



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes xxx vom 8. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat am 19. Oktober 2009 einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem die 2008 von der DG sowie die ursprünglich von der IAF-Service GmbH (*Anmerkung der Referentin: ab 1. Juli 2008 wurde der Firmenwortlaut von IAF auf IEF-Service GmbH geändert – vgl. Änderung des IAF-Service GmbH-Gesetzes, BGBl. I 2008 /8 – daher wird sie im Weiteren mit dem geänderten Firmenwortlaut bezeichnet*) für 2008 gemeldete Bezüge (32.790,87 € bzw. 10.354,65 €) als steuerpflichtige Bezüge bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden. Wegen des nicht ganzjährigen Bezuges von Arbeitslosengeld (für den Zeitraum 27.11. bis 31.12.2008) wurden die außerhalb dieses Zeitraumes bezogenen steuerpflichtigen Bezüge (DG) gem. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) hochgerechnet. Mit Schriftsatz vom 9.11.2009 hat der Bw gegen diesen Bescheid berufen. Dem Berufungsbegehren des Bw, die Steuerberechnung ohne Hochrechnung der Bezüge vorzunehmen, wurde ohne nähere Begründung Folge gegeben.

Am 18. Mai 2010 hat das Finanzamt sodann die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Mit selbem Datum wurde ein Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem neben den bisher von der IEF-Service GmbH gemeldeten steuerpflichtigen Bezügen Insolvenz-Entgelte in Höhe von 22.825,43 € als steuerpflichtige Bezüge erfasst wurden.

Der Bw hat mit Schreiben vom 31. Mai 2010 fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. Mai 2010 berufen. Er vertrat die Ansicht, die Einkünfte seien nach dem Zuflussprinzip zu versteuern. Am xxxx sei sein Arbeitgeber, die DG, A, in Konkurs gegangen. Er habe vom Insolvenzfonds im Jahr 2008 insgesamt 10.354,65 € an steuerpflichtigen Bezügen ausbezahlt erhalten. Diese seien mit dem Bescheid vom 15.1.2010 ordnungsgemäß nachversteuert worden.

Im Verlauf des Jahres 2009 habe er vom Insolvenzfonds weitere Auszahlungen mit insgesamt 22.825,43 € steuerpflichtigen Bezügen erhalten, da seine Kündigungsentschädigungen und der Resturlaub bis zum 25.9.2009 gereicht hätten. Auf das angeschlossene Berechnungsblatt der Arbeiterkammer werde verwiesen. Ab 1.10.2010 habe er für die B GmbH gearbeitet (Verweis auf Lohnkonto). Diese Bezüge seien im Jahr 2009 zu versteuern, wobei es zu berücksichtigen gelte, dass die vom AMS ausbezahlten Bezüge nur als Vorschuss auf die IEF-Auszahlung anzusehen seien. Der Insolvenzfonds habe alle AMS-Bezüge an dieses Amt zurückbezahlt (siehe Schreiben vom 14.7.2009).

Er bitte um die Berechnung des Jahres 2008 wie dies mit Bescheid vom 15.1.2010 bereits erfolgt sei. Gleichzeitig lege er dem Finanzamt den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 bei und bitte, die im Jahr 2009 geflossenen steuerpflichtigen IAF-Bezüge von 22.825,43 € zusammen mit den Einkünften aus Erwerbstätigkeit bei der B GmbH zu versteuern. Aus seiner Arbeitnehmerveranlagung ersehe das Finanzamt, dass er große Aufwendungen aus einer Althaussanierung geltend mache.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2010 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen, den Bescheid vom 18. Mai 2010 aber zu Gunsten des Bw dahingehend geändert, dass nunmehr als steuerpflichtige Bezüge DG 28.739,55 € erfasst wurden. Dem Begehrten des Bw, die IEF-Bezüge von 22.825,43 € erst 2009 der Besteuerung zu unterziehen, wurde mit der Begründung, gem. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) würden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehet, nicht entsprochen. Der Anspruch auf die im Jahr 2009 erhaltenen Zahlungen sei im Jahr 2008 entstanden (zum Zeitpunkt der Konkursöffnung im November 2008). Die Änderung der steuerpflichtigen Bezüge DG wurde damit begründet, ein Teil der Einkünfte sei doppelt erfasst worden (im

Lohnzettel des ehemaligen Arbeitgebers und durch den Lohnzettel der IAF). Die vom AMS erhaltenen Zahlungen seien im gegenständlichen Bescheid nicht mehr berücksichtigt worden.

