

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Juni 2010, betreffend Einkommensteuer 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	€ 25.738,52	Einkommensteuer	€ 5.754,52
			anrechenbare Lohnsteuer	€ -4.447,05
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				€ 1.307,47

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### ***Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:***

Die (nunmehrige, siehe unten) Beschwerdeführerin wurde aufgrund ihrer Abgabenerklärung vom 28. Oktober 2009 am 20. November 2009 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2008 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 20.995,90 berücksichtigt.

Mit Bescheid datiert vom 11. Mai 2010 wurde das Verfahren für die Einkommensteuer 2008 der Beschwerdeführerin von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) wieder aufgenommen und dies damit begründet, dass dem Finanzamt ein neuer und berichtigter Lohnzettel übermittelt worden sei. In dem gemäß § 307 Abs. 1 BAO am gleichen Datum erstellten neuen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2008 wurden die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit der Beschwerdeführerin mit € 32.384,16 festgesetzt und darüber hinaus der im Erstbescheid berücksichtigte Alleinverdienerabsetzbetrag nicht anerkannt. Dies wurde damit begründet, dass von der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH ein neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Der Alleinverdienerabsetzbetrag stehe deshalb nicht zu, weil die Einkünfte des Ehegatten der Beschwerdeführerin den maßgebenden Betrag von € 2.200,00 überschritten hätten.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 11. Mai 2010 richtete sich die Beschwerde vom 7. Juni 2010 (zum damaligen Zeitpunkt „Berufung“ nach § 243 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 194/1961, nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl. I Nr. 13/2014 beim Bundesfinanzgericht als „Beschwerde“ zu behandeln), in welcher die Beschwerdeführerin vorbrachte, dass der vom Finanzamt bei den nichtselbstständigen Einkünften berücksichtigte Betrag für Zahlungen der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH nicht, wie vom Finanzamt angenommen, € 12.405,71 ausgemacht hätte.

Die Kündigungsentschädigung für das Jahr 2008 habe nach dem Bescheid vom 24. April 2009 € 5.565,00 und nach dem Bescheid vom 22. Juli 2009 für den Zeitraum vom 22. November 2008 bis 31. Dezember 2008 gesamt € 156,00 betragen. Dies ergebe eine Gesamtsumme von € 5.721,00, von welcher noch die Rückersatzkosten an das Arbeitsmarktservice in Höhe von € 2.616,30 und € 1.918,62 abzuziehen seien, um eine zusätzliche Besteuerung des Arbeitslosengeldes zu verhindern. Der im Erstbescheid berücksichtigte Alleinverdienerabsetzbetrag stehe der Beschwerdeführerin zu, da ihr

Ehegatte unter Berücksichtigung der von ihm bezahlten Alimente weniger als den maßgeblichen Grenzbetrag (im Jahr 2008) verdient habe.

Mit Vorhalt datiert vom 26. Juli 2010 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die gesamten monatlichen Gehaltsabrechnungen des Jahres 2008 vorzulegen, damit überprüft werden könne, ob alle Bezüge durch die Firma A und der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH gemeldet worden seien.

Diesem Ersuchen kam die Beschwerdeführerin mit dem Schreiben vom 17. August 2010 nach und erklärte, dass die Gehälter von Januar bis September 2008 vom Masseverwalter ausbezahlt worden sein. Die Gehälter von Oktober bis November 2008 habe der Masseverwalter nicht ausbezahlt, sondern „*Masseunzulänglichkeit*“ geltend gemacht. Am 17. Dezember 2008 habe der Arbeitsmarktservice der Beschwerdeführerin € 261,63 und am 7. Januar 2009 € 901,17 (Arbeitslosenversicherung 08-12) überwiesen. Die Firma B habe den Lohn so wie in den beiliegend Gehaltszetteln überwiesen. An die Firma C habe sie eine Honorarnote gelegt, wie es von ihr verlangt worden sei. Die Firma C habe ihr im Nachhinein mitgeteilt, dass es keine Lohnzettel geben werde. Die Beschwerdeführerin sei ordnungsgemäß angemeldet gewesen und scheine dies auch bei der Gebietskrankenkasse auf. Die Beilagen betreffend die Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH würden zum Teil das Jahr 2008 und 2009 betreffen. Die Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH habe ihr das Geld Ende April und Ende Juli 2009 überwiesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung (nunmehr als Beschwerdevorentscheidung zu behandeln; siehe oben) datiert vom 23. August 2010 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid und stellte die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit mit € 29.634,23 fest und berücksichtigte keinen Alleinverdienerabsetzbetrag.

