



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vom 2. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 11. November 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 des Berufungswerbers (Bw) vom 11. November 2010 ergab eine Nachforderung in Höhe von 3.446,51 €. Der Einkommensteuerberechnung wurden zwei Lohnzettel der E AG (1. Jänner bis 31. Oktober 2009: 30.617,40 € brutto; 17. November bis 16. Dezember 2009: 3.078,65 € brutto) sowie zwei Lohnzettel der IAF-Service GmbH bzw. der IEF-Service GmbH (11. Dezember bis 11. Dezember 2009: 3.924,74 € brutto; 2. März bis 2. März 2009: 47.113,79 € brutto) zu Grunde gelegt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wandte der Bw ein, dass es am 2. März 2009 keinen Bezugszeitraum vom IEF gegeben habe, da die E AG zu diesem Zeitpunkt noch voll funktionsfähig und eine Insolvenz nicht absehbar gewesen sei. Es werde gebeten, den Irrtum bezüglich unbedingter und bedingter Kündigungsentschädigung zu prüfen. Im Dezember sei nicht absehbar gewesen, ob ein Anspruch auf diese Forderung bestehe. Dies sei erst am 17. März 2010 der Fall gewesen.

Der Berufung wurde ein Schreiben der IEF-Service GmbH vom 28. Juni 2010 beigelegt, wonach der Bw Insolvenzentgelt ua. für Kündigungsentschädigung bzw. Schadenersatz für den Zeitraum von 17. März bis 30. Juni 2010 beantragt hatte. Der Bw hatte dazu angegeben, während dieses Zeitraums außer Arbeitslosengeld kein Einkommen bezogen zu haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2010 wurde die Berufung unter Hinweis auf die durch das AbgÄG 2005 geänderte Bestimmung des § 19 EStG als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag führte der Bw aus, dass nach Auskunft der Arbeiterkammer die bedingte Kündigungsentschädigung erst im Jahr 2010 angefallen sei, weil erst nach dem 17. März 2010 festgestellt werden konnte, ob ein Arbeitsverhältnis bestehe. Der Lohnzettel sei daher vom IEF unrichtig ausgefüllt. Ein neues Arbeitsverhältnis bestehe immer noch nicht. Es werde gebeten, diesen Irrtum zu prüfen.

In einer schriftlichen Ergänzung vom 14. März 2011 zum Vorlageantrag gab der Bw an, dass die Einnahmen laut Lohnzettel des IEF vom 23. November 2010 (12.123,06 €) für das Jahr 2009 Einkünfte seien, deren Anspruch erst zum 30. Juni 2010 entstanden sei und die daher dem Jahr 2010 zuzurechnen seien (dies entspreche der bedingten Kündigungsentschädigung von 17. März bis 30. Juni 2010, wenn kein neues Dienstverhältnis bestehe). Mit Ende 2009 sei noch nicht absehbar gewesen, zu welchem Zeitpunkt dies eintrete. Er ersuche, mit dem IEF eine Korrektur des Lohnzettels festzulegen, um eine korrekte und gesetzliche Steuerabwicklung zu gewährleisten. Laut Info der Arbeiterkammer Linz gebe es diesbezüglich mehrere Klagen. Kopien des gesamten Sachverhaltes seien beigelegt.

Vorgelegt wurde eine Aufstellung, aus der Art und Höhe der angemeldeten Forderungen ersichtlich sind. Unter den angemeldeten Forderungen befindet sich eine bedingte Kündigungsentschädigung für die Zeit von 17. März bis 30. Juni 2010 in Höhe von 12.123,06 € brutto.

Laut dieser Aufstellung war der Bw von 1. November 1989 bis 16. Dezember 2009 als Angestellter bei der Gemeinschuldnerin beschäftigt und endete das Arbeitsverhältnis durch Austritt gemäß § 25 KO.

