

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, F-Straße-xx, vertreten durch XY, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, GDe Y, N-Straße-yy, über die Beschwerde vom 23. Juni 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 8. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 12. Dezember 2017 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war seit 16. Mai 1994 bei der KR GmbH (in der Folge kurz: GmbH), GDE U, D-Straße-xy, als KB für die Gebiete Tirol, Salzburg, Oberösterreich und Kärnten beschäftigt.

Die GmbH hat dieses Dienstverhältnis zunächst zum 31. Dezember 2016 aufgekündigt und den Bf. *"ab sofort bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31. Dezember 2016 frei gestellt"*; die Kündigung vom 2. August 2016 ist dem Bf. via SMS im Krankenstand vorangekündigt und

via E-Mail zugestellt worden. Gegen diese Kündigung hat der Bf. am 11. August 2016 Klage beim zuständigen Arbeitsgericht eingereicht.

Mit Schreiben vom 31. August 2016 hat die GmbH in der Folge dem Bf. die fristlose Entlassung per 31. August 2016 ausgesprochen, woraufhin der Bf. mit Schriftsatz vom 12. September 2016 auch dagegen Klage erhob.

In der mündlichen Streitverhandlung vom xyz zu abc/de Landesgericht Z (als Arbeits- und Sozialgericht) konnte zwischen den Streitparteien eine Einigung ua. darüber erzielt werden, dass die GmbH zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche zur Leistung eines Bruttobetrages iHv 180.000,00 € verpflichtet ist, das gegenständliche Beschäftigungsverhältnis einvernehmlich per 31. Jänner 2017 aufgelöst wird, die GmbH auf die Einhaltung der laut Dienstzettel vereinbarten Konkurrenzklausel verzichtet, die Kosten gegenseitig aufgehoben werden, die GmbH bis spätestens Ende Monat (Jänner 2017) die Endabrechnung vornehmen wird und die sich daraus ergebenden Nettoansprüche bis längstens 5. Februar 2017 an den Bf. überweisen wird und weiters dass mit dem gegenständlichen Vergleich sämtliche gegenseitigen Ansprüche zwischen den beiden Parteien ein für alle Mal erledigt und verglichen sind.

Die GmbH hat in weiterer Folge - dieser Einigung entsprechend - ua. die September 2016 bis Dezember 2016 betreffenden laufenden und sonstigen Bezüge in einem sogenannten 13. Lohnabrechnungslauf abgerechnet, in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufgenommen und diesen (berichtigten) Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt. Die Zahlung bzw. Überweisung des vereinbarten Betrages an den Bf. erfolgte am 3. Februar 2017.

Mit Bescheid des Arbeitsmarktservice vom 15. Februar 2017 wurde der Bezug des Arbeitslosengeldes durch den Bf. für den Zeitraum "*29. September 2016 bis 31. Dezember 2016*" widerrufen bzw. die Bemessung rückwirkend berichtigt und der Bf. zur Rückzahlung des unberechtigt empfangenen Arbeitslosengeldes iHv 5.028,06 € verpflichtet, zumal er von seiner (alten) Dienstgeberin (der GmbH) rückwirkend ab 1. September 2016 bis 31. Jänner 2017 angemeldet worden war.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2017 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2016 veranlagt; dabei erfasste das Finanzamt die das Jahr 2016 betreffenden Beträge gemäß dem berichtigten Lohnzettel 2016.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 23. Juni 2017 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. vor, dass laut beiliegender Zusammenstellung seitens der GmbH der falsche Lohnzettel übermittelt worden sei; zusätzlich würden Werbungskosten (richtig wohl: Betriebsausgaben), die im Zusammenhang mit der im April 2017 begonnenen, selbständigen Tätigkeit des Bf. stünden, in einer Gesamthöhe von 11.122,68 € beantragt; der diesbezügliche Aufwand sei bereits 2016 angefallen.