Daraufhin hat der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und darin seinen Antrag, die vom Insolvenzentgelt-Fonds 2009 erhaltenen Bezüge in Höhe von 22.825,43 € im Jahr 2009 zu besteuern, aufrecht erhalten. Zusammen mit den Bezügen der B GmbH vom 1.10.2010 bis zum 30.9.2010 ergebe sich ein Einkommen wie er dies die Jahre vorher auch gehabt habe. Antragsbegründend wurde vorgebracht, er habe vom 1.1.2009 bis 25.9.2009 von den Entschädigungen, ausbezahlt vom Insolvenzfonds gelebt. Die 2009 ausbezahlten Insolvenzentschädigungen seien Kündigungsentschädigungen für das Jahr 2009 sowie das Urlaubsentgelt vom 1.7.2009 - 25.9.2009. Es bedeute für ihn eine unzumutbare Härte, wenn diese Gelder im Jahr 2008 versteuert werden würden. Durch die Progression falle er in eine Steuerklasse, die nicht seinem Einkommen entspreche.

Es liege als Angestellter eines Unternehmens nicht in seinem Ermessen, zum welchem Zeitpunkt der Konkursantrag gestellt werde. Die Versteuerung der 2009 zugeflossenen Gelder im Jahre 2008 erhöhe sein Jahreseinkommen unzulässig und verringere sein Einkommen im Jahre 2009 wesentlich. Seine Kündigungsentschädigungen hätten bis zum 30.6.2010 gedauert, sein Urlaub bis zum 25.9.2010.

Am 6. Oktober 2010 hat das Finanzamt die Aufhebung sämtlicher bis dato erlassenen Bescheide und der Berufungsvorentscheidung gem. [§ 299 BAO](#) verfügt und am 8. Oktober 2010 einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, mit dem neben Bezügen der DG in Höhe von 28.739,55 € nicht nur die von der IEF-Service GmbH ursprünglich gemeldeten Insolvenzentgelte in Höhe von 10.354,65 €, sondern auch die von dieser „nachgemeldeten“ Insolvenzentgelte in Höhe von 22.825,43 € als steuerpflichtige Bezüge bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden. Auf Grund des vom AMS für den Zeitraum 27.11. bis 31.12.2008 gemeldeten Arbeitslosengeldbezuges (in Höhe von 1.461,95 €) erfolgte die Steuerberechnung gem. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#).

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat auf Grund dessen, dass das FA alle bisher ergangenen Bescheide aufgehoben hat und am 8. Oktober 2010 ein „neuer“ Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen worden war, den Vorlageantrag des Bw bescheidmäßig zurückgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2010 hat der Bw gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 8.10.2010 fristgerecht berufen und unter Aufrechterhaltung seines bereits in der Berufung vom 31. Mai 2010 erstatteten Vorbringens neuerlich beantragt, die im Jahr 2009

geflossenen Insolvenzentgelte in Höhe von 22.825,43 € im Jahr 2009 zu besteuern. Er hat nochmals darauf hingewiesen, dass sich durch die sich bei Hinzurechnung dieser Bezüge ergebende erhebliche Nachzahlung für ihn eine unzumutbare Härte ergebe. Er habe bis 25.9.2009 von den Kündigungsentschädigungen und dem Resturlaub (gemeint wohl Urlaubsersatzleitung) gelebt und erst in den Monaten Oktober/November/Dezember ein reguläres Arbeitseinkommen erhalten. Weiters sei es unzulässig, für die bevorschussten Arbeitslosengelder im Jahr 2008 einen Umrechnungszuschlag von 3.048,14 € zu berechnen, da diese Arbeitslosengelder vom Insolvenzfonds direkt an das AMS rückerstattet worden seien. Er habe daher kein Arbeitslosengeld bezogen. Der Berufung wurde das Schreiben der IEF-Service GmbH, Geschäftsstelle Innsbruck, vom 14.7.2009 angeschlossen.

