



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes N. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wurde vom Finanzamt für das Jahr 2007 ursprünglich erklärungsgemäß veranlagt; das Finanzamt hat hierbei einen Lohnzettel der Fa. A. GmbH berücksichtigt, aus dem ersichtlich ist, dass das Beschäftigungsverhältnis des Bw. bis 30.11.2007 gedauert hat.

Aufgrund des von der IAF Service GmbH übermittelten weiteren Lohnzettels hat das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und im neuen Sachbescheid nunmehr beide Lohnzettel der Besteuerung zugrundegelegt. In der am 7.4.2010 beim Finanzamt eingebrachten Berufung wird der angefochtene Bescheid mit „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007“ bezeichnet und brachte der Bw. vor, der an das Finanzamt von der IAF Service GmbH übermittelte Lohnzettel über € 4.876,62 sei nicht zur Gänze dem Jahr 2007 zuzurechnen, wie dem beigelegten Schreiben der IAF Service GmbH zu entnehmen sei.

Beim an den Bw. ausbezahlten Betrag handle es sich um eine dreimonatige Kündigungsentschädigung, die im Zuge des Rechtsstreites des Bw. gegen seinen ehemaligen Arbeitgeber von der IAF Service GmbH zugesprochen worden sei. Grund dafür sei die nicht fristgerechte Kündigung durch den ehemaligen Arbeitgeber gewesen. Die Kündigungsentschädigung betreffe die Monate Dezember 2007, Jänner 2008 und Februar 2008, beinhaltend die 1/12 Anteile Weihnachtsgeld und 1/12 Urlaubersatzleistung. Im Jahr 2007 sei daher nur der Monat Dezember 2007 mit Weihnachtsgeld und Urlaubszuschuss zu berücksichtigen.

Der Bw. stellte, aufgefordert die Mängel der Berufung vom 7.4.2010 – hinsichtlich der nicht eindeutigen Formulierung der Berufung, ob sich das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid, gegen den Sachbescheid oder gegen beide Bescheide richtet – zu beheben, niederschriftlich beim Unabhängigen Finanzsenat am 9.9.2010 klar, dass sich die Berufung vom 7.4.2010 – wie sich vor allem aus der Berufungsbegründung ergibt – gegen den Einkommensteuerbescheid vom 25.3.2010 richtet. Eine Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid war nicht beabsichtigt.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab und führte u.a. hierzu begründend aus, soweit der Zeitraum, für den die Kündigungsentschädigung gebühre, 3 Monate nicht übersteige, könne der Arbeitnehmer den gesamten Betrag sofort bei Beendigung des Dienstverhältnisses fordern (§ 29 AngG).

Im Vorlageantrag vom 9.7.2010 wird zum Hinweis des Finanzamtes, wonach der Arbeitnehmer die Kündigungsentschädigung bei Beendigung des Dienstverhältnisses sofort fordern könne, festgestellt, dass dies durch die rechtsanwaltliche Vertretung des Bw. bei seinem ehemaligen Dienstgeber erfolgt sei. Bis dato sei der Anspruch auf Kündigungsentschädigung vom ehemaligen Arbeitgeber weder anerkannt noch ausbezahlt worden. Der Bw. habe seine Ansprüche durch Klage beim Arbeitsgericht geltend gemacht. Diese Ansprüche (Kündigungsentschädigung) seien im Jahr 2009 von der IEF-Service GmbH anerkannt worden.

Es werde jede Kündigungsentschädigung in einem Zuge als Gesamtbetrag ausbezahlt. Da der Bw. bekanntgegeben habe, dass die ausbezahlte Kündigungsentschädigung die Monate Dezember 2007, Jänner 2008 und Februar 2008 betreffe, könne nur der den Monat Dezember 2007 bei der Einkommensteuer 2007 berücksichtigt werden. Wie aus den weiteren übermittelten Unterlagen zu ersehen sei, sei der Betrag netto, also unter Abzug aller gesetzlichen Abgaben und Rückzahlung der ausgezahlten Arbeitslosenunterstützung an den Bw. überwiesen worden. Daher sei die Einkommensteuernachzahlung samt Anspruchszinsen nicht zulässig.

In einem undatierten Schreiben, mit FAX eingebracht am 14.7.2010, beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung über die Berufung durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

1.1 § 19 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005) lautet:

„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 Kalenderjahr als zugeflossen, für das 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.“

Nach § 124b Z 130 Satz 1 EStG ist § 19 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden, anzuwenden.

1.2. § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 lautet:

„Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufig laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.“

Bei den in dieser Bestimmung angeführten Bezügen nach § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e und f EStG 1988 handelt es sich um Abfertigungszahlungen (Abs. 3 und 6), Pensionsabfindungen (Abs. 8 lit. e) sowie um Bezüge bei oder nach Beendigung von Dienstverhältnissen im Rahmen von Sozialplänen (Abs. 8 lit. f).

1.3 § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 lautet:

„Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu

erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 und ein Fünftel steuerfrei zu belassen.“

1.4 § 29 Angestelltengesetz (AngG) lautet:

„(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 vertraglichen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf einer bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsgemäße Kündigung durch den Dienstgeber hätte versteichen 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 Abs. 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.“

2. Sachverhalt

Der Unabhängige Finanzsenat stellt den entscheidungsrelevanten Sachverhalt wie folgt fest: Der Bw. hat im Jahr 2009 eine Kündigungsentschädigung nach § 29 AngG ausbezahlt bekommen. Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund des vorliegenden Lohnzettels, der Bezeichnung des Zeitraumes für den die Kündigungsentschädigung zusteht durch die IEF-Service GmbH und des Vorbringens des Bw. davon aus, dass das Dienstverhältnis mit der A. GmbH im November 2007 offensichtlich durch vorzeitige Entlassung ohne wichtigen Grund geendet hat. Über den seinerzeitigen Arbeitgeber wurde im Jahr 2008 der Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen.