Eine Kontaktaufnahme der Referentin mit der IEF-Service GmbH (vor dem 1. Juli 2008: IAF-Service GmbH infolge der Umbenennung des Insolvenz-Ausfallgeldes in Insolvenz-Entgelt) ergab, dass der erste Bescheid der IEF-Service GmbH vom 2. März 2010 datiere und wegen der Zuordenbarkeit der Bezüge zum Jahr 2009 das Datum 2. März 2009 für den Lohnzahlungszeitraum gewählt worden sei.

Im Lohnzettel mit dem ausgewiesenen Bruttobezug von 3.924,74 € seien das laufende Entgelt und die Weihnachtsremuneration erfasst. Im Lohnzettel mit dem ausgewiesenen Bruttobezug von 47.113,79 € seien Jubiläumsgelder, Abfertigung, die Kündigungsentschädigung sowie eine Urlaubersatzleistung enthalten. Die bedingte Kündigungsentschädigung sei im Lohnzettel mit dem ausgewiesenen Bruttobezug von 12.123,06 € erfasst.

Der letztgenannte Lohnzettel wurde erst am 28. November 2010 – und damit nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2009 am 11. November 2010 – in die Lohnzetteldatenbank der Abgabenbehörde eingespielt und wurde daher im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt.

Ergänzend wird festgehalten, dass die Entscheidung über die Berufung mit Bescheid vom 3. August 2012 gemäß § 281 BAO ausgesetzt worden ist.

Mit Erkenntnis vom 19.9.2013, 2011/15/0119, wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Dieses Erkenntnis verweist auf das Erkenntnis zur Zahl 2011/15/0185, das zu einem vergleichbaren Sachverhalt ebenfalls am 19.9.2013 ergangen ist.

Das gegenständliche Berufungsverfahren konnte daher nunmehr fortgesetzt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall bestand Streit darüber, zu welchem Zeitpunkt (im Kalenderjahr 2009 oder 2010) die "bedingte" Kündigungsentschädigung zu versteuern ist.

Nach § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2009 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 99/2007) gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Erhielten (vor Einführung dieser Bestimmung) Arbeitnehmer, die nach Insolvenz ihres vorherigen Arbeitgebers in einem neuen Dienstverhältnis standen, neben den laufenden Bezügen aus diesem auch Vorjahre betreffende Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren, führte dies auf Grund der Progressionswirkung oft zu erheblichen Nachzahlungen. Zweck dieser Bestimmung ist es, eine derartige Zusammenballung zu vermeiden, weshalb Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist (nach § 124b Z 130 EStG 1988 wirksam für Konkurse, die ab 2006 eröffnet worden sind).

Nach § 1 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) haben Arbeitnehmer Anspruch auf Insolvenz-Entgelt, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis stehen oder gestanden sind und über das Vermögen des Arbeitgebers ein Verfahren nach der Insolvenzordnung eröffnet wird.

Nach Abs. 2 Z 1 der genannten Bestimmung sind Entgeltansprüche, insbesondere auf laufendes Entgelt (Lohn, Gehalt, Sonderzahlungen) und aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Abfertigung, Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistung), gesichert.

Durch die Konkurseröffnung (nunmehr: Insolvenzeröffnung) werden Arbeitsverhältnisse nicht beendet. Nach der Insolvenzeröffnung bestehen aber, neben den arbeitsrechtlichen Auflösungsmöglichkeiten, besondere insolvenzspezifische Beendigungsarten.

Die Insolvenzeröffnung gilt als wichtiger Grund für den vorzeitigen Austritt eines Arbeitnehmers [§ 25 Konkursordnung (KO); ab 1. Juli 2010 (BGBl. I Nr. 29/2010) § 25 Insolvenzordnung (IO)].

Eine Kündigungsentschädigung gebührt ua. dann, wenn das Dienstverhältnis eines Dienstnehmers durch einen begründeten vorzeitigen Austritt aus Verschulden des Dienstgebers beendet wird. Dies gilt auch für den Fall eines vorzeitigen Austritts wegen eines Insolvenzverfahrens (Personalverrechnung in der Praxis 2012, 23. Aufl. 2012, 33.4.2.1.1.).

