

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 08. Juli 2011 (St.Nr. xxx) betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 6. September 2010** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 unter Berücksichtigung folgender Lohnzettel festgesetzt:

- < IEF Service GmbH (10.3.-10.3.2009)
- < IAF Service GmbH (11.12.-11.12.2009)
- < A AG (1.1.-31.10.2009)
- < A AG (17.11.-16.12.2009)

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr mit **Bescheid vom 8. Juli 2011** neu festgesetzt.

Diesmal wurde ein weiterer Lohnzettel (IEF Service GmbH KZ 245: 6.539,79 €) berücksichtigt.

Diese Neuberechnung führte zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 1.845,12 €.

Mit Eingabe vom **13. September 2011** wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid vom Juli 2011 eingereicht:

"§ 19 EStG 1988 legt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben fest und führt zu den Nachzahlungen aus dem Insolvenzfonds explizit an, dass diese in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht. Somit können nur

jene Ansprüche dem Konkursjahr zugerechnet werden, die tatsächlich im Konkursjahr entstanden sind.

Der Gesetzgeber hat damit nicht gemeint, dass auch die bedingte Kündigungsentschädigung dem Jahr der Konkurseröffnung zugerechnet werden kann. Vielmehr stand eine sachgerechte Verteilung der Zahlungseingänge im Vordergrund. Dies geht auch aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 3. Satz EStG 1988 hervor, in welchem ausdrücklich auf jenen Zeitpunkt abgestellt wird, in welchem der Anspruch "besteht" und nicht wann der Anspruch "entsteht". Wann ein Anspruch auf eine bedingte Kündigungsentschädigung besteht, kann sich nur aus den arbeitsrechtlichen Bestimmungen des § 29 AngG bzw. § 1162b ABGB ergeben, da sich hier die Regelungen über die Ansprüche bei einer Beendigung eines Arbeitsverhältnisses befinden. § 29 AngG bzw. § 1162b ABGB legen fest, dass eine bedingte Kündigungsentschädigung nur unter der Bedingung fällig wird, dass der Arbeitnehmer trotz entsprechender Bemühungen im Zeitraum des bedingten Schadenersatzes (=bedingte Kündigungsentschädigung) kein ausreichendes Entgelt erzielt. Die Fälligkeit und somit der Anspruchsentstehungszeitpunkt des § 19 EStG 1988 kann sich daher nur auf den Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung beziehen, da bei Nichteintritt der Bedingung die bedingte Kündigungsentschädigung nicht zusteht und es zu keinem Einnahmenfluss kommt. Dies war bei mir der Fall. Ich musste einen Betrag von € 2.656,83 von insgesamt € 7.194,00 an bedingter Kündigungsentschädigung an das AMS zurückzahlen. Im Falle einer bedingten Kündigungsentschädigung besteht daher der Anspruch somit ab jenem Zeitpunkt, in welchen diese durch den Eintritt der Bedingung fällig geworden ist. Die Einnahmen in Höhe von 6.539,79 € sind daher erst im Folgejahr 2010 unter Berücksichtigung des zurückgezahlten Betrages von 2.656,83 €, die als Werbungskosten anzuerkennen wären, zuzuordnen."

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2011** wurde die Berufung vom 15. September 2011 als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 19 Absatz 1 Satz 3 EStG 1988 würden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe (Zuflussfiktion). Der Zeitpunkt des Einnahmenezuflusses nach § 19 würde nicht auf den zu ersetzenden Anspruchsgrund (Kündigungsentschädigung, etc.) und Anspruchszeitraum abstellen, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung.

Die Ansprüche vom Insolvenz-Entgeltfonds hätten bereits mit der Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2009 (=Jahr der Anspruchsbegründung) bestanden.

Mit Eingabe vom 8. November 2011 wurde ein **Vorlageantrag** an die zweite Instanz eingereicht:

"§ 19 EStG 1988 legt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben fest und führt zu den Nachzahlungen aus dem Insolvenzfonds explizit an, dass diese in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht.

Der Rechtsansicht der Finanzbehörde, dass der Gesetzgeber hiermit den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung nach dem IESG, also den Zeitpunkt der Eröffnung des

Konkursverfahrens, geregelt im § 1 Abs. 5 IESG gemeint haben könnte, kann nicht gefolgt werden, da gerade durch die Gesetzesänderung im Jahr 2005 (AbgÄG 2005, BGBl 2005/161), bei der es zu einer Änderung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 kam, vermieden werden sollte, dass wie bisher, die gesamte Auszahlung auf nur einen bestimmten Zeitpunkt gerichtet ist, womit es aufgrund der Progressionswirkungen teilweise zu erheblichen Nachforderungen in nur einem Jahr kam. Vielmehr stand eine sachgerechte Verteilung der Zahlungseingänge im Vordergrund. Würde man der Argumentation der Finanzbehörde folgen, wären alle Ansprüche, also auch das laufende Entgelt, das bereits vor der Konkurseröffnung nicht mehr ausbezahlt wird, einem einzigen Zeitpunkt zuzurechnen sein und zwar dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens. Dies entspricht nicht dem Sinn des neuen geänderten § 19 Abs. 1 EStG 1988. Der Entstehungsanspruch gemäß § 1 Abs. 5 IESG ist für die steuerliche Zuordnung somit unerheblich.