Am 26.11.2010 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw im Wesentlichen ergänzend vorgebracht, durch die Erfassung aller Lohnzettel und Entschädigungen aus dem Konkurs seines ehemaligen Arbeitgebers würden sich überdurchschnittlich hohe Einkünfte für das Jahr 2008 ergeben. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Teil dieser Einkünfte habe erst im Jahr 2009 bestanden. Im Weiteren wurden die für 2008 gemeldeten Lohnzettel und die gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (KZ 245) wiedergegeben. Gem. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) würden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe. Dies hätte sich nach ihrem Verständnis entweder durch zeitliche Zuordnung zu den Lohnzahlungszeiträumen (Monaten) oder zumindest nach der gesetzlichen Fälligkeit zu richten. Der Lohnzettel der IEF-Service GmbH sei daher in dieser Beziehung unrichtig ausgestellt, nämlich dadurch, dass die Kündigungsentschädigungen für den gesamten Entschädigungszeitraum (27.11.2008 bis 30.6.2009) dem Kalenderjahr 2008 zugewiesen werden würden:

Im ersten Fall (Zuordnung nach Lohnzahlungszeiträumen) müssten die Kündigungsentschädigungen auf die Monate 11/08 bis 06/09 verteilt werden und den entsprechenden Jahren zugeordnet werden.

Im zweiten Fall (gesetzliche Fälligkeit) müsste gemäß den Fälligkeitsbestimmungen gem. [§ 31 AngG](#) in Verbindung mit [§ 29 AngG](#) die Kündigungsentschädigungen für die ersten drei Monate dem Jahr 2008 zugewiesen werden, und die restlichen Monate jeweils dem Kalendermonat, den die Kündigungsentschädigung betreffe. Daher müssten 3 Monate der Kündigungsentschädigung dem Jahr 2008 und die restlichen ca. 4 Monate dem Jahr 2009 zugeordnet werden. Diese Zuordnung zum Jahr 2009 hätte seines Erachtens auch für die aus diesem Zeitraum errechneten Urlaubsersatzleistungen zu erfolgen. Der Bescheid der IEF-Service GmbH vom 14.7.2009 sei beigelegt.

Das ebenfalls in 2008 gemeldete Arbeitslosengeld vom 27.11. bis 31.12.2008 in Höhe von 1.461,95 € sei für seinen Mandanten nicht nachvollziehbar. Der Bw habe lediglich folgende Vorschüsse für die Ansprüche aus dem Insolvenzverfahren vom AMS erhalten:

17.12.2008	167,08 €
08.01.2009	1.294,87 €
05.02.2009	1.291,87 €
Gesamt:	2.756,82 €

Die Gesamtsumme von 2.756,82 € sei - wie aus dem Bescheid der IEF-Service GmbH vom 14.7.2009 ersichtlich sei - wieder an das AMS zurückbezahlt worden.

Durch die Konkurseröffnung am 26.11.2008 des ehemaligen Dienstgebers und Zuweisung aller dadurch entstandenen Ansprüche in das Jahr 2008 (sämtliche Ansprüche bis 30.6.2009 würden im Jahr 2008 in Form von Lohnzetteln gemeldet) werde die offensichtliche Absicht des [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#), dadurch eine gerechtere Steuersituation bei den betroffenen Dienstnehmern zu schaffen, vereitelt. Der Bw würde dadurch im Jahr 2008 Einkünfte, die wirtschaftlich dem Jahr 2009 zuzuordnen seien, mit wesentlich höherer Progression versteuern (Steuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 beiliegend).

Das Finanzamt hat dem UFS die Berufung direkt (ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw) bekämpft den Einkommensteuerbescheid in mehreren Punkten.

Im gegenständlichen Fall ist u.a. strittig, in welchem Veranlagungszeitraum (2008 oder 2009) die von der IEF-Service GmbH gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (Insolvenzentgelte) in Höhe von 22.825,43 € steuerlich zugeflossen sind. Der Berufungswerber bzw. sein steuerlicher Vertreter (vgl. Ergänzung zur Berufung) geht - anders als das Finanzamt - davon aus, dass sie jedenfalls zum Teil (vgl. Ergänzungsschriftsatz) erst im Jahr 2009 zu erfassen seien.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass am Datum über das Vermögen der (ehemaligen) Dienstgeberin (DG) des Bw der Konkurs eröffnet wurde. Das Dienstverhältnis des Bw (Angestellter) hat - wie sich aus dem vom Bw dem Finanzamt vorgelegten Formular „Aufnahme Insolvenz“ ergibt - am 26.11.2008 durch (berechtigten) Austritt gem. [§ 25 KO](#) geendet. Der Bw hat jene Insolvenzentgelte, deren steuerliche Erfassung strittig ist, auf Grund des Bescheides der IEF-Service GmbH vom 14.7.2009 Insolvenz Entgelte zugesprochen

erhalten. Sie wurden ihm erst 2009 ausbezahlt. Der Bw hat laut dem vom AMS übermittelten Lohnzetteln vom 27.11. bis 31.12.2008 Arbeitslosengeld in Höhe von 1.461,95 € erhalten. Das Arbeitslosengeld wurde dem AMS 2009 rückerstattet.

