



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 nach der am 30. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. Mai 2007 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2006 für die Berufungswerberin (Bw) durch. Dabei wurden in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit u.a. die von der IAF Service GmbH laut dem von dieser übermittelten Lohnzettel auf Grund der am 13. April 2005 erfolgten Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des früheren Arbeitgebers der Bw, die Firma B-GmbH, an die Bw im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld einbezogen.

In ihrer Berufung wendet die Bw ein, dass sich die Zahlungen der IAF Service GmbH auf die Vergütung von im Jahr 2004 und im Wesentlichen im Jahr 2005 entstandenen Leistungsansprüchen beziehen würden. Die Einbeziehung dieser Zahlungen in die Bemessungsgrundlage des Jahres 2006, in welchem die Bw im Wesentlichen Pensionsbezüge erhalten habe, führe zu einer höheren Progressionsstufe und letztlich zu einer sehr hohen Steuerbelastung, während die Steuer bei einer Berücksichtigung in den Jahren, in denen die Zahlungen ihren Ursprung haben, deutlich geringer wäre. Alle übrigen Mitarbeiter des in Konkurs befindlichen Arbeitgebers hätten die Zahlungen der IAF Service GmbH bereits Ende 2005 erhalten. Diese

soziale Ungerechtigkeit habe der Gesetzgeber erkannt und § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 dahingehend geändert, dass Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, in dem der Anspruch entsteht. Die mit dem angefochtenen Bescheid vorgeschriebene Steuernachzahlung bedeute für die Bw eine große finanzielle Belastung. Es werde daher beantragt, die Zahlungen der IAF Service GmbH im Jahr 2005 und nicht im Jahr 2006 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Die Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes seien gemäß § 19 EStG im Jahr des Zufließens zu erfassen. Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 geschaffene Rechtslage gelte erst für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag bringt die Bw unter Beilage eines Lohnzettels für das Jahr 2005 vor, das Arbeitsmarktservice (AMS) habe ihr bereits im Jahr 2005 Insolvenz-Ausfallgeld in Höhe von 9.802,07 € vorausbezahlt, sodass nicht der Zufluss des gesamten Betrages für das Jahr 2006 angenommen werden könne. Der Betrag von 9.802,07 € sei anschließend im Jänner 2006 von der IAF Service GmbH wieder an das AMS refundiert worden. Der Eingang bei der Bw sei daher in zwei Schritten, und zwar im Jahr 2005 und im Jahr 2006 erfolgt, was in den Steuerbescheiden auch so zu berücksichtigen sei.

Der dem Vorlageantrag beigelegte Lohnzettel 2005 des AMS (Bl. 30 Arbeitnehmerakt) weist als Leistungsart „Vorschuss Kündigungsentschädigung“ und als Gesamtbetrag der Leistung 9.802,07 € aus. Dieser Betrag wurde laut Teil-Bescheid der IAF Service GmbH vom 24. Jänner 2006 (Bl. 28, 29 Arbeitnehmerakt) vom gesamten der Bw mit diesem Teil-Bescheid zuerkannten Insolvenz-Ausfallgeld von 18.414,00 € als Rückersatz an das AMS ausbezahlt.

In der am 30. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies die steuerliche Vertreterin darauf, dass die zusammengeballte Versteuerung im Jahr 2006 gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoße. Auch sollte die Verzögerung der Auszahlung des Insolvenz-Ausfallgeldes nicht zu Lasten der Bw gehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter die zitierte Bestimmung ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt. § 25 Abs. 1 Z 1 erfasst auch Leistungen, die dem Arbeitnehmer nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen, wenn

sie nur ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. Hofstätter /Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 25 Tz 3).

Gemäß § 1 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) haben Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld u.a. Arbeitnehmer für ihre nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche - das sind vor allem Entgeltansprüche aus dem Arbeitsverhältnis -, wenn über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird.

Das IESG begründet somit einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Leistung von Entgelten aus einem Arbeitsverhältnis. Daraus folgt, dass Bezüge der Arbeitnehmer nach dem IESG ihre Wurzel in einem Dienstverhältnis haben und daher, zumal die Auszahlung durch einen Dritten, konkret durch die die Geschäfte des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds besorgende IAF Service GmbH, einer solchen Einstufung nicht entgegensteht, Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG sind (vgl. auch Hofstätter /Reichel, a.a.O., § 25 Tz 4).

Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt nach § 19 EStG (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 25 Tz 4). Gemäß § 19 Abs. 1 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Das Insolvenz-Ausfallgeld nach dem IESG fließt dem Dienstnehmer mit der Bezahlung durch den Fonds zu (vgl. Doralt, a.a.O., § 19 Tz 30).

Es ist unstrittig, dass die Auszahlung durch die IAF Service GmbH an die Bw im Jahr 2006 erfolgt ist. Damit ist das Insolvenz-Ausfallgeld der Bw im Jahr 2006 zugeflossen und ist in diesem Jahr im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.