Dies wurde damit begründet, dass Nachzahlungen im Insolvenzverfahren bei Konkursen, welche nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden, nach § 19 EStG 1988 in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten würden, für welche der Anspruch bestehe. Da der Anspruch auf Insolvenz-Ausfallsgeld (Kündigungsentschädigungen und Urlaubsentschädigungen) gegenüber der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH mit dem Austritt des Dienstnehmers, also der Beschwerdeführerin, entstanden sei, würden diese Zahlungen zu jenem Zeitpunkt als zugeflossen gelten. Aus diesem Grund seien die (späteren) Lohnzettel der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH richtig erstellt worden. Die gesamte Kündigungsentschädigung sei dem Kalenderjahr 2008 zuzurechnen. Der Lohnzettel der Firma A sei hinsichtlich der Bezüge im Oktober und November 2008 korrigiert und diese bei der Berechnung ausgeschieden worden. Bei den Rückersatzkosten an das Arbeitsmarktservice sei der Beschwerdeführerin stattgegeben worden. Da für die Ermittlung des Grenzbetrages nicht das verfügbare Einkommen, sondern der Gesamtbetrag der Einkünfte entscheidend sei und davon Alimente nicht abgezogen werden könnten, stehe der Beschwerdeführerin der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zu.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 20. September 2010 (nunmehr Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht zu behandeln; siehe oben) verwies die Beschwerdeführerin auf ihr ursprüngliches Berufungsschreiben und erläuterte, dass aus den Abrechnungen hervorgehe, dass ihr für das Jahr 2008 insgesamt € 5.721,00 ausbezahlt worden seien. In diesem Betrag seien auch Kilometergelder, Diäten und die Weihnachtsremuneration enthalten. Kilometergelder und Diäten könnten nicht einfach zum Gesamtbetrag für die Einkommensteuer hinzugerechnet werden, sondern müssen getrennt versteuert werden. Im angefochtenen Bescheid sei allerdings ein Gesamtbetrag von € 12.405,71 an Einkünften von der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH angeführt. Dieser Betrag sei für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Es könnten nicht jene Beträge der Kündigungsentschädigung, welche für das Jahr 2009 ausbezahlt worden seien, für die Einkommensteuer 2008 herangezogen werden, weil sie ja 2009 erneut besteuert würden. Richtig wäre es den Differenzbetrag zwischen € 5.721,00 und € 12.405,71 im Jahr 2009 zu versteuern.

Vom Finanzamt wurde am 5. August 2014 von der Insolvenz-Entgelt-Fond GmbH am 29. Juli 2014 neu erstellte Lohnzettel für die Beschwerdeführerin betreffend die Jahre 2008 und 2009 gleichzeitig mit einem Ausdruck einer vollständigen IESG Abfrage, welche alle von der Beschwerdeführerin beantragten Zahlungen der Insolvenz-Entgelt-Fond GmbH nach Datum, Bezugszeitraum, Art der Forderung (zum Beispiel Konkursforderung, Masseforderung), Brutto Forderung, Brutto Berechnungsbasis, Sozialversicherungsberechnungsbasis, Sozialversicherung, Lohnsteuer und bewilligtem Nettobetrag auflistet, übermittelt.

### ***Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:***

#### **A) Alleinverdienerabsetzbetrag:**

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin ist seit 18. März 2003 mit der Beschwerdeführerin verheiratet und lebt seither mit dieser in einem gemeinsamen Haushalt. Laut Einkommensteuerbescheid 2008 datiert vom 27. Januar 2010 erzielte der Ehegatte der Beschwerdeführerin im Jahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 13.103,60. Sein steuerpflichtiges Einkommen betrug € 12.994,03. Seine Unterhaltslasten wurden mit dem Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 in Höhe von € -1.375,20 bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt.