Der vorstehende Sachverhalt ist auf Basis nachstehend angeführter Gesetzesbestimmungen wie folgt zu beurteilen:

Ist der Gemeinschuldner Arbeitgeber und ist das Dienstverhältnis bereits angetreten, so kann es nach [§ 25 Abs. 1 KO](#) vom Arbeitnehmer durch vorzeitigen Austritt gelöst werden, wobei die Konkursöffnung als wichtiger Auflösungsgrund gilt.

Wird das Arbeitsverhältnis nach [§ 25 Abs. 1 KO](#) gelöst, so kann der Arbeitnehmer gemäß [§ 25 Abs. 2 KO](#) den Ersatz des verursachten Schadens als Konkursforderung verlangen. Tritt ein Arbeitnehmer nach Konkursöffnung wegen Nichtzahlung des Entgeltes aus, bevor ihn der Masseverwalter noch nach [§ 25 Abs. 1 Z 1 KO](#) kündigen konnte, ist er nicht anders zu behandeln als bei zulässiger Kündigung durch den Masseverwalter; ihm steht daher bis zur fiktiven Beendigung des Arbeitsverhältnisses Kündigungsentschädigung, für den Zeitraum danach Schadenersatz nach [§ 25 Abs. 2 KO](#) zu (vgl. u.a. OGH 26.3.1997, 9 OBA 2276/96p; OGH 13.1.1998, [8 ObS 294/97m](#); OGH 18.5.1998, [8 ObS 3/98v](#); OGH 11.2.1999, 8 OBS 222/98z; OGH 24.6.1999, 8 Ob 298/98a).

Der Anspruch auf Beendigungsansprüche, das sind solche, für deren Entstehen die Auflösung des Arbeitsverhältnisses maßgebliche Voraussetzung ist, entsteht mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses (vgl. dazu OGH 30.8.2007, [8 ObS 14/07b](#) mit weiteren Nachweisen). Darunter fallen insbes. die Abfertigung, Urlaubersatzleistungen sowie der Schadenersatz wegen vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Kündigungsentschädigung ist ein Schadenersatz des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer, der dafür zusteht, dass das Arbeitsverhältnis durch Verschulden des Arbeitgebers vorzeitig beendet wurde. Auch im Falle eines berechtigten Austritts kann die Kündigungsentschädigung geltend gemacht werden (vgl. Berufungsentscheidung (BE) des UFS, RV/0306-F/10).

Der Begriff „*Entgeltansprüche*“ ist im arbeitsrechtlichen Sinn zu verstehen; er umfasst alle Leistungen des Arbeitgebers, die dieser dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gewährt und umfasst daher auch die als Entgelt aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu qualifizierenden Ansprüche auf Kündigungsentschädigung (OGH [8 ObS 276/99t](#)) und Urlaubentschädigung (OGH 16.11.1988, [9 ObS 12/88](#)).

[§ 29 Angestelltengesetz \(AngG\)](#) ist auch für den Fall eines gerechtfertigten Austritts nach [§ 25 KO](#) anzuwenden (OGH 29.4.2980, Arb 9871; OGH 29.9.1981, EvBl. 1982/8, OGH 17.11.1987, RdW 1988, 137).

Nach [§ 29 Abs. 2 AngG](#) kann ein Angestellter bei einem unverschuldeten vorzeitigen Austritt, unbeschadet des weitergehenden Schadenersatzes, die ihm nach [§ 29 Abs. 1 AngG](#) zustehenden vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsgemäße Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen, soweit der Zeitraum nach Abs. 1 nicht drei Monate übersteigt, ohne Abzug, sofort, den Rest zur vereinbarten oder gesetzlichen ([§ 15 AngG](#)) Zeit fordern. Da betagten Forderungen im Konkurs ([§ 14 Abs. 2 KO](#)) und im Einklang damit auch der Anspruch auf Insolvenzentgelte für solche Forderungen als fällig gelten ([§ 3 IESG](#)), wird eine den Zeitraum von drei Monaten übersteigende Kündigungsentschädigung ([§ 1162 ABGB](#), [§ 29 Abs. 2 AngG](#)) im Konkurs trotz des Umstandes, dass ihre (endgültige) Bezifferung wegen der ungewissen zukünftigen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Arbeitnehmers noch gar nicht möglich ist (diese ergibt erst, ob und wieviel er sich anrechnen lassen muss) sofort fällig (OGH 25.1.1989, [9 ObS 15/88](#)).