3. Rechtliche Würdigung

Fest steht, dass die Auszahlung der in Rede stehenden Beträge durch die IEF-Service GmbH erfolgt ist (siehe Teilbescheid der IEF-Service GmbH vom 6.2.2009). Demnach handelt es sich um Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren. Fraglich ist aber wann die Kündigungsentschädigung beziehungsweise Urlaubersatzleistung zugeflossen ist beziehungsweise als zugeflossen gilt; damit ist die Frage verbunden, ob die Beendigungsansprüche schon 2007 entstanden sind, sowie ob sich der Zuflusszeitpunkt nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 (Kündigungsentschädigungen) richtet.

3.1. Zuflusszeitpunkt von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren

Dieser richtet sich nach der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988. Maßgeblich ist bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren somit, zu welchem Zeitpunkt der Anspruch entstanden ist.

Die Kündigungsentschädigung nach § 29 AngG ist ein Schadenersatzanspruch, durch den der Angestellte unbeschadet der gesetzlich vorgesehenen Anrechnung wirtschaftlich so gestellt werden soll, wie er bei ordnungsgemäßer Beendigung des Arbeitsverhältnisses gestellt gewesen wäre (OGH 22.2.2007, 8 ObS 4/07g). Der Anspruch auf Kündigungsentschädigung entsteht erst durch die Art der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (OGH 15.11.1989, 3 Ob 86/89). Generell gilt, dass Beendigungsansprüche mit arbeitsrechtlichem Ende des Dienstverhältnisses entstehen.

Die erläuternden Bemerkungen zu §§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG idF BGBl. I Nr. 161/2005 führen zur Verlagerung des Zuflusszeitpunktes in das Jahr des Entstehens des Anspruches Folgendes aus:

„Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallsgeld 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.“

Der Gesetzgeber wollte somit durch diese Novelle Härten ausräumen, die dann eintreten könnten, wenn der Arbeitnehmer im Jahr der Auszahlung bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt ist. Es kann aber dem Bw. zugestanden werden, dass diese Gesetzesänderung in seinem Fall, da er 2009 nur geringe steuerpflichtige Einkünfte bezogen hat, nachteilig wäre, sofern tatsächlich eine Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 zu erfolgen hat.

Es war somit nur noch zu überprüfen, ob die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 vorrangig ist, derzufolge eine Erfassung im Jahr 2009 zu erfolgen hätte.

3.2 Kündigungsentschädigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988

Eine Besteuerung der Kündigungsentschädigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 kommt deshalb nicht in Frage, da – wie bereits ausgeführt – die Kündigungsentschädigung im gegenständlichen Fall eine Nachzahlung aus einem Insolvenzverfahren darstellt und daher eine Besteuerung gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen hat (Nachzahlungen im

Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht).

Wie oben ausgeführt, führt § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 bestimmte Bezüge – wiewohl dennoch Nachzahlungen im Insolvenzverfahren vorliegen – einer gesonderten Besteuerung zu.

Hierunter fallen ausschließlich Bezüge nach § 67 Abs. 3, 6 sowie Abs. 8 lit. e und f EStG 1988.

Kündigungsentschädigungen nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 sind dabei nicht erwähnt.

Hieraus ergibt sich ganz offensichtlich die Ansicht des Gesetzgebers, derartige Bezüge nicht aus der grundsätzlichen Behandlung von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren auszunehmen.

3.3 Lohnsteuerabzug von 15%

Der Bw. bringt vor, die Kündigungsentschädigung sei unter Abzug aller gesetzlichen Abgaben überwiesen worden und daher die Festsetzung einer Abgabennachforderung

(Einkommensteuer) nicht zulässig. Er übersieht dabei allerdings, dass es sich hierbei gem.

§ 67 Abs. 8 lit. g dritter Satz EStG 1988 nur um einen vorläufigen Lohnsteuerabzug handelt und derartige Nachzahlungen überdies nach § 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 6 EStG 1988 eine Pflichtveranlagung bedingen. Die bei der Abrechnung der Kündigungsentschädigung durch die IEF-Service GmbH einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von 15% wurde bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer als anrechenbare Lohnsteuer in Abzug gebracht.

3.4 Hieraus folgt, dass das Finanzamt die Bezüge der IEF-Service GmbH bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu Recht bereits für das Jahr 2007 erfasst hat. Der Berufung war daher abzuweisen.

4. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Gemäß § 284 Abs. 1 hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO³, § 284 Tz 2). Da der Antrag auf mündliche Verhandlung erst in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz gestellt wurde, konnte von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Dem Bw. wurde im Rahmen einer am 9. September 2010 abgehaltenen Besprechung, in welcher die Sach- und Rechtslage ausführlich (Beginn der Besprechung: 10:15, Ende der Besprechung: 11:30) erörtert wurde, ausreichend Gelegenheit geboten, seinen

Rechtsstandpunkt darzulegen beziehungsweise ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten. Da der Bw. in weiterer Folge untätig blieb, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Mai 2011