Nach entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5.7.2017 bzw. vom 14.11.2017) gab das Finanzamt der Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 12. Dezember 2017 teilweise statt, änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 8. Juni 2017 ab und führte dazu Nachstehendes begründend aus:

"Die Werbungskosten (richtig wohl: Betriebsausgaben) iHv 11.122,68 € wurden nun berücksichtigt, ebenso wurde das Arbeitslosengeld, das nachweislich zurückbezahlt werden musste, aus der Veranlagung herausgenommen. Die fristlose Entlassung per 31.08.2016 wurde in eine einvernehmliche Lösung zum 31.01.2017 umgewandelt. Es wurde das Gehalt, die Provisionen und Sonderzahlungen bis inkl. 31.01.2017 ordnungsgemäß nachverrechnet. Zusätzlich wurde die gesetzliche Abfertigung iHv 101.217,33 € sowie eine freiwillige Abfertigung (versteuert mit 6%) iHv 24.551,52 € im Jänner korrekt abgerechnet. Die Abrechnung wurde von Ihrem Anwalt akzeptiert, die Lohnzettel wurden der Abrechnung entsprechend übermittelt. Die Entgeltansprüche beinhalten die Abfertigung ALT, das laufende Ergebnis und die Sonderzahlungen jeweils anteilig bis zum Austrittstag. Der Jahreslohnzettel 2016 beinhaltet 12.209,04 € Gehalt, 101.501,35 € Provision, 2.070,24 € Sachbezug und 19.087,05 € Sonderzahlung. Der Jahreslohnzettel 2017 beinhaltet 1.017,42 € Gehalt, 8.280,40 € Provision, 1.579,28 € Sonderzahlung, 101.217,33 € Abfertigung gesetzlich und 24.551,52 € Abfertigung freiwillig. Die Lohnabrechnung ist für beide Jahre korrekt und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen."

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2018 beantragte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Gleichzeitig begehrte sie, *"die beiliegende Lohn/Gehaltsabrechnung 13/2016 nicht im Jahr 2016 zu versteuern - sondern nach Zufluss im Jahr 2017"*. Begründend wurde dazu unter Verweis auf zwei beigelegte Zahlungsaufträge sowie auf das angeschlossene Schreiben der rechtlichen Vertretung der GmbH vom 17. Jänner 2017 im Wesentlichen ausgeführt, dass das Finanzamt diese Bezüge laut übermittelter Jahreslohnkontos im Jahr 2016 versteuert habe, obwohl nicht nur der Zahlungsfluss im Jahr 2017 gewesen sei, sondern auch das dazugehörige Urteil bzw. der Vergleich. Somit sei sowohl der Zeitpunkt des Entstehens des Anspruches als auch der Zahlungsfluss im Jahr 2017 zu finden. Folglich werde somit auch deren Besteuerung im Jahr 2017 beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 5. Februar 2018 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei hat die Abgabenbehörde darauf hingewiesen, dass es sich seiner Ansicht nach bei dem auf das Jahr 2016 entfallenden Teil der Zahlung um eine Nachzahlung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 handle. Bei Zahlungen, die im Zusammenhang mit einer Kündigungsanfechtungsklage erfolgten, handle es sich grundsätzlich um Vergleichszahlungen iSd § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988, allerdings treffe dies nicht zu, wenn die Kündigung

rückwirkend außer Kraft gesetzt oder aufgehoben werde (Verweis auf Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 67 Tz 114; LStR 2002 Rz 11103). Die fristlose Entlassung per 31. August 2016 sei in eine einvernehmliche Auflösung zum 31. Jänner 2017 umgewandelt worden; die ursprüngliche

Entlassung sei damit aufgehoben worden. Damit handle es sich bei den das Jahr 2016 betreffenden Beträgen um eine Nachzahlung iSd § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988. Da die Nachzahlung nach dem 15. Jänner 2017 und vor dem 15. Februar 2017 erfolgt sei, sei die Lohnsteuer gemäß § 79 Abs. 2 EStG 1988 bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sei nicht anzuwenden.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist die Einbeziehung der Lohn-/Gehaltsabrechnung 13/2016 in die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2016; konkret besteht Streit darüber, ob die Anfang Februar 2017 für die Monate September 2016 bis Dezember 2016 ausbezahlten Bezüge in der Lohnverrechnung für 2016 und damit im Lohnzettel 2016 oder im Jahr des Vergleiches, der Auszahlung, sohin 2017 zu berücksichtigen sind, bzw. ob die für das Vorjahr ausbezahlten Bezüge als im Vorjahr zugeflossen gelten.

