



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse, vom 8. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes CD vom 13. September 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 der Berufungswerberin (Bw) langte am 9. Februar 2010 beim Finanzamt ein, der Einkommensteuerbescheid 2009 erging am 26. Februar 2010.

Auf Grund einer Anregung der Bw auf Wiederaufnahme des Verfahrens wegen rückwirkender Zuerkennung eines Grades der Behinderung von 50 % verfügte das Finanzamt am 29. Juni 2010 die Wiederaufnahme und erließ ebenfalls am 29. Juni 2010 einen neuen Einkommensteuerbescheid.

Da in die Lohnzetteldatenbank der Abgabenbehörde erst am 3. September 2010 ein Lohnzettel der Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) Service GmbH für 2009 eingespielt wurde, wurde mit Bescheid vom 13. September 2010 eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen verfügt und im wiederaufgenommenen Verfahren mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid erlassen, in welchem neben Bezügen der ehemaligen Arbeitgeberin der Bw, der Fa. E GmbH,

und geringfügigen Bezügen der OÖ Gebietskrankenkasse auch die durch die IEF Service GmbH gemeldeten Bezüge berücksichtigt wurden.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 13. September 2010 richtet sich die gegenständliche Berufung, in welcher die Bw einwandte, das Insolvenz-Entgelt erst im Mai 2010 erhalten zu haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren würden in dem Jahr als zugeflossen gelten, für welches der Anspruch bestehe. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren seien mit dem AbgÄG 2005 in den Kreis jener Einnahmen aufgenommen worden, für die das Zuflussprinzip nicht gelte. Damit solle verhindert werden, dass es auf Grund der Progressionswirkung unter Umständen zu erheblichen Nachzahlungen komme, weil der Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sei und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern habe, während im Insolvenzjahr oftmals nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorlägen. Die Lohnzetteldaten seien erst übermittelt worden, nachdem die Zahlung (2.159,22 €) geleistet worden sei.

Am 11. November 2010 stellte die Bw einen Vorlageantrag, ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen und ohne ein neues Sachvorbringen zu erstatten.

Nachdem das Finanzamt der Bw mit Schreiben vom 30. November 2010 die bestehende Rechtslage im Zusammenhang mit Nachzahlungen im Insolvenzverfahren eingehend erläutert hatte, teilte die Bw mit Schreiben vom 19. Dezember 2010 mit, dass ihr unklar sei, weshalb ihr Lohnsteuerausgleich zuerst anerkannt worden sei und sie jetzt im Nachhinein eine Nachzahlung erhalte. Sie habe die Auskunft erhalten, dass sie Einspruch erheben solle, weil das Geld aus dem Insolvenzverfahren erst heuer bezahlt worden sei. Die Höhe der Rückzahlung sei enorm. Ihr möge auch Bescheid gegeben werden, wie sich die Summe von etwa 650,00 € zusammensetze.

Mit Ergänzungersuchen vom 13. Juli 2012 ersuchte die Referentin die Bw um Bekanntgabe des Zeitpunktes der Auflösung des Dienstverhältnisses zur Fa. E GmbH sowie um Vorlage der Kopie ihres Antrages an die IEF Service GmbH, aus dem ersichtlich sei, welche Beträge sie geltend gemacht habe, und um Vorlage des Bescheides der IEF Service GmbH, dem die anerkannten und bezahlten Ansprüche auf Insolvenz-Entgelt entnommen werden könnten.

Die Bw legte die ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen vor.

Aus diesen ist ersichtlich, dass sie von 15. September 2003 bis 15. Dezember 2009 bei der Fa. E GmbH beschäftigt gewesen ist. Der beigefügten Arbeitgeberkündigung vom 14. September 2009 ist zu entnehmen, dass die Kündigung per 15. Dezember 2009 ausgesprochen worden ist.