Die Kündigungsentschädigung wird für den Zeitraum der fiktiven Kündigungsfrist zugesprochen (Personalverrechnung in der Praxis 2012, 23. Aufl. 2012, 33.4.2.2.).

Nach der Rechtsprechung ist aus den §§ 1162b ABGB und 29 Angestelltengesetz (AngG) der Grundsatz abzuleiten, dass der Arbeitnehmer so zu stellen ist, als wäre sein Arbeitsverhältnis ordnungsgemäß aufgelöst worden.

Der Anspruch auf Kündigungsentschädigung (§ 1162b ABGB; § 29 Abs. 2 AngG; OGH 15.11.1989, 3 Ob 86/89; OGH 30.8.2007, 8 ObS 14/07b) wie auch auf die Urlaubersatzleistung [§ 10 Urlaubsgesetz (UrlG)] und die Abfertigung entsteht mit dem Ende des Dienstverhältnisses.

Das Entgelt für drei Monate ist sofort bei Beendigung des Dienstverhältnisses fällig (daher auch "unbedingte" Kündigungsentschädigung); der "unbedingte" Zeitraum beginnt mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses.

Bei einer darüber hinausgehenden Kündigungsentschädigung (für den Zeitraum ab dem Beginn des vierten Monats nach dem Austritt) ist anzurechnen, was der Dienstnehmer infolge des Unterbleibens der Dienstleistung erspart oder durch anderweitige Dienstleistung

erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat [daher auch "bedingte" Kündigungsentschädigung; (§ 1162b ABGB, § 29 AngG), Müller, Lohnverrechnung 2012, Tz 192 "Kündigungsentschädigung"].

§ 1 Abs. 3 Z 3 IESG bestimmt ebenfalls, dass für Ansprüche auf Kündigungsentschädigung, sofern dieser Anspruch das Entgelt für den Zeitraum von drei Monaten übersteigt, eine Anrechnung dessen erfolgt, was sich der Arbeitnehmer infolge des Unterbleibens der Arbeitsleistung erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat.

Im Erkenntnis vom 19.9.2013, 2011/15/0185, führte der Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen aus:

"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.

(...)

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 Fälligkeit 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."

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entstehen demnach Ansprüche auf eine "unbedingte" Kündigungsentschädigung und auf Urlaubersatzleistungen für einen im Zeitpunkt der tatsächlichen Auflösung des Dienstverhältnisses bereits bestehenden offenen Urlaubsanspruch mit dem Ende des Dienstverhältnisses und sind diese Ansprüche sofort zu versteuern. Dem gegenüber ist die "bedingte" Kündigungsentschädigung erst im jeweils betroffenen Monat zu versteuern.

Im vorliegenden Fall war der Bw bis 16. Dezember 2009 (Erklärung des Austritts gemäß § 25 KO) bei der E AG beschäftigt, über deren Vermögen am 16. November 2009 das Konkursverfahren eröffnet worden war. Infolge seines berechtigten Austritts erhielt er ua. eine unbedingte Kündigungsentschädigung für die Zeit von 17. Dezember 2009 bis 16. März 2010 sowie eine bedingte Kündigungsentschädigung für die Zeit von 17. März bis 30. Juni 2010 in Höhe von 12.123,06 € brutto. Dieser Betrag war – folgt man der Entscheidung des VwGH – nicht dem Kalenderjahr 2009, sondern dem Kalenderjahr 2010 zuzuordnen.

Der Berufung des Bw war daher antragsgemäß stattzugeben. Da der die bedingte Kündigungsentschädigung enthaltende Lohnzettel bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 2009 aber, wie bereits oa., nicht erfasst wurde und die bedingte Kündigungsentschädigung somit im Einkommensteuerbescheid 2009 ohnedies nicht enthalten war, erfuhr der angefochtene Bescheid trotz stattgebender Berufungsentscheidung keine Änderung.

Linz, am 10. Dezember 2013