



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vom 29. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel vom 9. Mai 2008 und 17. September 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und 2006 sowie betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 und 2006 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2008 zu entnehmen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2003 und 2006 wird abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nicht selbständig tätige Berufungswerber (Bw.) machte im Jahre 2003 von der Möglichkeit der Altersteilzeit gemäß §§ 27 und 28 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (ALVG) 1977 Gebrauch und schloss mit seinem damaligen Dienstgeber folgende Vereinbarung (auszugsweise):

„§ 2 Teilzeitausmaß

Die bisherige wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden wird um 50 % verringert und innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von 6 Jahren und 6 Monaten so verteilt, dass sich im Durchrechnungszeitraum eine durchschnittliche Wochenarbeitszeit von 20 Wochenstunden ergibt. Dies erfolgt in der Weise, dass im Umfang der bisherigen Normalarbeitszeit so lange weitergearbeitet wird (Vollzeitphase), als rechnerisch notwendig ist, um die restliche Zeit (Freizeitphase) einzuarbeiten.³ Die Vollzeitphase dauert vom 1.8.2003 bis 31.10.2006, in welcher weiterhin 40 Stunden wöchentlich gearbeitet werden. Die Freizeitphase beginnt am 1.11.2006 und dauert bis 31.1.2010.

§ 3 Teilentgelt und Lohnausgleich

Der bisherige Bruttomonatsbezug und sonstige für die Arbeitsleistung gleichmäßig gebührende Geldbezüge verringern sich der herabgesetzten wochendurchschnittlichen Arbeitszeit entsprechend von zuletzt 3.007,49 € auf 1.503,75 €. Zusätzlich wird ein Lohnausgleich in Höhe von 50 % der Differenz zwischen dem früheren Entgelt und dem vorstehend angeführten verringerten Entgelt gewährt.

§ 9 Beendigung

Mit dem planmäßigen Ende der Altersteilzeitbeschäftigung nach Ablauf der Freizeitphase gemäß § 1 wird das Arbeitsverhältnis im beiderseitigen Einvernehmen aufgelöst. Das Arbeitsverhältnis endet daher jedenfalls mit diesem Zeitpunkt, sofern es nicht vorher von einer der beiden Seiten gemäß § 10 Punkt 2. beendet wird. Bei vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses während des Durchrechnungszeitraumes wird die in der Vollzeitphase eingearbeitete und aus den dargestellten Gründen nicht mehr ausgleichbare Arbeitszeit mit dem Normalgehalt ohne Lohnausgleich im Zuge der Endabrechnung vergütet. Tritt ein derartiger Sachverhalt in der Freizeitphase und somit nach Verbrauch des Gesamturlaubes ein, erfolgt eine Vergütung jedoch nur im Umfang des nach Abzug eines allfälligen Rückerstattungsbetrages nach § 10 Abs. 1 Urlaubsgesetzes idF BGBl 1 2000/44 und nach Abzug des Urlaubsentgeltes für gewährte Urlaubsvorgriffe verbleibenden Anspruches.

§ 10 Allgemeine Bestimmungen

Für diesen Vertrag und seine Auslegung gelten die gesetzlichen Bestimmungen, die für die Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes nach den §§ 27 und §§ 28 des AIVG 1977 festgelegt sind. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit des beiderseitigen Einvernehmens und der Schriftform. Ausgenommen davon sind jene einschlägigen gesetzlichen und kollektivvertraglichen Bestimmungen hinsichtlich der Beendigung von Dienstverhältnissen, die eine einseitige Beendigung des Dienstverhältnisses durch einen der beiden Vertragspartner vorsehen.“

Im Zuge eines gegen seinen Dienstgeber M. eingeleiteten Insolvenzverfahren erklärte der Bw. per 21.3.2006 seinen berechtigten vorzeitigen Austritt. Aufgrund der Ablehnung des Antrages auf Eröffnung des Konkurses mangels hinreichenden Vermögens am 31.7.2006 wurde dem Bw. mit Bescheid vom 29.5.2007 gemäß § 1 Abs. 2 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) aus den Mitteln des Insolvenzausgleichsfonds Insolvenzausfallgeld im Gesamtbetrag von 96.526 € zuerkannt. In diesem Betrag enthalten ist die Abgeltung für die sog. „Gutstunden Altersteilzeit“ in Höhe von 67.725 €.