Im konkreten Fall ist von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. war seit 16. Mai 1994 bei der KR GmbH als KB beschäftigt.

Die GmbH hat dieses Dienstverhältnis zunächst zum 31. Dezember 2016 aufgekündigt und den Bf. *"ab sofort bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 31. Dezember 2016 frei gestellt"*; die Kündigung vom 2. August 2016 ist dem Bf. via SMS im Krankenstand vorangekündigt und via E-Mail zugestellt worden. Gegen diese Kündigung hat der Bf. am 11. August 2016 Klage beim zuständigen Arbeitsgericht eingereicht.

Mit Schreiben vom 31. August 2016 hat die GmbH in der Folge dem Bf. die fristlose Entlassung per 31. August 2016 ausgesprochen, woraufhin der Bf. auch dagegen Klage erhob (vgl. Klageschrift vom 12. September 2016 betreffend Anfechtung der Entlassung).

In der mündlichen Streitverhandlung vom xyz zu abc/de Landesgericht Z (als Arbeits- und Sozialgericht) konnte zwischen den Streitparteien eine Einigung ua. darüber erzielt werden, dass die GmbH zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche zur Leistung eines Bruttobetrages iHv 180.000,00 € verpflichtet ist, das gegenständliche Beschäftigungsverhältnis einvernehmlich per 31. Jänner 2017 aufgelöst wird, die GmbH auf die Einhaltung der laut Dienstzettel vereinbarten Konkurrenzklausel verzichtet, die Kosten gegenseitig aufgehoben werden, die

GmbH bis spätestens Ende Monat (Jänner 2017) die Endabrechnung vornehmen wird und die sich daraus ergebenden Nettoansprüche bis längstens 5. Februar 2017 an den Bf. überweisen wird und weiters dass mit dem gegenständlichen Vergleich sämtliche gegenseitigen Ansprüche zwischen den beiden Parteien ein für alle Mal erledigt und verglichen sind (vgl. diesbezüglichen Schriftsatz der rechtlichen Vertretung der GmbH vom 17.1.2017). Die GmbH hat in weiterer Folge - dieser Einigung entsprechend - ua. die September 2016 bis Dezember 2016 betreffenden laufenden und sonstigen Bezüge in einem sogenannten 13. Lohnabrechnungslauf abgerechnet, in das Lohnkonto und in den Lohnzettel des Vorjahres aufgenommen und diesen (berichtigten) Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt; es wird in diesem Zusammenhang auf die Lohn-/Gehaltsabrechnung 13/2016, auf die Lohnzettel und Lohnkonten der beiden Jahre und auf die E-Mail der dipl. Lohnverrechnerin vom 6. Dezember 2017 verwiesen.

Die Zahlung bzw. Überweisung des vereinbarten Betrages erfolgte (unbestritten) am 3. Februar 2017 (vgl. dazu die diesbezüglichen Bankbestätigungen bzw. Zahlungsaufträge sowie die am 24.7.2017 persönlich abgegebene Auflistung der Geschehnisse).

Mit Bescheid des Arbeitsmarktservice vom 15. Februar 2017 wurde der Bezug des Arbeitslosengeldes durch den Bf. für den Zeitraum *"29. September 2016 bis 31. Dezember 2016"* widerrufen bzw. die Bemessung rückwirkend berichtigt und der Bf. zur Rückzahlung des unberechtigt empfangenen Arbeitslosengeldes iHv 5.028,06 € verpflichtet, zumal er von seiner (alten) Dienstgeberin (der GmbH) rückwirkend ab 1. September 2016 bis 31. Jänner 2017 angemeldet worden war (vgl. dazu auch den diesbezüglichen Überweisungsbeleg).