Bei einem berechtigten vorzeitigen Austritt gem. [§ 25 KO](#) besteht in Verbindung mit [§ 9 Urlaubsgesetz](#) (UrlG) ein Anspruch auf Urlaubsentschädigung. Entsteht während der fiktiven Kündigungsfrist ein neuer Urlaubsanspruch, so ist dieser bei der Berechnung der Ersatzansprüche des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (OGH 17.11.1987, RdW 1988, 137).

Zur Urlaubsersatzleistung bzw. Urlaubsentschädigung führt der OGH im Urteil vom 22.2.2008, 8 ObS4/07g aus:

„Im Gegensatz zur Kündigungsentschädigung stellt der Anspruch auf Urlaubsentschädigung (jetzt: Urlaubsersatzleistung) einen Anspruch auf Erfüllung des in der Vergangenheit liegenden, noch offenen, bisher nicht erfüllten Urlaubsanspruches dar. Für die Urlaubsersatzleistung nach § 10 UrlG gilt das Ausfallsprinzip, was sich daraus ergibt, dass die Ersatzleistung an die Stelle des ausständigen Urlaubsentgelts tritt (9 ObA 2/05t). Auch bei Bestehen nicht verbrauchter Urlaubsansprüche aus früheren Jahren ist auf das Urlaubsentgelt im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses abzustellen. Der Bemessung ist daher jenes Entgelt zugrunde zu legen, das der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beendigung bezogen hat. Das Urlaubsentgelt wird nach dem Ausfallsprinzip berechnet. Der Arbeitnehmer hat grundsätzlich jenes Entgelt zu erhalten, das er aus der Perspektive des Urlaubsbeginns verdient hätte, wenn er in dieser Zeit gearbeitet hätte“ (vgl. auch BE des UFS, RV/3885-W/10).

Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich deutlich, dass die Ansprüche auf Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubsersatzleistungen bereits mit der Beendigung des Dienstverhältnisses (etwa durch berechtigten Austritt) entstehen und damit bereits in voller Höhe bestehen. Der Bw hatte also bereits mit seinem berechtigten Austritt (26.11.2008) aus dem

Unternehmen nach [§ 25 KO](#) Anspruch auch auf die erst 2009 vom Insolvenzentgeltfonds ausgezahlten Leistungen (vgl. BEn des UFS, RV/0306-F/10; RV/0355-I/08, RV/3885-W/10).

Gem. [§ 19 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988](#) (in der seit 1. Jänner 2006 in Geltung stehenden Fassung AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161) gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Die Regelung stellt damit eine Ausnahme vom im ersten Satz bestimmten Grundsatz, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (Zuflussprinzip), dar (vgl. dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 19 Rz 4, 26 Stichwort „Insolvenz-Entgelt“ sowie „Nachzahlungen“: b) Insolvenz-Entgelt im Insolvenzverfahren; BE des UFS, RV/1591-W/08).

Die Zurechnung von Nachzahlungen von Insolvenzentgelten zu dem Jahr, für das der Anspruch besteht, gilt für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 idF AbgÄG 2005).

Nach der bis 31.12.2005 bestehenden Rechtslage wurden Insolvenz-Ausfallgelder (nunmehr: Insolvenzentgelte genannt) nach der allgemeinen Regel des § 19 Abs. 1 leg. cit. im Zeitpunkt der Zahlung steuerlich erfasst. Das konnte allerdings zu steuerlichen Nachteilen beim Anspruchsberechtigten führen, weil die Zahlungen in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist, erfolgen. Mit der Zuflussfiktion in dem Kalenderjahr, in dem der Anspruch entstanden ist, sollte diese ungünstige Auswirkung auf den Steuerpflichtigen behoben werden (vgl. Doralt, EStG¹⁰, Tz 30/3 mit Verweis auf EB zu § 19 Abs. 1 idF AbgÄG sowie Tz 30 „Einzelfälle“ unter „Insolvenz-Ausfallgeld“).