Dies geht auch aus dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 3. Satz EStG 1988 hervor, in welchem ausdrücklich auf jenen Zeitpunkt abgestellt wird, in welchem der Anspruch **"besteht"** und nicht wann der Anspruch **"entsteht"**. Wann ein Anspruch auf eine bedingte Kündigungsentschädigung besteht, kann sich nur aus den arbeitsrechtlichen Bestimmungen § 29 AngG bzw. § 1162 ABGB ergeben, da sich hier die Regelungen über die Ansprüche bei einer Beendigung eines Arbeitsverhältnisses befinden. § 29 AngG bzw. § 1162 ABGB legen fest, dass eine bedingte Kündigungsentschädigung nur unter der Bedingung fällig wird, dass der Arbeitnehmer trotz entsprechender Bemühungen im Zeitraum des bedingten Schadenersatzes (=bedingte Kündigungsentschädigung) kein ausreichendes Entgelt erzielt.

Die Fälligkeit und somit der Anspruchsentstehungszeitpunkt des § 19 EStG 1988 kann sich daher nur auf den Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung beziehen, da bei Nichteintritt der Bedingung die bedingte Kündigungsentschädigung nicht zusteht und es zu gar keinem Einnahmenezufluss kommt.

Jene von der Finanzbehörde in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Argumentation, dass eine Zuordnung der Einnahmen unter arbeitsrechtlichen Gesichtspunkten, welche den Anspruchszeitpunkt mit dem Eintritt einer Bedingung verbindet, der Gesetzeslage deshalb widerspreche, da mit der "Neuregelung durch das AbgÄG 2005 vom vorher geltenden Zuflussprinzip bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren abgegangen wurde" kann, wie oben dargelegt, überhaupt nicht nachvollzogen werden, da gerade unter Berücksichtigung dieser arbeitsrechtlichen gesetzlichen Regelungen nicht auf den Zuflusszeitpunkt abgestellt wird. Im Falle einer bedingten Kündigungsentschädigung besteht der Anspruch somit in jenem Zeitpunkt, in welchem diese durch den Eintritt der Bedingung fällig geworden ist. Die Einnahmen in Höhe von insgesamt 6.539,79 € sind daher entsprechend den obigen Ausführungen dem Kalenderjahr 2010 zuzuordnen. Darüber hinaus ist schon von einer Zuordnung im Folgejahr auszugehen, da ich von dem zunächst bezogenen Arbeitslosengeld in Höhe von 7.194,00 € wiederum 2.656,83 € an das AMS zurückzahlen musste. Dies deshalb, weil ich im Jahr 2010 gegen Ende des bedingten Kündigungsentschädigungsanspruches wieder ein steuerpflichtiges Entgelt

*bezogen hatte. Dies ist ein weiteres Indiz für die "Anspruchs**best**ehung" und nicht für die "Anspruchs**ent**stehung".*

Mit **Vorlagebericht vom 23. Februar 2015** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der Stellungnahme des vorlegenden Finanzamtes wurde angemerkt, dass der Beschwerde stattzugeben sei. Die bedingte KÜE iHv 9.932,65 € (davon SZ: 1.230,10 €) minus einbehaltene SV: 1.757,92 € sei entsprechend der VwGH Entscheidung (VwGH 2011/15/0119) im Jahr 2010 zugeflossen. Die Besteuerungsgrundlagen im Jahr 2009 seien daher entsprechend anzupassen.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unter anderem Bezüge seitens der IEF Service GmbH bzw. IAF Service GmbH bezogen.

Die belangte Behörde ging dabei davon aus, dass die Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in jenem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch entsteht („Zuflussfiktion“) bzw. entstanden ist.

Es besteht also Streit darüber, zu welchem Zeitpunkt (im Kalenderjahr 2009 oder 2010) die „bedingte“ Kündigungsentschädigung zu versteuern ist.

Der Anspruch der Einnahmen in Höhe von 6.539,79 € ist tatsächlich erst im Jahr 2010 entstanden.

Ergänzend wird festgehalten, dass die Entscheidung über die Berufung 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.

B) Rechtliche Würdigung

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 u.a. 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 des VwGH 19.9.2013, 2011/15/0185**, führte dieser im Wesentlichen Folgendes 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 erhielt die Beschwerdeführerin infolge ihres berechtigten Austritts u.a. eine bedingte Kündigungsentschädigung für die Zeit von 17. März bis 30. Juni 2010 in Höhe von 9.932,65 € brutto. Dieser Betrag war - folgt man der Entscheidung des VwGH - nicht dem Kalenderjahr 2009, sondern dem Kalenderjahr 2010 zuzuordnen.

Der Berufung/Beschwerde war daher antragsgemäß stattzugeben.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da es hierzu bereits eine klare Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt, sind die gesetzlichen Voraussetzungen einer Revision nicht gegeben.

Linz, am 29. Oktober 2015