#### **B) Höhe der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit**

Über das Vermögen der A (die wesentliche Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin im Jahr 2008) wurde am 12. Oktober 2007 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Konkursrichters vom 22. November 2007 wurde das Unternehmen auf unbestimmte Zeit weitergeführt. Mit dem weiteren Beschluss vom 20. November 2008 wurde die Schließung

des Unternehmens wegen Masseunzulänglichkeit bewilligt. Am 26. Februar 2014 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Die Beschwerdeführerin bezog im Jahr 2008 unstrittig für den Zeitraum vom 15. September bis 5. Dezember 2008 € 667,35 an steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der B, € 496,86 für den Zeitraum vom 5. Dezember bis 20. Dezember 2008 von der C und von der A Masse € 16.271,83 (formal für den Zeitraum vom 1. Januar bis 21. November 2008; die Summe enthält jedoch nur die tatsächlich ausgezahlten Gehälter für die Monate Januar bis September 2008, nicht jedoch Oktober und November, für welche, wie von der Beschwerdeführerin richtig vorgebracht, der Lohn nicht mehr ausbezahlt wurde).

Strittig war jedoch im verwaltungsbehördlichen Verfahren, welcher Anteil der im Jahr 2009 laut Teilbescheid vom 24. April 2009 und dem Bescheid vom 22. Juli 2009 von der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH festgesetzten Nachzahlungsbeträge dem Einkommen des Jahres 2008 zuzurechnen ist und wieweit die Summen 2009 der Einkommensteuer unterliegen.

Betrachtet man die genannten Bescheide und die vom Finanzamt übersendete vollständige IESG Abfrage, zeigt sich, dass in den von der Insolvenz-Entgelt-Fond-Service GmbH erstellten Lohnzetteln für das Jahr 2008 und 2009 nicht nur diese beiden Jahre betreffende Summen enthalten sind. Beim am 29. Juli 2014 erstellten Lohnzettel für das Jahr 2008 (und auch dem vorangegangenen), sind nämlich auch Konkursforderungen über laufendes Entgelt aus dem Jahr 2007 enthalten.

Diese betreffen das laufende Entgelt der Zeiträume 1. Juni bis 30. Juni 2007, 1. Juli 2007 bis 31. Juli 2007, 1. August bis 31. August 2007, 1. September 2007 bis 30. September 2007 sowie 1. Oktober bis 12. Oktober 2007 und die Weihnachtsremuneration für den Zeitraum vom 25. Juni 2007 bis 12. Oktober 2007. Einen eigenen Lohnzettel für das Jahr 2007 hat die Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH nicht erstellt.

Der erwähnte Lohnzettel der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH vom 29. Juli 2014 betreffend das Jahr 2008 folgt allerdings im Übrigen der unten dargestellten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 19. Juni 2013 (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0185) und teilt demgemäß das laufende Entgelt der Beschwerdeführerin (Masseforderung gegen die A) für den Zeitraum vom 1. Oktober bis 31. Oktober 2008 (Masseforderung, netto bewilligt: € 1.429,00), den Zeitraum vom 1. November bis 21. November 2008 (Masseforderung, netto bewilligt € 991,00), die Weihnachtsremuneration für den Zeitraum vom 1. Januar bis 21. November 2008 (Masseforderung, netto bewilligt € 1.130,00), die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 22. November 2008 bis 30. November 2008 (Konkursforderung, netto bewilligt € 501,00 [€ 465,00 und € 36,00]), Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 1. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2008 (Konkursforderung, netto bewilligt € 1.670,00 [€ 1.550,00 und € 120,00]), die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Januar 2009

(Konkursforderung, netto bewilligt € 1.676,00) und die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 1. Februar 2009 bis 21. Februar 2009 dem Jahr 2008 zu.

Im Lohnzettel der Insolvenz-Entgelt-Fonds-Service GmbH vom 29. Juli 2014 betreffend das Jahr 2009 sind hingegen die Kündigungsentschädigung ab dem 22. Februar (bis 31. März) 2009 und die Urlaubersatzleistung für 2009 enthalten.