Im Hinblick darauf, dass der Konkurs über das Vermögen des ehemaligen Arbeitgebers der Bw am 13. April 2005 eröffnet wurde, ist der vorliegende Fall noch auf Basis der Rechtslage vor Inkrafttreten der durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I 161/2005, eingefügten Bestimmung des § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG, wonach Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, zu beurteilen (vgl. § 124b Z 130 EStG, wonach § 19 Abs. 1 in der Fassung BGBl I 161/2005 erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden, anzuwenden ist). Soweit sich die Berufung auf diese Bestimmung bezieht, geht sie daher ins Leere.

Nicht berechtigt ist aber auch das im Vorlageantrag geäußerte Begehren, einen Teilbetrag des Insolvenz-Ausfallsgeldes deshalb nicht im Jahr 2006, sondern im Jahr 2005 zu versteuern, weil das AMS bereits im Jahr 2005 Insolvenz-Ausfallgeld in Höhe von 9.802,07 € vorausbezahlt habe. Bei der im Jahr 2005 erfolgten Leistung des AMS, deren Art im darüber ausgestellten Lohnzettel des AMS mit „Vorschuss Kündigungsentschädigung“ angegeben ist, handelt es sich nämlich nicht um eine Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld, sondern um eine solche von Arbeitslosengeld.

Gemäß § 16 Abs. 1 lit. k AIVG ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Zeitraums, für den Kündigungsentschädigung gebührt. Ist der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig oder wird Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt, wird das Arbeitslosengeld für diesen Zeitraum gemäß § 16 Abs. 2 AIVG als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung gewährt. Wird der Arbeitgeber von der Gewährung des Vorschusses verständigt, so geht der Anspruch des Arbeitslosen auf die fällige Kündigungsentschädigung für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Arbeitslosenversicherung in der Höhe des als Arbeitslosengeld gewährten Vorschusses über und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. Das Recht auf gerichtliche Durchsetzung dieses Anspruches verbleibt jedoch beim Arbeitnehmer. Wird Insolvenz-Ausfallgeld nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz BGBl. Nr. 324/1977, für die Kündigungsentschädigung beantragt, so gilt das Gleiche hinsichtlich dieses Anspruches auf Insolvenz-Ausfallgeld, und der Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds tritt an die Stelle des Arbeitgebers.

Der Arbeitslose bekommt sohin auch dann, wenn er Insolvenz-Ausfallgeld für die Kündigungsentschädigung beantragt, Arbeitslosengeld, nur geht der Anspruch auf die Kündigungsentschädigung in der Höhe des ausbezahlten Arbeitslosengeldes im Wege der Legalzession vom Arbeitslosen auf die Arbeitslosenversicherung über. Die IAF Service GmbH hat einen Teil der Kündigungsentschädigung in Höhe des bevorschussten Arbeitslosengeldes an die Arbeitslosenversicherung zurückzuzahlen (vgl. OGH 12.4.2001, 8 ObS 244/00s).

Das AMS hat der Bw sohin im Jahr 2005 - gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG steuerfreies - Arbeitslosengeld in Form eines Vorschusses auf die Kündigungsentschädigung bezahlt. Der Umstand, dass ein Teil des von der IAF Service GmbH der Bw im Jahr 2006 zuerkannten Insolvenz-Ausfallgeldes auf Grund der erwähnten Legalzession für die Rückzahlung des Arbeitslosengeldes zu verwenden war, ändert an dieser Qualifikation ebenso wenig, wie an dem mit der Auszahlung an das AMS eingetretenen Zufluss an die Bw. Bei Zessionen ist nämlich der Zeitpunkt des Zufließens mit dem Zeitpunkt der Zahlung des Schuldners an den Gläubiger des Steuerpflichtigen anzunehmen (vgl. Hofstätter / Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 19 Tz 3).

Dem Begehren der Bw, einen Teil des im Jahr 2006 zugeflossenen Insolvenz-Ausfallgeldes nicht im Jahr 2006, sondern im Jahr 2005 zu versteuern, war daher nicht zu folgen.

Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl 142/2000, zu besteuern. Danach sind diese Nachzahlungen, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Satz 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 vorläufigen Lohnsteuer in Höhe von 15 % zu versteuern. Die Bezüge sind zwingend zu veranlagern (§ 41 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG). Die vorläufig mit 15 % versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen (vgl. Doralt, a.a.O., § 67 Tz 120). Dass im vorliegenden Fall die Besteuerung nicht dieser Bestimmung entsprechend vorgenommen worden wäre, ist nicht ersichtlich und wird solches von der Bw auch gar nicht behauptet.

Was die von der Bw empfundene Ungerechtigkeit über die Besteuerung der gesamten Nachzahlung im Jahr 2006 betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber dem durch die Zusammenballung entstehenden Progressionseffekt durch eine Progressionsmilderung in der Weise, dass gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG ein Fünftel der Bezüge steuerfrei belassen wird, entgegengewirkt hat. Diese Steuerfreiheit bleibt auch bei der Veranlagung erhalten.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 30. Jänner 2008