



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, W.,K-Straße, vertreten durch Causa Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Türkenstraße 25/8, vom 28. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 17. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) reichte seine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 elektronisch ein. Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 5. November 2009 erklärungskgemäß, wobei neben dem Lohnzettel der Fa. N-GmbH auch ein Lohnzettel der IEF-Service GmbH berücksichtigt wurde.

Auf Grund eines von der IEF-Service GmbH übermittelten weiteren Lohnzettels wurde das Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen und die Einkommensteuer 2008 unter Einbeziehung der nachträglich gemeldeten Bezüge in Höhe von 47.923,94 € (KZ 245) mit Bescheid vom 17. Mai 2010 neu festgesetzt.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der Bw vor, er sei bis 22.8.2008 bei der Fa. N-GmbH beschäftigt gewesen. Erst danach sei die IEF Service GmbH für seine ausstehenden Gehaltsansprüche zuständig gewesen. Laut seinen Unterlagen habe er von der

IEF-Service GmbH am 21.10.2008, am 28.10.2008 und am 28.5.2009 Zahlungen erhalten. Die im Schreiben vom 21.10.2008 und vom 28.10.2008 angeführten Beträge seien im Jahr 2008, die im Schreiben vom 28.5.2009 angeführten Beträge seien erst im Jahr 2009 ausbezahlt worden. Die letztgenannten Beträge seien daher erst in die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2009 einzubeziehen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, für Insolvenzen ab dem 1. Jänner 2006 würden Nachzahlungen durch die IEF Service GmbH gemäß § 19 Abs. 1 EStG dritter Satz in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw aus, seines Erachtens sei der Lohnzettel nicht korrekt ausgefertigt, da er Bezüge enthalte, die das Jahr 2009 betreffen und der Anspruch auf deren Auszahlung erst im Jahr 2009 entstanden sei und zudem nur einen bedingten Anspruch darstelle.

Die Ansprüche eines Dienstnehmers seien grundsätzlich im Angestelltengesetz und in den jeweiligen Kollektivverträge geregelt. Darüber hinaus kämen im Konkurs- und Ausgleichsfall die Bestimmungen des Insolvenz- Entgeltsicherungsgesetzes 1977 in der jeweiligen Fassung zur Anwendung.

Er habe seitens des IEF im Jahr 2009 eine Zahlung erhalten, die neben der Nachzahlung seiner bisher vorenthaltenen Gehaltszahlungen auch Urlaubersatzleistung und Kündigungsentschädigung betreffe. Einer Aufstellung des IEF sei zu entnehmen, dass der Betrag nicht zur Gänze eine Nachzahlung für das Jahr 2008 darstelle, sondern es sich um eine Kündigungsentschädigung (Schadenersatz) für die Monate Jänner bis März 2009 sowie um eine Urlaubersatzleistung für das Jahr 2009 handle.

Der Anspruch auf seine Bezüge entstehe laut Dienstvertrag und Angestelltengesetz jeweils am Ende eines Monats, der Anspruch auf Abfertigung, Urlaubersatzleistung und Kündigungsentschädigung mit Beendigung des Dienstverhältnisses. Die Kündigungsentschädigung bestehe aus dem Gehalt und den anteiligen Sonderzahlungen für die Zeit der fiktiven Kündigungsfrist. Der Schadenersatz gebühre u.a. bei Lösung wegen Insolvenz. Er bestehe aus dem Gehalt und den anteiligen Sonderzahlungen für die Zeit nach Ende der Kündigungsfrist.

Hinsichtlich der Kündigungsentschädigung bzw. des Schadenersatzes erfolge im Ausmaß von drei Monaten keine Anrechnung eines allfälligen neuen Verdienstes. Der Bruttoverdienst aus dem neuen Arbeitsverhältnis oder aber aus der Aufnahme einer selbständigen

Erwerbstätigkeit verringere diese Ansprüche, die Monat für Monat neu entstünden und ungekürzt nur Arbeitslosen zustünden.

Das IESG sehe ausdrücklich vor, dass bei Ablehnung einer anderen Beschäftigung oder der Absicht, kein Einkommen zu erzielen, ein fiktives Einkommen gegen den Schadenersatz aufgerechnet werde.

§ 19 (1) EStG spreche eindeutig von Nachzahlungen. Darunter seien offensichtlich jene Zahlungen zu verstehen, die dem Dienstnehmer insolvenzbedingt für seine Arbeitsleistungen vorenthalten worden seien bzw. die ihm am insolvenzbedingten Ende des Dienstverhältnisses zustünden. Nicht eingeschlossen seien jene Beträge, die jeweils einer neuen Überprüfung unterlägen, lediglich einen „bedingten“ Schadenersatz darstellten und im konkreten Fall eindeutig den Folgejahren zuzuordnen seien. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass bis zur Endgültigkeit des Anspruches diese Zahlungen lediglich bevorschusst würden, ein Anspruch auf Arbeitslosengeld erst dann bestehe, wenn kein Schadenersatzanspruch mehr bestehe und die Gebietskrankenkasse den Zeitraum der Pflichtversicherung um die Monate des Schadenersatzes verlängere.

Mit der Aufnahme von „Nachzahlungen im Insolvenzverfahren“ durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 in den Kreis der Einnahmen, für die das klassische Zuflussprinzip nicht gelte, habe der Gesetzgeber verhindern wollen, dass es auf Grund der Progressionswirkung zu erheblichen Nachzahlungen komme, weil der Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sei und die Nachzahlung aus dem Insolvenzverfahren mit laufenden Bezügen zusammen zu versteuern sei.