### **Rechtslage und rechtliche Erwägungen:**

#### **A) Alleinverdienerabsetzbetrag**

Nach § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 war nach der für das Jahr 2008 geltenden Rechtslage unter anderem Alleinverdiener, wer mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet gewesen ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt gelebt hat. Voraussetzung war allerdings, dass dieser Ehegatte höchstens Einkünfte von € 2.200,00 jährlich erzielt hat.

Die Einkünfte des Ehegatten der Beschwerdeführerin haben, wie im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid vom 27. Januar 2010 festgehalten im Jahr 2008 die im § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorgesehene Grenze von € 2.200,00 um € 10.903,60 überschritten und steht daher der Beschwerdeführerin der Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2008 nicht zu und war dieser Beschwerdepunkt abzuweisen.

#### **B) Höhe der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit**

Wie schon das Finanzamt richtig ausgeführt hat, sieht § 19 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich vor, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in welchem sie zugeflossen sind. Allerdings gelten *„Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren ... in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.“*

Ein Anspruch nach § 1 Abs. 1 IESG (Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz BGBl. Nr. 324/1977 in der Fassung BGBl. Nr. 82/2008) haben unter anderem Arbeitnehmer, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis mit einem Arbeitgeber standen, über dessen Vermögen im Inland der Konkurs eröffnet wurde und gemäß § 3 Abs. oder Abs. 2 lit. a bis d des allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG, BGBl. Nr. 189/1955) als im Inland beschäftigt galten.

Dieser Anspruch umfasst nach § 1 Abs. 2 IESG unter anderem Entgeltsansprüche, insbesondere auf laufendes Entgelt und aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Schadensersatzansprüche, sonstige Ansprüche gegen den Arbeitgeber und die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendigen Kosten.

Zur Frage, zu welchem Zeitpunkt solche Ansprüche zu versteuern sind und ob insofern der § 19 Abs. 1 EStG 1988 angewendet werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. Juni 2013 (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0185) wie folgt ausführlich Stellung genommen:

*"§ 19 Abs. 1 EStG 1988 erhielt durch das BudgetbegleitG 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, folgende Fassung (Änderungen in nicht Kursivschrift):*

*'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 und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. 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.'*

*In den Gesetzesmaterialien, AB 369 BlgNR 21. GP, 10, wird zur Neufassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ausgeführt, dass über die Zahlung von Pensionen insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung bescheidmäßig abzusprechen sei. Vor dem Ergehen des Bescheides seien Akontozahlungen insbesondere bei Witwen- und Waisenpensionen oder in zwischenstaatlichen Fällen nicht möglich. Daher werde für diese Ausnahmefälle über die Regelung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 hinaus eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu dem die Pensionen und Bezüge wirtschaftlich gehörten.*

*§ 19 Abs. 1 EStG 1988 wurde durch das AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, geändert und lautete sodann (Neufassung des dritten Satzes in nicht Kursivschrift):*

*'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 Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht. 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.'*

*Zur Novellierung des dritten Satzes in § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist den ErlRV zum AbgÄG 2005 (1187 BlgNR 22. GP) zu entnehmen:*

*Seite 4: 'Insolvenz-/Ausgleichsfall: Arbeitnehmer erhalten erst nach Abschluss des Verfahrens Zahlungen aus dem Insolvenzausgleichsfonds. Es sollen die Einkünfte dem Anspruchszeitraum zugeordnet werden.'*

*Seite 8: 'Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern*

*haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher - wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen - dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist.'*

*§ 19 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005 war nach § 124b Z 130 EStG 1988 für Konkurse anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden, und ist somit die im gegenständlichen Fall maßgebliche Fassung.*

*Mit dem BudgetbegleitG 2001 wurde im dritten Satz des § 19 Abs. 1 EStG 1988 eine Ausnahme vom Zuflussprinzip für eine bestimmte Art von Nachzahlungen, nämlich für Pensionen (und Bezügen aus der Unfallversorgung), über die bescheidenmäßig abzusprechen ist, normiert (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. März 2011, 2008/13/0053, 25. September 2012, 2008/13/0150). Nach der die Auszahlung dieser Bezüge regelnde Rechtslage kann sich ergeben, dass die Auszahlung noch nicht in dem Kalendermonat erfolgt, für den der Anspruch besteht, sondern erst deutlich später. Dadurch kommt es zu einem zusammengeballten Zufließen solcher Bezüge, was im Hinblick auf den progressiven Einkommensteuertarif zu einer erhöhten Steuerbelastung führt (siehe Ausschussbericht zum BudgetbegleitG 2001). Die Regelung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 verfolgt den Zweck, diese erhöhte Progressionsbelastung hintanzuhalten, indem die Pensionen (und anderen Bezüge) jenen in der Vergangenheit liegenden Monaten (Kalenderjahren) zugeordnet werden, zu denen sie wirtschaftlich gehören.*