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Abweichend davon gelten gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 EStG 1988 als im Vorjahr zugeflossen.

Gemäß § 79 Abs. 2 EStG 1988 idF AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, ist, wenn Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt werden, die Lohnsteuer bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. Die Anwendung der steuerlichen Begünstigung für Nachzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist in solchen Fällen nicht möglich.

Mit dem AbgSiG (BGBl. I Nr. 99/2007) wurde in § 19 Abs. 1 EStG 1988 der oben zitierte Satz eingefügt. Die Erläuternden Bemerkungen (ErlRV 270 23. GP) führen dazu aus, dass in einer Vielzahl von Fällen laufende oder sonstige Bezüge des Vorjahres - in einem so genannten 13. Lohnabrechnungslauf - erst nach dem 15. Jänner abgerechnet werden. Dabei handelt es

sich meist um die Zahlung von Überstunden und anderer laufender oder sonstiger Bezüge, die sozialversicherungsrechtlich dem Vorjahr zuzurechnen sind. Durch die Gesetzesänderung sollen die bis zum 15. Februar des Folgejahres vorgenommenen Nachverrechnungen auch steuerlich dem Vorjahr zugerechnet werden (vgl. dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 79 Rz 3).

Im konkreten Fall ist angesichts der oben dargestellten Sachverhaltsdarstellungen davon auszugehen, dass die mit Schreiben vom 31. August 2016 von der Arbeitgeberin des Bf. ausgesprochene fristlose Entlassung zurückgenommen wurde, das gegenständliche

Dienstverhältnis im Jahr 2016 fortgesetzt wurde, die Nachverrechnung der Monate September 2016 bis Dezember 2016 nach dem 15. Jänner 2017 und vor dem 15. Februar 2017 durch die GmbH vorgenommen wurde und die diesbezüglichen Bezüge dem Bf. am 3. Februar 2017 überwiesen wurden. Damit ist das angeführte Tatbestandsmerkmal "*nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar des Folgejahres*" im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt.

Zum außerdem vorausgesetzten Tatbestandsmerkmal "*Bezüge für das Vorjahr*" ist Folgendes zu sagen:

Bezüge für das Vorjahr im Sinne des § 79 Abs. 2 EStG 1988 sind jene bis zum 15. Februar des Folgejahres für das Vorjahr ausbezahlten Bezüge, auf die der Steuerpflichtige **bereits im Vorjahr einen Rechtsanspruch** erworben hat (vgl. Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 79 Anm 12; Jakom/Lenneis EStG, 2020, § 79 Rz 3).

Zur Frage, welche Bezüge solche für das Vorjahr darstellen, hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 20. Juni 2012, RV/1431-L/11, bereits ausgeführt, dass die in den erläuternden Bemerkungen genannten Beispiele zeigten, dass unter Vorjahresbezügen lediglich Bezüge gemeint sein könnten, denen eine vom Arbeitnehmer im Vorjahr erbrachte Leistung zugrunde liege, auf deren Gegenleistung, das Entgelt, der Arbeitnehmer bereits im Vorjahr einen Rechtsanspruch erworben habe; eine sozialversicherungsrechtliche Zuordnung von Bezügen zum Vorjahr setze nach § 44 Abs. 1 ASVG nämlich voraus, dass dem Pflichtversicherten der Arbeitsverdienst für diesen Zeitraum, also das Vorjahr, gebühre. Maßgebend sei daher jenes Entgelt, auf dessen Bezahlung bei Fälligkeit des Sozialversicherungsbeitrages ein Rechtsanspruch bestehe. Ob ein derartiger Anspruch auf einen Geld- oder Sachbezug bestehe, sei nach zivilrechtlichen (arbeitsrechtlichen) Grundsätzen zu beurteilen.

