

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache IR, A-Gasse, Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. April 2008, betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Frau IR (in der Folge: Bf.) war im Frühjahr 2006 vorübergehend arbeitslos gemeldet. Ab Mai 2006 erzielte sie Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Betrag von € 6.965,00 und Einkünfte aus einem Angestelltenverhältnis bei der B-KEG. Über diese Gesellschaft wurde am 7.12.2006 der Konkurs eröffnet. Das Dienstverhältnis zur Bf. wurde vom Masseverwalter per 15.12.2006 aufgekündigt.

Im Jahr 2007 wurden an die Bf. von der IEF- (vormals: IAF-) Service GmbH Nachzahlungen für den Bezugszeitraum 2006 aus dem Dienstverhältnis zur B-KEG ausbezahlt.

Die Bf. wurde mit Bescheid vom 25.4.2008 im wiederaufgenommenen Verfahren unter Einbeziehung dieser Insolvenz-Ausfallgelder zur Einkommensteuer 2006 veranlagt. Dabei wurden folgende Lohnzetteldaten berücksichtigt:

a. Mitteilung der IAF Service GmbH, Bezugszeitraum 1.1. bis 31.12.2006:

Bruttobezüge (210)	17.915,27
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	2.551,44
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	3.583,07
Übrige Abzüge (243)	3.583,07
Steuerpflichtige Bezüge (245)	11.780,74
Einbehaltene Lohnsteuer	1.767,15
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.767,15
SV-Beiträge f. mit festem Satz verst. Bez.. (226)	637,86

b. Lohnzettel der B-KEG, Bezugszeitraum 3.5. bis 14.12.2006:

Bruttobezüge (210)	15.394,99
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	2.400,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	10.936,53
Einbehaltene Lohnsteuer	1.588,33
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.588,33

c. Mitteilung des Arbeitsmarktservice Österreich, Bezug von Notstandshilfe:

- im Zeitraum 20.3. bis 13.4.2006 im Betrag von € 387,75
- im Zeitraum 21.4. bis 2.5.2006 im Betrag von € 186,12

d. Mitteilung der NÖ. Gebietskrankenkasse, Bezug von Krankengeld während der Arbeitslosigkeit im Betrag von € 108,57.

Mit Berufung vom 15.5.2006 brachte die Bf. vor, für den Zeitraum 1.1. bis 2.5.2006 seien weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt worden.

Für die Bezüge der IAF Service GmbH sei der Lohnzettel nicht richtig ausgestellt worden. Die angegebenen Zahlungen seien erst für den Zeitraum 3.5.2006 bis 21.4.2007 zu tragen gekommen, da die B-GmbH nur einen Bruchteil des Gehaltes ausbezahlt habe, dann insolvent geworden und Ende 2006 in Konkurs gegangen sei.

Weiters werde um Berichtigung des Lohnzettels der B-GmbH ersucht, da der Lohnzettel vom Steuerberater entsprechend den Daten des Angestelltenvertrages erstellt worden sei, aber nicht den tatsächlich ausbezahlten Beträgen entspreche.

In der Folge wurde dem Finanzamt folgender berichtigter Lohnzettel der B-KEG übermittelt:

Bruttobezüge (210)	4.898,29
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	881,69
Steuerpflichtige Bezüge	4.016,60
Einbehaltene Lohnsteuer	482,01
Anrechenbare Lohnsteuer	482,01

Entsprechend dieser Lohnzetteldaten wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 mit Berufungsvorentscheidung vom 8.7.2008 abgeändert. Dabei wurden die von der IEF-Service GmbH erhaltenen Insolvenz-Ausfallgelder, wie schon im angefochtenen Bescheid, zur Gänze als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit des Jahres 2006 erfasst.