Am 14. Dezember 2009 wurde über das Vermögen der Fa. E GmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Die Bw machte gegenüber der IEF Service GmbH ein Entgelt für den Zeitraum 1. bis 14. Dezember 2009 sowie für den 15. Dezember 2009 in Höhe von 1.444,82 € bzw. 57,67 € brutto und eine (unbedingte) Urlaubsersatzleistung für das laufende Entgelt sowie für Sonderzahlungen jeweils für den Zeitraum 16. bis 26. Dezember 2009 (je neun Arbeitstage), im Ausmaß von 1.633,04 € bzw. 117,95 € brutto geltend.

Diese Beträge entsprechen exakt dem auf dem Lohnzettel der IEF Service GmbH ausgewiesenen Bruttobezug von 3.253,48 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelts-Fonds hat die auszahlende Stelle zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln (§ 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988).

Betrifft eine Auszahlung im Sinne der Z 1 ein abgelaufenes Kalenderjahr, ist der Lohnzettel bis zum Ende des Kalendermonats zu übermitteln, das dem Quartal der Auszahlung folgt (Z 2 letzter Satz der genannten Bestimmung).

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind (§ 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Die von der IEF Service GmbH ausgezahlten Bezüge sind daher in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen.

Zweck einer Pflichtveranlagung ist die gemeinsame Erfassung sämtlicher Bezüge. Durch den progressiven Einkommensteuertarif ergibt sich bei Versteuerung des Gesamteinkommens in der Regel eine höhere Einkommensteuerschuld als bei der getrennten Lohnversteuerung von zwei oder mehreren niedrigen Einkommen.

Auszahlungen von Insolvenz-Entgelt sind darüber hinaus nach einem besonderen Tarif (§ 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988) zu besteuern. Bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren erfolgt der Lohnsteuerabzug vorläufig mit 15 %.

Im Rahmen der zwingend vorzunehmenden Veranlagung ist die Steuer neu zu berechnen, wodurch dem progressiven Einkommensteuertarif Rechnung getragen wird. Fällt für das

gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer an als die vom Insolvenz-Entgelt-Fonds in Abzug gebrachte Steuer, ergibt sich eine Rückzahlung für den Steuerpflichtigen. Ergibt sich insgesamt aber eine höhere Einkommensteuer, führt dies zu einer Nachzahlung.

Sind daher in einem Kalenderjahr weitere Bezüge aus einer Tätigkeit angefallen, führt dies durch das Zusammenrechnen sämtlicher Bezüge bei der Veranlagung in der Regel zu einer Nachzahlung.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die oben dargestellten, gegenüber der IEF Service GmbH geltend gemachten Ansprüche, die im Jahr 2009 gelegene Zeiträume betreffen, aber erst im Jahr 2010 an die Bw ausbezahlt worden sind, im Kalenderjahr 2009 oder im Kalenderjahr 2010 zu versteuern sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 gelten Einnahmen grundsätzlich in jenem Kalenderjahr als bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Abweichend davon gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigten werden (§ 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Der Zeitpunkt des Einnahmenzuflusses stellt somit ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung ab.

Als Grund dafür, dass Nachzahlungen im Insolvenzverfahren zum Kreis jener Einnahmen gehören, für die das Zuflussprinzip nicht gilt (dies betrifft Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet worden sind), ist den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (1187 der Beilagen XXII. GP) zu Z 9 und 27 (§§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG 1988) zum AbgÄG 2005 (BGBl. I 161/2005) zu entnehmen, dass die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr erfolge, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten sei. Dies führe auf Grund der Progressionswirkung teilweise zu erheblichen Nachzahlungen, wenn die Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt seien und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern hätten, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorlägen.

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 Urlaubsersatzleistung), gesichert.

Bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses wird der Urlaubsanspruch (bis zum Ende der fiktiven Kündigungsfrist) aliquoert. Die Urlaubsersatzleistung ist der in Geld abgefundene restliche Urlaubsanspruch.