*Im Zuge von Insolvenzverfahren ergibt sich für Dienstnehmer typischerweise die Situation, dass sie ihre Entlohnung nicht mehr regelmäßig am Fälligkeitstag erhalten. Nachträglich erhalten sie dafür zusammengeballt (Ersatz)Zahlungen in Form von Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG. Die mit dem AbgÄG 2005 vorgenommene Ausweitung des Anwendungsbereiches der Sonderregelung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 auf Nachzahlungen im Insolvenzverfahren dient dem Zweck, die negativen Progressionsfolgen der kumulierten Auszahlung zu vermeiden. Im Hinblick darauf führen die ErlRV zum AbgÄG 2005 aus: 'Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher - wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen - dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist.'*

*Die in Rede stehende Sonderregelung in § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 will somit Bezüge den Zeiträumen zuordnen, in denen sie bei normalem Lauf der Dinge zugeflossen wären, wäre dem nicht im Fall von Pensionen die erst nachträgliche Bescheiderlassung und im Insolvenzfall die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners entgegengestanden. Zweck der Sonderregelung kann es keinesfalls sein, eine bislang noch nicht bekannte Art der progressionserhöhenden Zusammenballung von Einnahmen neu zu schaffen.*

*Für den Beschwerdefall folgt daraus:*

*Beim vorzeitigen Austritt aus wichtigem Grund nach § 25 Abs. 1 KO gebührt dem Arbeitnehmer gemäß § 29 Abs. 1 und 2 AngG (§ 1162b ABGB) die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum von bis zu drei Monaten sofort ("unbedingte"*



Kündigungsentschädigung). Hinsichtlich dieses Bezuges hat die belangte Behörde zu Recht angenommen, dass durch § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 die Fiktion des Zuflusses für den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses normiert wird. Für den Fall des berechtigten vorzeitigen Austritts ist der Kalendermonat, für den iSd § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 der Anspruch auf Entschädigung besteht, jener, in welchen die Auflösung des Dienstverhältnisses fällt. Daran ändert die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nichts, wonach Kündigungsentschädigungen 'gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen' sind, besteht doch der normative Gehalt dieser Regelung nicht in der Festlegung eines Zuflusszeitpunktes, sondern darin, dass der Bezug im Monat, für welchen sich der Zufluss aus § 19 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, nach der Vorschrift des § 67 Abs. 10 EStG 1988 der Lohnsteuer zu unterziehen ist; solcherart braucht im Beschwerdefall auf das Verhältnis zwischen lit. g und lit. b des § 67 Abs. 8 EStG 1988 nicht eingegangen zu werden.

Die belangte Behörde hat allerdings die Rechtslage verkannt, soweit der angefochtene Bescheid eine Kündigungsentschädigung für den drei Monate übersteigenden Zeitraum betrifft. Für diese Kündigungsentschädigung, bei der gemäß § 29 Abs. 1 AngG (§ 1162b ABGB) einzurechnen ist, was sich der Dienstnehmer infolge des Unterbleibens der Dienstleistung erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat (vgl. auch § 1 Abs. 3 Z 3 IESG), ergibt sich aus § 29 Abs. 2 iVm § 15 AngG, dass sie erst im jeweils betroffenen Monat zu leisten ist.