Mit Schreiben vom 22.7.2008 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor:

Die Einkünfte der IAF Service GmbH seien im Jahr des Zuflusses, nämlich 2007 anstatt 2006 zu versteuern. Dazu übermittelte die Bf. zwei Bescheide der IAF Service GmbH und Kontoauszüge, woraus ersichtlich ist, dass ihr die Auszahlungsbeträge der IAF Service GmbH im Jahr 2007 überwiesen wurden:

a. Laut Bescheid der IAF Service GmbH vom 15.3.2007 wurde der Bf. gemäß § 1 Abs. 2 IESG Insolvenz-Ausfallgeld im Gesamtbetrag von € 6.950,00 zuerkannt, welches sich wie folgt zusammensetzt:

Anspruch	Von	Bis	Betrag
Laufendes Entgelt	1.7.2006	31.7.2006	77,00
Laufendes Entgelt	1.8.2006	31.8.2006	1204,00
Laufendes Entgelt	1.9.2006	30.9.2006	1204,00
Laufendes Entgelt	1.10.2006	31.10.2006	1204,00
Laufendes Entgelt	1.11.2006	30.11.2006	1195,00
Laufendes Entgelt	1.12.2006	7.12.2006	281,00

Laufendes Entgelt	8.12.2006	14.12.2006	281,00
Urlaubszuschuss	3.5.2006	7.12.2006	728,00
Urlaubszuschuss	8.12.2006	14.12.2006	24,00
Weihnachtsremuneration	3.5.2006	7.12.2006	728,00
Weihnachtsremuneration	8.12.2006	14.12.2006	24,00

b. Laut Bescheid der IAF Service GmbH vom 13.7.2007 wurde der Bf. gemäß § 1 Abs. 2 IESG Insolvenz-Ausfallgeld im Gesamtbetrag von € 6.029,00 zuerkannt, welches sich wie folgt zusammensetzt:

Anspruch	Von	Bis	Betrag
Kündigungsentschädigung	15.12.2006	31.12.2006	750,00
Kündigungsentschädigung	1.1.2007	31.1.2007	1.407,00
Kündigungsentschädigung	1.2.2007	28.2.2007	1.407,00
Kündigungsentschädigung	1.3.2007	14.3.2007	657,00
Kündigungsentschädigung	15.3.2007	31.3.2007	750,00
Urlaubsersatzleistung	18	Werktag	975,00
Zinsen			64,00
Anmeldegebühr			19,00

Mit Schreiben vom 5.8.2008 wies die Bf. darauf hin, dass ihr aufgrund der unrichtigen Darstellung der IAF-Service GmbH betreffend die Bezüge für 2006 (nämlich von 1.1. bis 31.12.2006 anstelle ab 3.5.2006) seitens des AMS bereits ein Bescheid zur Rückzahlung für erhaltene Beträge im Zeitraum vom 1.1. bis 2.5.2006 ausgestellt wurde. Aus dem beigelegten Bescheid vom 6.5.2008 ist ersichtlich, dass die Bf. zur Rückzahlung von Notstandshilfe für 20.3. bis 13.4 und 21.4.bis 2.5.2006 im Betrag von insgesamt € 573,87 verpflichtet wurde, da sie aufgrund des Einkommensteuerbescheides ein monatliches Einkommen über der Geringfügigkeitsgrenze erhalten habe und Arbeitslosigkeit somit nicht vorgelegen sei.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Die Berufung ist vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes ergaben, dass der Bescheid des AMS über Berufung der Bf. mit Bescheid vom 29.11.2013 dahingehend abgeändert wurde, dass

die Notstandshilfe (nur) für die Zeit vom 1. bis 2.5.2006 widerrufen wurde und somit nur € 31,02 rückgefordert wurden; für die Zeit vom 20.3.bis 13.4. und 21.4.bis 30.4.2006 wurde demnach die Notstandshilfe nicht widerrufen oder rückgefordert, da die Bf. nach der Aktenlage in dieser Zeit nicht selbstständig erwerbstätig war.

Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2011/15/0185 vom 19.9.2013 gelten „unbedingte“ Kündigungsentschädigungen, das sind Kündigungsentschädigungen für den Zeitraum von bis zu drei Monaten, im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses als zugeflossen und sind sofort zu versteuern. Auch der Anspruch auf Urlaubersatzleistungen für einen im Zeitpunkt der tatsächlichen Aufhebung bereits bestehenden Urlaubsanspruch entsteht mit dem Ende des Dienstverhältnisses. Für den drei Monate übersteigenden Zeitraum steht eine „bedingte“ Kündigungsentschädigung zu. Diese ist erst im jeweils betroffenen Monat zu versteuern.