Nach § 10 Abs. 1 Urlaubsgesetz gebührt dieser Anspruch zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

§ 29 Abs. 1 und 2 Angestelltengesetz lautet: *Wenn der Dienstgeber den Angestellten ohne wichtigen Grund vorzeitig entlässt oder wenn ihn ein Verschulden an dem vorzeitigen Austritt des Angestellten trifft, behält dieser, unbeschadet weitergehenden Schadenersatzes, seine vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsmäßige Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen, unter Einrechnung dessen, was er infolge des Unterbleibens der Dienstleistung erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat.*

Soweit der im Absatz 1 genannte Zeitraum drei Monate nicht übersteigt, kann der Angestellte das ganze für diese Zeit gebührende Entgelt ohne Abzug sofort, den Rest zur vereinbarten oder gesetzlichen (§ 15) Zeit fordern. Der Anspruch auf die dem Angestellten gebührende Abfertigung (§§ 23 und 23a) bleibt unberührt.

Beendigungsansprüche entstehen mit (arbeitsrechtlichem) Ende des Dienstverhältnisses. Dieses ist daher maßgeblich für die Zuordnung von Urlaubsersatzleistung, Abfertigung und Kündigungentschädigung (Kanduth-Kristen/Treer, Insolvenz und Steuern, Kapitel IV, VI Veranlagung, B. Gesetzliche Änderungen).

Im vorliegenden Fall wurde über das Vermögen der ehemaligen Arbeitgeberin der Bw am 14. Dezember 2009 das Konkursverfahren eröffnet. Die Bw wurde durch ihre Arbeitgeberin per 15. Dezember 2009 gekündigt.

Aus obiger Darstellung der Rechtslage ergibt sich, dass der Anspruch der Bw auf Zahlung der Urlaubsersatzleistung zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, somit zum 15. Dezember 2009, begründet wurde. Infolge der in § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren normierten Verlagerung des Zuflusszeitpunktes in das Jahr des Entstehens des Anspruches rechnete das Finanzamt diese Zahlungen zu Recht dem Jahr der Anspruchsbegründung, somit dem Jahr 2009, zu.

Zeitraumbezogene Ansprüche wie das Gehalt sind nach Kanduth-Kristen/Treer, aaO, dem entsprechenden Kalenderjahr zuzuordnen.

Den vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Bw gegenüber der IEF Service GmbH ein Entgelt für den Zeitraum 1. bis 14. Dezember 2009 und für den 15. Dezember 2009 geltend machte, sodass auch der im Jahr 2010 ausbezahlte Anspruch auf das laufende Entgelt dem anspruchsbegründenden Jahr 2009 zuzurechnen war.

Die Argumentation der Bw, das zuerkannte Insolvenz-Entgelt sei erst im Mai 2010 überwiesen worden, steht der gesetzlichen Regelung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, wonach für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren das Zuflussprinzip **nicht** gilt, entgegen. Der Zeitpunkt des Zuflusses ist demnach unbedeutlich.

Die Einbeziehung des gesamten von der IEF Service GmbH im Mai 2010 ausbezahlten Bezuges in das Veranlagungsjahr 2009 ist somit rechtmäßig.

Informativ wird zur "enormen Höhe der Rückzahlung" (Schreiben der Bw vom 19. Dezember 2010 ans Finanzamt) mitgeteilt, dass der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 13. September 2010 letztlich zu einer Gutschrift von 933,72 € führte. Die Nachzahlung von 609,21 € im Vergleich zum Vorbescheid vom 29. Juni 2010, der eine Einkommensteuergutschrift von 1.542,93 € ergab, resultiert daraus, dass der Lohnzettel der IEF Service GmbH dem Finanzamt erst nach Ergehen des Bescheides vom 29. Juni 2010 übermittelt wurde und die darin ausgewiesenen Bezüge erst im Bescheid vom 13. September 2010 berücksichtigt werden konnten. Der Ansatz – im Vergleich zum Vorbescheid – höherer Bezüge führte zur Verminderung der Abgabengutschrift.

Linz, am 21. August 2012