Nach § 14 Abs. 2 KO gelten betagte, also befristete Forderungen im Konkurs als fällig. Die Fälligkeit nach dieser Bestimmung ist anzunehmen, soweit es zum Zweck der Geltendmachung im Konkurs erforderlich ist, also insbesondere zur Feststellung der Forderungen, zur Teilnahme an Abstimmungen und Verteilungen, zur Vornahme der Aufrechnung. Diese konkursspezifische, auf den Konkursteilnahmeanspruch bezogene Fälligstellung der Forderung ändert allerdings materiell-rechtlich an der Fälligkeit der Forderung nichts; so bleibt beispielsweise der vorgegebene Leistungstermin weiterhin maßgeblich für allfällige Verzugsfolgen. Durch § 14 Abs. 2 KO wird somit die Fälligkeit einer betagten Forderung nur insoweit angenommen, als es für Zwecke der Geltendmachung im Konkurs erforderlich ist. Außerhalb des Konkurses kann die Forderung nur geltend gemacht werden, wenn materiell-rechtlich die Fälligkeit eingetreten ist (siehe hiezu etwa OGH vom 17. Dezember 2002, 5 Ob 281/02p, mwN).

Nach § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 ist für die steuerliche Zuordnung von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren der jeweilige Kalendermonat maßgeblich, 'für den der Anspruch besteht'. Im Hinblick auf den Zweck der Bestimmung, der Progressionswirkung durch die geballte Auszahlung von Ansprüchen aus früheren Zeiträumen entgegen zu wirken, ist es ausgeschlossen, dabei auf die in § 14 Abs. 2 KO - für die Teilnahme am Konkurs - angeordnete Vorverlegung der Fälligkeit auf den Zeitpunkt der Konkurseröffnung abzustellen. Als nicht einschlägig erweist sich auch die Regelung des § 3 Abs. 1 IESG, wonach bei der Ausmessung der Höhe des Insolvenz-Ausfallgeldes betagte Forderungen einbezogen werden. § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 stellt jeweils

auf jenen Kalendermonat ab, in welchen materiell-rechtlich die Fälligkeit der Forderung fällt, hier also auf den jeweils zu entlohnenden Monat.

Die streitgegenständliche Urlaubersatzleistung betrifft offenkundig einen im Zeitpunkt der tatsächlichen Auflösung des Dienstverhältnisses bereits bestehenden offenen (und noch nicht verjährten) Urlaubsanspruch, also (nicht verjährten) Urlaub für das bei Beendigung des Dienstverhältnisses laufende Urlaubsjahr (§ 10 Abs. 1 UrlG) sowie für vergangene Jahre (§ 10 Abs. 3 UrlG). Der Anspruch auf Urlaubersatzleistung entsteht mit dem Ende des Dienstverhältnisses (vgl. OGH vom 30. August 2007, 8 ObS 14/07b). Dass die belangte Behörde den Anspruch auf eine solche Ersatzleistung bei Anwendung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dem Monat der tatsächlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zugeordnet hat, ist nicht als rechtswidrig zu erkennen. Anderes würde gelten in Bezug auf allfällige Urlaubsentschädigungen für Urlaubsjahre nach Auflösung des Dienstverhältnisses, wie sie sich gegebenenfalls aus § 29 Abs. 1 AngG (§ 1162 b ABGB) ergeben könnten; sie wären dann Teil der 'bedingten' Kündigungsentschädigung (vgl. OGH 25. Jänner 1989, 9 ObS 15/88) und würden damit auch deren steuerliches Schicksal teilen."

Folgt man dieser Rechtsansicht ergibt sich für den Fall der Beschwerdeführerin Folgendes:

Unstrittig sind die oben beschriebenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie in folgender Tabelle dargestellt:

Arbeitgeber	steuerpflichtige Einkünfte	Lohnsteuer
B	667,35	
C	421,34	106,22
A Masse	16.271,83	3.172,33

Soweit die nachträglich im Jahr 2009 nach § 1 Abs. 2 IESG (Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz) zugesprochenen Beträge betroffen sind, gilt, das jene Teile, die entsprechend § 29 Abs. 1 und 2 AngG (AnAngestelltengesetz, BGBl. Nr. 292/1921: "(1) Wenn der Dienstgeber den Angestellten ohne wichtigen Grund vorzeitig entläßt oder wenn ihn ein Verschulden an dem vorzeitigen Austritt des Angestellten trifft, behält dieser, unbeschadet weitergehenden Schadenersatzes, seine vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsmäßige Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen, unter Einrechnung dessen, was er infolge des Unterbleibens der Dienstleistung erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat. (2) Soweit der im Absatz 1 genannte Zeitraum drei Monate nicht übersteigt, kann der Angestellte das ganze für diese Zeit gebührende Entgelt ohne Abzug sofort, den Rest zur vereinbarten oder gesetzlichen (§ 15) Zeit fordern. Der Anspruch auf die dem Angestellten gebührende

