richtigstellung der Fakten und Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für 2006 und 2007 beantrage.

Aus einer im Veranlagungsakt befindlichen Ausstellung der IAF geht die "antragsgemäße Auszahlung" folgender Beträge aus Mitteln des Insolvenz-Ausgleichs-Fonds hervor:

laufendes Entgelt vom 1.11.2006 bis 30.11.2006	1.198,00
laufendes Entgelt vom 1.12.2006 bis 04.12.2006	161,00
Weihnachtsremuneration vom 1.01.2006 bis 4.12.2006	1.133,00
Kündigungsentschädigung vom 1.01.2007 bis 31.01.2007	1.411,00
Kündigungsentschädigung vom 1.02.2007 bis 28.02.2007	1.411,00
Kündigungsentschädigung vom 1.03.2007 bis 31.03.2007	1.411,00
Urlaubersatzleistung, 13 Arbeitstage	833,00
Zinsen	1,00
Anmeldegebühr	19,00
Anmeldekosten (TP 1	45,00

Auf Grund eines Bedenkenvorhaltes der Berufungsbehörde gab die Bw. (mit Schreiben vom 9.03.2011) bekannt, dass ihr Dienstverhältnis bei der Fa. G. am 31.12.2006 auf Grund eines Austrittes gem. § 25 KO geendet habe. Aus einem ihrem Schreiben beigelegten Schriftsatz (Forderungsanmeldung im Konkurs) gehe weiters hervor, dass sie für das Jahr 2007 Urlaubersatzleistungen iHv netto 833 € und Kündigungsentschädigung iHv netto 4.233 € erhalten habe. Diese Beträge seien erst 2007 ausbezahlt worden und müssten daher steuerlich als Einkommen für 2007 gelten, alles andere wäre unverständlich und würde zu großen finan-

ziellen Belastungen führen, weil sie für 2006 Steuernachzahlungen zu leisten hätte. Sie habe 2007 auf Grund monatelanger Arbeitslosigkeit ein sehr geringes Einkommen gehabt, daher falle für die genannten, ausdrücklich für 2007 geltenden Lohnteile nur eine geringe Besteuerung an.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Sachverhalt

Im Berufungsfall ist strittig, ob die im Jahr 2007 durch die IAF erfolgten Zahlungen einer Kündigungsentschädigung für den Zeitraum Jänner bis März 2007 sowie einer Urlaubersatzleistung für den Zeitraum 1.04.2007 bis 17.04.2007 bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 (Ansicht des Finanzamtes), oder für das Jahr 2007 (Ansicht der Bw.) steuerlich zu erfassen sind.

Die Bw. war bei der Firma G. Reisen, W. (im Folgenden kurz: Fa. G) als Angestellte bis zum 31.12.2006 beschäftigt. Das Konkursverfahren über das Vermögen der Fa. G wurde am 4.12.2006 eröffnet. Auf Grund der Konkurseröffnung wurde das Dienstverhältnis der Bw. bei der Fa. G (Austritt gem. § 25 KO) mit 31.12.2006 aufgelöst.

Neben Entgeltsnachzahlungen für den Zeitraum 1.11.2006 bis 4.12.2006 und der Weihnachtsremuneration für 2006 zahlte die IAF im Jahr 2007 noch folgende Beträge für die Bw. aus, die Zeiträume des Jahres 2007 betreffen:

Kündigungsentschädigung für Jänner bis März 2007 (lfd. Entgelt und SZ) iHv brutto

5.853,39 € (4.233,00 € netto) und

eine Urlaubersatzleistung für den Zeitraum 1.04.2007 bis 17.04.2007 iHv brutto 1.152,94 € (833,0 € netto).

Dieser Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem oben wiedergegebenen Inhalt des Finanzamtsaktes und den eigenen Ausführungen der Bw. im Berufungsverfahren.

II) Rechtliche Würdigung

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre 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; Doralt, EStG-Kommentar, § 19 Tz. 30/3).

Nachdem im vorliegenden Fall die Konkurseröffnung am 4.12.2006 erfolgte, ist somit entscheidungswesentlich, in welchem Jahr der Anspruch der Bw. gegenüber der IAF 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 zur Verfügungstellung 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 18.5.1998, 8 ObS 3/98v; OGH 24.6.1999, 8 ObA 298/98a).

Die Bestimmung des § 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 Urlaubersatzleistung. 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 (Exl in SWK, Insolvenz und Steuern, 4. VI B. Lohnsteuerliche Fragen in der Insolvenz, Seite 87).

Aus diesen aus der Judikatur der Höchstgerichte abgeleiteten rechtlichen Grundsätzen ergibt sich somit, dass der Anspruch der Bw. auf Zahlungen der IAF (aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses beim Arbeitgeber somit zum 31.12.2006 begründet wurde.

Ab diesem Zeitpunkt bestand daher der **Anspruch auf Zahlung** von Kündigungsentschädigung sowie der Urlaubersatzansprüche für den Zeitraum vom Jänner bis 31. März 2007 bzw. 1.04.2007 bis 17.04.2007. Da – wie schon oben ausgeführt – gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF für die Streitjahre, Nachzahlungen im Insolvenzverfahren im Kalenderjahr des Anspruches als zugeflossen gelten, hat das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden die besagten strittigen Zahlungen zu Recht dem Jahr der Anspruchsbegründung, somit dem Jahr 2006 zugerechnet und in diesem Jahr der Einkommensteuer unterworfen.

Diese Rechtsansicht hat der Unabhängige Finanzsenat bereits in zahlreichen weiteren gleich gelagerten Berufungsfällen vertreten (siehe z.B. RV/0355-I/08 vom 30.09.2008, RV/0401-S/10 vom 17.08.2010, RV/0306-F/10 vom 15.09.2010, RV/1591-W/08 vom 15.10.2010, RV/3885-

W/10 vom 5.01.2011 u.a.) und die Berufungsbehörde sieht keinen Anlass, im gegenständlichen Berufungsfall davon abzuweichen.

Der Berufung konnte aus diesen Gründen kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 16. März 2011