Aufgrund des diesbezüglichen vom IAF übermittelten Lohnzettels für 2003 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2003 mit Bescheid vom 9.5.2008 wieder aufgenommen und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen. In der rechtzeitig dagegen erhobenen Berufung beantragte der Bw. die vom IAF erhaltenen Gelder aliquot auf den Zeitraum 1.8.2003 bis 21.3.2006, somit auf jenen Zeitraum, in welchem er diese Guthabenstunden angesammelt habe, zu verteilen. Das IAF habe diese „Gutstunden Altersteilzeit“ lediglich aus anmeldetechnischen Gründen im Monat August 2003 erfasst.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2008 wurde der Berufung stattgegeben und aufgrund des zwischenzeitlich stornierten Lohnzettels für 2003 durch die IAF-Service GmbH wieder der Einkommensteuererstbescheid für 2003 in Kraft gesetzt. Gleichzeitig wurde jedoch aufgrund eines neuen Lohnzettels für 2006 mit Bescheid vom 17.9.2006 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 wieder aufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2006 erlassen. Ebenso wurden für 2003 und 2006 neue Anspruchszinsenbescheide erlassen.

Dagegen wurde Berufung erhoben, die direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurde, bzw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den UFS beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist, ob ein Anwendungsfall des § 19 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2005 vorliegt, demzufolge bei Konkursen, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden, Nachzahlungen im Insolvenzverfahren als in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht.

Betrachtet man das im Sachverhalt dargestellte Altersteilzeitmodell des Bw., so handelt es sich dabei um die sog. geblockte Altersteilzeit. Der Bw. sollte bei vermindertem Gehalt eine bestimmte Zeitspanne „voll“ weiterarbeiten (Arbeitsphase *1.8.2003 bis 31.10.2006*) und im darauf folgenden Zeitraum (Freizeitphase *1.11.2006 bis 31.1.2010*) wegen Inanspruchnahme von Zeitausgleich bei fortlaufendem verminderten Gehalt überhaupt keine Arbeitsleistung

mehr erbringen müssen. Durch die Insolvenz des Dienstgebers wurde das Dienstverhältnis noch während der Arbeitsphase am 21.3.2006 beendet. Die Abgeltung der Freizeitphase als Einmalzahlung erfolgte aus dem Insolvenzausgleichsgeldfond.

Rechtsgrundlage für die Einbeziehung des dem Bw. in der Freizeitphase zustehenden Gehaltes in das Insolvenz-Ausfallgeld ist § 19e des Arbeitszeitgesetzes. Besteht im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Guthaben des Arbeitnehmers an Normalarbeitszeit oder Überstunden, für die Zeitausgleich gebührt, ist das Guthaben abzugelten. Der Anspruch entsteht somit mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Der Bw. vermeint nunmehr, es handle sich bei der Abgeltung des Zeitguthabens um eine Nachzahlung im Insolvenzverfahren gemäß § 19 Abs. 1 EStG idF AbgÄG 2005 für Ansprüche während der Arbeitsphase. Dabei verkennt der Bw., dass es sich hier zwar um die Abgeltung bereits geleisteter Arbeit handelt, laut Arbeitsteilzeitvereinbarung hätten diese Ansprüche jedoch durch Zeitausgleich in der Freizeitphase abgegolten werden sollen. Durch seinen (berechtigten) vorzeitigen Austritt aus der Firma wurde das zum Austrittszeitpunkt bestehende Zeitguthaben abgegolten. Es handelt sich insoweit also nicht um eine „Nachzahlung“ im Insolvenzverfahren, sondern vielmehr um die Abgeltung künftiger Ansprüche, nämlich des Zeitausgleichs.

Dass diese Abgeltung ebenfalls von der geänderten gesetzlichen Bestimmung umfasst sein soll, verneint der Unabhängige Finanzsenat. Betrachtet man nämlich die Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161, so sollten durch die Gesetzesänderung Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entsteht, da diese in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist, erfolgen. Dies führt auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. (Siehe unter www.ris.bka.gv.at)

Diesem Gesetzeszweck wird durch die Versteuerung im Jahre 2006 ohnehin entsprochen, zumal der Anspruch auf Abgeltung des Zeitguthabens zum Austrittszeitpunkt entstanden ist. Eine Aufteilung dieser Abgeltung – wie beantragt – auf die Jahre 2003 bis 2006 (Arbeitsphase) oder aber auch auf die Jahre 2003 bis 2010 (Freizeitphase), um die Progressionswirkung zu vermeiden, würde jedoch der Gesetzesintention widersprechen. Eine solche Vorgehensweise würde nämlich den Bw. besser stellen als andere Arbeitnehmer, die Altersteilzeit in Anspruch nehmen und aus anderen Gründen als einer Insolvenz des

Arbeitgebers während der Arbeitsphase (oder auch der Ruhephase) das Arbeitsverhältnis vorzeitig beenden.

Auch wenn der Austritt des Bw. durch die Insolvenz seines Arbeitgebers bedingt war, kommt eine Aufteilung der Abgeltung für Zeitguthaben daher nicht in Betracht, sollten durch die maßgebliche Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG idF AbgÄG 2005, doch nur Nachteile beseitigt, aber keine Vorteile gegenüber anderen Arbeitnehmern geschaffen werden.

2. Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO sind mit Abgabenbescheid festzusetzen.

Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen (neuen) Anspruchszinsenbescheid aus. Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Mai 2009