Abfertigung (§§ 23 und 23a) bleibt unberührt.") aufgrund der Kündigung am 21. November 2008 entsprechend § 25 Abs. 1 KO (Konkursordnung RGBL Nr. 337/1914 [nunmehr 'Insolvenzordnung']:"(1) Ist der Gemeinschuldner Arbeitgeber und ist das Arbeitsverhältnis bereits angetreten worden, so kann es 1. im Schuldenregulierungsverfahren innerhalb eines Monats nach Konkurseröffnung, 2. sonst innerhalb eines Monats nach a) öffentlicher Bekanntmachung des Beschlusses, mit dem die Schließung des Unternehmens oder eines Unternehmensbereichs angeordnet, bewilligt oder festgestellt wird, oder b) der Berichtstagsatzung, es sei denn, das Gericht hat dort die Fortführung des Unternehmens auf einstweilen unbestimmte Zeit beschlossen, vom Arbeitnehmer durch vorzeitigen Austritt, wobei die Konkurseröffnung als wichtiger Grund gilt, und vom Masseverwalter unter Einhaltung der gesetzlichen, kollektivvertraglichen oder der zulässigerweise vereinbarten kürzeren Kündigungsfrist unter Bedachtnahme auf die gesetzlichen Kündigungsbeschränkungen gelöst werden.") entstanden sind, nämlich die Kündigungsentschädigung der Beschwerdeführerin, welche den Zeitraum von drei Monaten ab Kündigung nicht überschreitet, sofort fällig geworden und daher nach § 19 Abs. 1 2. Satz EStG 1988 ("... Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.") dem Einkommen 2008 zuzurechnen sind.

Dies trifft auf folgende Beträge zu:

Kündigungs- entschädigungszeitraum	steuerpflichtige Einkünfte	Lohnsteuer
22.11.2008 bis 30.11.2008	501,00	68,31
01.12.2008 bis 31.12.2008	1.670,00	227,69
01.01.2009 bis 31.01.2009	1.676,00	228,48
01.02.2009 bis 21.02.2009	1.173,00	159,93

Das laufende Entgelt für die Monate Oktober und November und die Weihnachtsremuneration 2008 wurden mit dem Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes fällig, dementsprechend sind auch die dafür geleisteten Nachzahlungen durch die Insolvenz-Entgelt-Fond-Service GmbH nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Lohnzahlungszeitraum	steuerpflichtige Einkünfte	Lohnsteuer
01.10.2008 bis 31.10.2008	1.429,00	194,82

01.11.2008 bis 21.11.2008	991,00	135,17
Weihnachtsremuneration 2008	1.130,00	154,10

Die gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerfreien Vorauszahlungen des Arbeitsmarktservices auf die Kündigungsentschädigung und deren Rückzahlung bleiben (gemäß § 3 Abs. 1 und § 20 Abs. 2 EStG 1988: *"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."*) unberücksichtigt.

Fasst man daher die oben wiedergegebenen Tabellen in eine zusammen ergibt sich folgendes Bild:

Arbeitgeber	steuerpflichtige Einkünfte	Lohnsteuer
B	667,35	
C	421,34	106,22
A Masse sowie Nachzahlungen nach IESG	24.841,83	4.340,83
Summe Einkünfte aus NSA 2008	25.930,52	4.447,05

Entsprechend der oben dargestellten Überlegungen war daher angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 § 19 Abs. 1 EStG 1988 insofern abzuändern, als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Beschwerdeführerin € 25.798,52 (€ 25.930,52 abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten) betragen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine 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 wurde (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch das Erkenntnis VwGH 19.9.2013, 2011/15/0185 umfassend geklärt worden (siehe oben). Es liegt daher kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 10. September 2014