Daher könnten "*Bezüge für das Vorjahr*" nur solche im Nachhinein für das Vorjahr ausbezahlten Bezüge sein, auf die der Steuerpflichtige bereits im Vorjahr einen zivilrechtlichen (arbeitsrechtlichen) Rechtsanspruch erworben habe. Daneben könnten allenfalls noch solche Bezüge als Bezüge des Vorjahres anzusehen sein, die **zumindest wirtschaftlich** zum Vorjahr gehörten (zB freiwillige gewährte Erfolgsprämie für das Vorjahr).

Das Bundesfinanzgericht kann sich in diesem Zusammenhang dem Beschwerdevorbringen, wonach der Anspruch für die in Rede stehende Zahlung (erst) durch den Vergleich im Jahr 2017 entstanden sei, nicht anschließen. Im Beschwerdefall hat der Bf. im Hinblick auf die für das Vorjahr (2016) ausbezahlten Bezüge vielmehr bereits 2016 einen Rechtsanspruch erworben. Die Konsequenz der in der mündlichen Streitverhandlung vom xyz erzielten Einigung war, dass das Arbeitsverhältnis mit 31. August 2016 als nicht aufgelöst galt, sondern weiterhin bis zur einvernehmlichen Auflösung per 31. Jänner 2017 bestand bzw. bis zu diesem Zeitpunkt unverändert aufrecht war (der Bf. wurde im Übrigen auch von der GmbH für den fraglichen Zeitraum beim zuständigen Krankenversicherungsträger rückwirkend zur Sozialversicherung angemeldet). Der Rechtsanspruch auf die in Rede stehenden Bezüge entstand damit durch das (unverändert aufrechte) Dienstverhältnis; der Rechtsanspruch auf Auszahlung des (Monats-)Gehalts entstand jeweils mit Ablauf jenes Kalendermonats, in dem das Dienstverhältnis bestanden hat. Der Bf. hat sohin seine arbeitsvertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit (31.1.2017) dauerte, beibehalten und waren die in Rede stehenden Bezüge für September 2016 bis Dezember 2016 sozialversicherungs- wie auch steuerrechtlich gerade eben diesen Monaten des Vorjahres zuzuordnen.

Im Übrigen gehörten die dem Bf. für die Monate September 2016 bis Dezember 2016 gebührenden, Anfang Februar 2017 bezahlten Bezüge jedenfalls auch wirtschaftlich zum Jahr 2016.

Das bedeutet zusammenfassend, dass die Sonderregel über den Zufluss gemäß §§ 19 Abs. 1 Z 3 iVm 79 Abs. 2 EStG 1988 im konkreten Fall zur Anwendung kommt, die Anfang Februar 2017 für September 2016 bis Dezember 2016 ausbezahlten laufenden und sonstigen Bezüge demnach unter Zugrundelegung des Anspruchsprinzips als im Jahr 2016 zugeflossen galten und daher zu Recht im Lohnzettel 2016 zu erfassen waren. Das Finanzamt hat damit die Versteuerung der in Rede stehenden Nachzahlung gesetzeskonform vorgenommen; in diesem Zusammenhang wird auch auf die im Verfahrensgang dargestellten, von Seiten des Bf. unkommentiert gebliebenen, richtigen Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 5. Februar 2018 verwiesen.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit der im April 2017 begonnenen, selbständigen Tätigkeit geltend gemachten Betriebsausgaben iHv 11.122,68 € schließt sich das Finanzgericht - wie im Übrigen auch im Hinblick auf das Arbeitslosengeld - den Überlegungen bzw. der Vorgehensweise der Abgabenbehörde an und verweist in diesem Zusammenhang auf die diesbezüglichen, unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 12. Dezember 2017.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Welche Bezüge solche für das Vorjahr darstellen (§ 79 Abs. 2 EStG 1988), ist weder dem Gesetz zu entnehmen noch existiert dazu - soweit erkennbar - eine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Mai 2020