Aus den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage (1187 der Beilagen XXII. GP zu Z 9 und 27 (§§19 Abs. 1 und 124 b Z 130 EStG 1988) zum AbgÄG 2005, mit der die auf den gegenständlichen Fall anzuwendende Rechtslage geschaffen wurde, geht hervor, dass Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes in dem Jahr zu erfassen sind, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Mit der Neuregelung sollte vermieden werden, dass es auf Grund der Progressionswirkung zu erheblichen (Steuer)Nachzahlungen kommt, wenn 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.

Der Einwand Bw bzw. seines steuerlichen Vertreters, die strittige Zahlung betreffe auch Ansprüche des Jahres 2009, bzw. der Bw habe über einen Teil der Einkünfte erst 2009 verfügen

können und seien diese daher jedenfalls zum Teil (siehe dazu die näheren Ausführungen im Ergänzungsschriftsatz vom 16.11.2010) dem Kalenderjahr 2009 zuzuordnen, kann der Berufung angesichts der vorstehend beschriebenen, gesetzlich normierten Zuflussfiktion nicht zum Erfolg verhelfen. Die im vorgelegten Bescheid der IEF-Service GmbH ausgewiesenen „Anspruchszeiträume“ (hinsichtlich Kündigungsentschädigung) bzw. Tage, für die Urlaubsersatzleistung zugesprochen wurden, dienen lediglich der Berechnung der Höhe der bereits mit dem Austritt aus dem Unternehmen erworbenen Leistungsansprüche des Abgabepflichtigen (vgl. zur Entstehung/Fälligkeit der Beendigungsansprüche die obigen Ausführungen).

Der Zeitpunkt des Einnahmenzuflusses nach §19 Abs. 1 dritter Satz EStG idGf. stellt nicht auf den zu ersetzenen Anspruchsgrund und -zeitraum, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung ab (vgl. dazu nochmals BE des UFS, RV/0355-I/08).

Dem Antrag des Bw, die in Streit stehenden Insolvenz-Entgelte (auch nur teilweise) erst im Jahr der tatsächlichen Auszahlung (2009) und nicht (bzw. laut Ergänzungsschriftsatz jedenfalls nicht zur Gänze) im Berufungsjahr 2008 zu besteuern, kann daher aus vorstehend angeführten Gründen nicht Folge gegeben werden (vgl. auch Berufungsentscheidung (BE) des UFS, RV/1591-W/08, RV/3885-W/10). Unter den gegebenen Umständen bedarf es keiner weiteren Auseinandersetzung mit der Frage, in welcher Art und Weise allenfalls die Aufteilung der Einnahmen (Insolvenz-Entgelte) auf die Jahre 2008 und 2009 zu erfolgen hätte.

Zum vom Bw erhobenen Einwand, die (gänzliche) Einbeziehung der strittigen Bezüge in die Besteuerung des Jahres 2008 würde eine unzumutbare Härte darstellen, ist zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat an im Rechtsbestand befindlichen Gesetze gebunden ist. Die Referentin kann daher in ihrer Entscheidungsfindung nicht darauf Bedacht nehmen, ob die anzuwendende Regelung hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Nachzahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld (Zuflussfiktion) im Einzelfall zu einem anderen als dem vom Gesetzgeber offensichtlich beabsichtigten Ergebnis der Vermeidung von Steuernachzahlungen durch Erfassung im Jahr des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers, führt (vgl. zum Zweck der Gesetzesänderung nochmals die erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2005). Der Gesetzgeber hat es offensichtlich in Kauf genommen, dass die Regelung im Einzelfall auch zu einem unerwünschten Ergebnis führen kann. Dieses „Risiko“ ist generell jeder gesetzlichen Regelung immanent. Der Unabhängige Finanzsenat kann nicht darauf Rücksicht nehmen, ob die Erfassung der Zahlung für den Bw im Jahr 2009 steuerlich günstiger wäre. Die gesetzlich normierte Zuflussfiktion lässt weder Raum für die Einbeziehung individueller Verhältnisse noch liegt es im Ermessen der Behörde, die Zahlung aus den vom Bw angeführten Gründen dem Folgejahr zuzuordnen.