Im Beschwerdefall erfolgte die Kündigung des Dienstverhältnisses durch den Masseverwalter zum 15.12.2006. Demnach liegt für den Zeitraum 15.12.2006 bis 14.3.2007 eine unbedingte Kündigungsentschädigung vor. Diese, sowie das nachgezahlte laufende Entgelt für den Zeitraum 1.7.bis 14.12.2006, die Urlaubersatzleistung für den Zeitraum 1.4.2007 bis 21.4.2007, der Urlaubszuschuss für den Zeitraum 3.5. bis 14.12.2006, sowie die Weihnachtsremunerationen für den Zeitraum 3.5.bis 14.12.2006 sind somit im Jahr 2006 zu versteuern.

Lediglich die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 15.3. bis 31.3.2007 ist im Jahr 2007 zu versteuern.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes (email vom 23.1.2014) wurden der seitens der IAF - Service GmbH (nunmehr: IEF - Service GmbH) die Lohnzetteldaten berichtet. Laut email der IEF-Service GmbH vom 27.1.2014 und berichtigtem Jahreslohnzettel stellen sich die Lohnzetteldaten für 2006 wie folgt dar:

Bruttobezüge	(210)	16.877,48
Sozialversicherung insgesamt	3.003,92	
- Kennzahl 226	(230)	2.403,14
Fest versteuert § 67 Abs. 3 bis 8	(243)	3.375,49
Steuerpfl. Bezüge	(245)	11.098,85
Insges. einbehaltene Lohnsteuer	1.664,86°	
- Lohnsteuer mit festen Sätzen	(260)	1.664,86
°Nettobezug	12.208,70	12.208,70
davon 15 %	1.664,83	1.664,83

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, in welchem Jahr von der IEF-Service GmbH (vormals: IAF- Service GmbH) ausbezahltes „Insolvenz-Ausfallgeld“ zu versteuern ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu mit Erkenntnis 2011/15/0185 vom 19.9.2013 entschieden, dass bei vorzeitigem Austritt aus wichtigem Grund nach § 25 Abs. 1 KO dem Arbeitnehmer gemäß § 29 Abs. 1 und 2 AngG die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum von bis zu drei Monaten sofort gebührt („unbedingte“ Kündigungsentschädigung). Hinsichtlich dieses Bezuges wird die Fiktion des Zuflusses für den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses normiert.

Soweit eine Kündigungsentschädigung den drei Monate übersteigenden Zeitraum betrifft, ist gemäß § 29 Abs. 1 AngG einzurechnen, was sich der Dienstnehmer infolge des Unterbleibens der Dienstleitung erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat. Aus § 29 Abs. 2 iVm § 15 AngG ergibt sich, dass diese (bedingte) Kündigungsentschädigung erst im betroffenen Monat zu leisten ist.

Eine Urlaubersatzleistung, die 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) betrifft, entsteht mit dem Ende des Dienstverhältnisses.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Aufgrund der oa. Ausführungen erweist sich die Annahme der Bf., ein steuerlich beachtlicher Zufluss liege im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung der Insolvenz-Ausfallgelder, also erst im Jahr 2007 vor, als unbedeutlich.

Vielmehr sind die bis zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses ausstehenden Nachzahlungen aus dem Dienstverhältnis, das sind das laufende Entgelt, die Urlaubersatzleistung, der Urlaubszuschuss, die Weihnachtsremunerationen und Zinsen, weiters die unbedingte Kündigungsentschädigung (Zeitraum 15.12.2006 bis 14.3.2007) im Veranlagungsjahr 2006 zu versteuern.

Lediglich die bedingte Kündigungsentschädigung für den Zeitraum 15.3. bis 31.3.2007 ist erst im Jahr 2007 steuerlich zu erfassen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2006 betragen somit:

	KZ	B-KEG	IAF-Service GmbH	Summe
Bruttobezüge	210	4.898,29	16.877,48	21.775,77

Einbeh. SozVers.-Beiträge	230	881,69	2.403,14	3.284,83
Sonstige steuerfr. Bezüge	243		3.375,49	3.375,49
Steuerpfl. Bezüge	245	4.016,60	11.098,85	15.115,45
Anrechenbare Lohnsteuer	260	482,01	1.664,86	2.146,87

Der angefochtene Bescheid war daher wie im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellt, abzuändern.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG im Beschwerdefall nicht zulässig, da über die Rechtsfrage, wann Kündigungsentschädigungen im Insolvenzverfahren des Arbeitgebers steuerlich zu erfassen sind, bereits mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2011/15/0185 vom 19. September 2013 abgesprochen wurde.

Wien, am 8. April 2014