Zum Einwand des Bw, er habe im Jahr 2008 (am 17.12.2008) vom AMS nur 167,08 € erhalten, ist zu sagen, dass im Lohnzettel des AMS aus nachstehenden Gründen zu Recht Arbeitslosengeld iHv. 1.461,95 € erfasst wurde. Der Betrag stellt die Summe der dem Bw am 17.12.2008 (167,08 €) und am 8.1.2009 (1.294,87 €) gezahlten Beträge dar. Der steuerliche Vertreter des Bw bestreitet nicht, dass der Bw für den Zeitraum 27.11. bis 31.12.2008 Arbeitslosengeld (als Vorschuss auf Insolvenz-Ansprüche) bezogen hat, geht aber offensichtlich davon aus, dass im Lohnzettel deswegen nur 167,08 € zu erfassen gewesen wären, weil er die Differenz (1.294,87 €) zum Gesamtbetrag erst am 8.1.2008 erhalten habe.

Ein Ersuchen an das Finanzamt, den Sachverhalt mit dem AMS zu klären, hat folgendes Ergebnis erbracht: Laut Erhebungen des Finanzamtes, deren Ergebnisse dem UFS mit E-Mail vom 15. Februar 2011 mitgeteilt wurden, hat das AMS dem Bw am 12.12.2008 Arbeitslosengeld iHv. 167,08 Euro für den Zeitraum 27.11. – 30.11.2008 überwiesen, welches er (dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw folgend) am 17.12.2008 erhalten hat. Am 2.1.2009 wurde vom AMS Arbeitslosengeld iHv. 1.294,87 € für den Zeitraum 1.12.2008 bis 8.1.2009 überwiesen, welches der Bw (laut Steuerberater) am 8.1.2009 erhalten hat.

§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 bestimmt, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen gelten. Es handelt sich bei den Zahlungen des AMS um regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, zumal der Bw Arbeitslosengeld in drei Teilzahlungen erhalten hat (vgl. JAKOM/Baldauf EStG, 2010, § 19 Tz 18). Eine Zahlung gehört wirtschaftlich zu jenem Kalenderjahr, für das eine Leistung erbracht worden ist. Die obig angeführten Leistungen (das Arbeitslosengeld) des AMS wurden für den Zeitraum 27.11. bis 31.12.2008 erbracht. Der Bw hat nicht behauptet, er habe den Betrag von 1.294,87 € für einen Zeitraum im Kalenderjahr 2009 erhalten. Diesfalls ist aber auch die nur kurze Zeit (8 Tage) nach Beendigung des Kalenderjahrs 2008 vereinnahmte Zahlung des AMS in Höhe von 1.294,87 € ebenfalls im Kalenderjahr 2008 als Einnahme zugeflossen.

Zum ferner erhobenen Einwand, die für die Steuerberechnung erfolgte Hochrechnung der Bezüge (Böhi Stickereien GmbH) gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Berechnung eines Umrechnungszuschlages) sei nicht gerechtfertigt, weil nicht Arbeitslosengeld, sondern ein Vorschuss auf Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubersatzleistungen gezahlt worden sei, ist Folgendes zu sagen:

Gem. § 16 Abs. 1 lit. k) Arbeitslosenversicherungsgesetz ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Zeitraumes, für den Kündigungsentschädigung gebührt.

Die Ruhensbestimmung für Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt oder eine Urlaubsabfindung ist § 16 Abs. 1 lit. I) zu entnehmen.

Gem. § 16 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1988 wird dann, wenn der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig ist oder die Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt wird, das Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) für diesen Zeitraum 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 (Notstandshilfe) gewährten Vorschusses über und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. 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. Findet der Übergang statt, so ist der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. k neu zu bemessen. Dem Anspruch auf Kündigungsentschädigung steht der Anspruch auf Schadenersatz nach [§ 25 Abs. 2 KO](#) bzw. nach [§ 20d AO](#) gleich, wobei der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. e neu zu bemessen ist.

Gem. Abs. 4 leg. cit. ist Abs. 2 sinngemäß anzuwenden, wenn der Anspruch auf Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung) strittig ist oder eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung) aus sonstigen Gründen (z.B. Konkurs des Arbeitgebers) nicht bezahlt wird.

Der Arbeitslose bekommt sohin auch dann, wenn er Insolvenz-Ausfallgeld für die Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubsentgelt beantragt, Arbeitslosengeld, nur geht der Anspruch auf die Kündigungsentschädigung bzw. Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt in Höhe des vom AMS ausgezahlten Arbeitslosengeldes im Wege der Legalzession vom Arbeitslosen auf die Arbeitslosenversicherung über. Die IEF- Service GesmbH hat einen Teil der Kündigungsentschädigung in Höhe des beivorschussten Arbeitslosengeldes an die Arbeitslosenversicherung zurückzuzahlen (vgl. OGH 12. April 2001, [8 ObS 244/00s](#)).

Die Bw hat im Jahr 2008 auf Basis der obig dargestellten Regelungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes Arbeitslosengeld iHv. 1.461,94 € sowie im Jahr 2009 iHv 1.291,87 € erhalten. Das Arbeitslosengeld wurde – wie aus dem Bescheid der IEF-Service GmbH hervorgeht, in Höhe von gesamt 2.756,82 € dem AMS 2009 rückerstattet.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG ist u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 lauten:

„Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gem. [§ 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986](#)) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.“

Wie den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 20.7.1999 [94/13/0024](#); VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#); Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 3 Rz 120 mwN).

Als **Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen** wurde ausdrücklich (im letzten Satz) normiert, dass die **festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde**. Aus dieser Einschränkung folgt, dass der Gesetzgeber einerseits bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und andererseits aber sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. nochmals VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)). Es ist also nach dem Gesetz stets eine Kontrollrechnung durchzuführen, um eine höhere Steuerlast zu vermeiden.

Da der Bw im Streitjahr für den Zeitraum vom 27.11. bis 31.12.2008 (damit nicht ganzjährig) Arbeitslosengeld bezogen hat, hat das Finanzamt die außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezogenen, zum Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtige Bezüge DG) für die Ermittlung des Steuersatzes im Sinne des [§ 3 Abs.](#)

[2 EStG 1988](#) auf einen Jahresbetrag umgerechnet. Hochgerechnet wurden also nicht etwa die AMS-Bezüge (das Arbeitslosengeld), sondern - wie dem angefochtenen Bescheid klar zu entnehmen ist - die außerhalb des Bezugszeitraumes für das Arbeitslosengeld vereinnahmten Bezüge der DG .

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Hochrechnung dieser Bezüge auf einen Jahresbetrag (Bezug von steuerfreiem Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres 2008, außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres Bezug von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) sind fallbezogen zweifelsohne erfüllt, sodass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, nach dem laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf das ganze Jahr hochzurechnen sind (vgl. VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#)). Der Umstand, dass der Bw das 2008 (und 2009) bezogene Arbeitslosengeld laut Teilbescheid der IEF-Service GmbH vom 14.7.2009 dem AMS C in weiterer Folge rückerstattet hat, führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung und damit zu keiner abweichenden Steuerberechnung, zumal der Zufluss im Jahr 2008, die Rückzahlung des Arbeitslosengeldes 2008 an das AMS aber erst 2009 erfolgt ist. Die spätere Rückzahlung (auf Grund der Legalzession gem. [§ 16 Abs. 2 AIVG](#)) ändert weder die Qualifikation der Leistung als (steuerfreies) Arbeitslosengeld noch macht sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) im Berufungsjahr (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 11 mwN, vgl. BE des UFS, RV/3145-W/07). Aus welchem Rechtsgrund (vgl. dazu [§ 16 Abs. 2 und Abs. 4 AIVG](#)) die Zahlung von Arbeitslosengeld erfolgt ist, ist für die Anwendung der Steuerberechnung nach [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht bedeutsam. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) trifft keine derartige Unterscheidung. Die besondere Steuerberechnung nach [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) hat ausschließlich ihre Begründung in einem nicht ganzjährigen Bezug von (steuerfreiem) Arbeitslosengeld und dem Bezug von Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges von Arbeitslosengeld. Das Arbeitslosengeld wurde vom Finanzamt nur für die Steuerberechnung herangezogen und nicht den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet.

Die vom Finanzamt festgesetzte Steuer (9.639,22 €) ist - wie nachstehende Berechnung (Kontrollrechnung) zeigt - nicht höher als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) nach dem Tarif ([§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#)) ergeben würde:

Einkommen laut E-Bescheid vom 8.10.2010 erhöht um Arbeitslosengeld 2008 (1.461,95 €)	63.149,58 €
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 (63.149,58 – 51.000,00) x 0,5 + 17.085)	23.159,79 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der	161, 86 €

darauf entfallenden SV -Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	
Einkommensteuer vor Abzug Absetzbeträge	23.321,65 €
- Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
Einkommensteuer 2008	22.976,65 €
- anrechenbare Lohnsteuer	- 13.020,12 €
Einkommensteuer 2008	9.956,53 €

Die Steuerberechnung des Finanzamtes ist damit für den Bw günstiger. Es besteht daher kein Grund, von dieser abzuweichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Feldkirch, am 22. Februar 2011