Durch die entsprechend lange Kündigungsfrist, die auf Grund seiner langjährigen Betriebszugehörigkeit auch einen Schadenersatz für Monate des Folgejahres vorsehe, würde sich im konkreten Fall die Situation umkehren, sodass er bereits im Jahr 2008 Beträge versteuern müsse, für die der Anspruch erst im Jahr 2009 entstanden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw war bei der Fa. N-GmbH als Prokurist tätig. Am 21. August 2008 wurde über das Vermögen der Fa. N-GmbH beim Handelsgericht Wien der Konkurs eröffnet. Das Dienstverhältnis des Bw wurde gemäß [§ 25 KO](#) am 21. August 2008 aufgelöst.

Von der IEF-Service GmbH wurden an den Bw folgende Beträge ausbezahlt:

<b>Forderungstyp</b>	<b>von</b>	<b>bis</b>	<b>netto bezahlt</b>	<b>Bescheid vom</b>
Abfertigung	1.9.2008		64.614,00 €	21.10.2008
Kosten	2.10.2008		19,00 €	28.10.2008
Kündigungsentschädigung	2.9.2008	30.9.2008	5.711,00 €	28.10.2008
Kündigungsentschädigung	1.10.2008	31.10.2008	6.122,00 €	28.10.2008
Kündigungsentschädigung	1.11.2008	30.11.2008	5.898,00 €	28.10.2008
Kündigungsentschädigung	1.12.2008	1.12.2008	197,00	28.10.2008
Kündigungsentschädigung	2.12.2008	31.12.2008	5.924,00 €	28.5.2009
Kündigungsentschädigung	1.1.2009	31.1.2009	6.110,00 €	28.5.2009
Kündigungsentschädigung	1.2.2009	28.2.2009	5.467,00 €	28.5.2009
Kündigungsentschädigung	1.3.2009	31.3.2009	6.110,00 €	28.5.2009
Laufendes Entgelt	1.8.2008	21.8.2008	4.392,00 €	28.5.2009
Laufendes Entgelt	22.8.2008	31.8.2008	1.686,00 €	21.10.2008
Laufendes Entgelt	1.9.2008	1.9.2008	167,00	21.10.2008
Urlaubersatzleistung	1.4.2009	9.10.2009	1.351,00 €	28.5.2009
Urlaubersatzleistung	1.4.2009	2.10.2009	23.363,00 €	28.5.2009
Urlaubszuschuss	22.8.2008	1.9.2008	143,00 €	21.10.2008
Weihnachtsremuneration	1.1.2008	21.8.2008	1.335,00 €	28.10.2008
Weihnachtsremuneration	22.8.2008	1.9.2008	143,00 €	28.10.2008

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bw vorgelegten Unterlagen, ist insofern unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

[§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (Abgabenänderungsgesetz 2005, [BGBl. I Nr. 161/2005](#)) lautet:

"Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene

Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt."

Nach § 124b Z 130 Satz 1 EStG ist § 19 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 161/2005](#) erstmals für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet werden, anzuwenden.

[§ 29 Angestelltengesetz](#) (AngG) lautet:

"(1) 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.

(2) Soweit der im Abs. 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."

[§ 10 Urlaubsgesetz](#), BGBl I Nr. 89/2002, bestimmt:

„(1) Dem Arbeitnehmer gebührt für das Urlaubsjahr, in dem das Arbeitsverhältnis endet, zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Ersatzleistung als Abgeltung für den der Dauer der Dienstzeit in diesem Urlaubsjahr im Verhältnis zum gesamten Urlaubsjahr entsprechenden Urlaub. Bereits verbrauchter Jahresurlaub ist auf das aliquote Urlaubsausmaß anzurechnen. Urlaubsentgelt für einen über das aliquote Ausmaß hinaus verbrauchten Jahresurlaub ist nicht rückzuerstatten, außer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch

1. unberechtigten vorzeitigen Austritt oder
2. verschuldete Entlassung."

Die erläuternden Bemerkungen zu §§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG idF [BGBl. I Nr. 161/2005](#) führen zur Verlagerung des Zuflusszeitpunktes in das Jahr des Entstehens des Anspruches Folgendes aus:

"Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallsgeld erfolgt in vielen Fällen nicht in dem Kalenderjahr, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. 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 die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren sollen daher- wie bereits bisher Pensionsnachzahlungen - dem Kalenderjahr zugeordnet werden, in dem der Anspruch entstanden ist."

Fest steht, dass die Auszahlung der in Rede stehenden Beträge durch die IEF-Service GmbH erfolgt ist (siehe Teilbescheide der IEF-Service GmbH vom 21.10.2008, vom 28.10.2008 und vom 28.5.2009). Demnach handelt es sich um Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren. Fraglich ist aber, wann die Kündigungsentschädigung beziehungsweise Urlaubersatzleistung zugeflossen ist beziehungsweise als zugeflossen gilt; für die Beantwortung dieser Frage ist – entsprechend den erläuternden Bemerkungen – zu klären, ob die Ansprüche auf Kündigungsentschädigung von 1.1.2009 bis 31.3.2009 und auf Urlaubersatzleistung von 1.4.2009 bis 9.10.2009 schon im Jahr 2008 entstanden sind.

Die Kündigungsentschädigung nach [§ 29 AngG](#) ist ein Schadenersatzanspruch, durch den der Angestellte unbeschadet der gesetzlich vorgesehenen Anrechnung wirtschaftlich so gestellt werden soll, wie er bei ordnungsgemäßer Beendigung des Arbeitsverhältnisses gestellt gewesen wäre (OGH 22.2.2007, [8 ObS 4/07g](#)). Der Anspruch auf Kündigungsentschädigung entsteht erst durch die Art der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (OGH 15.11.1989, [3 Ob 86/89](#)). Die Urlaubersatzleistung stellt einen Anspruch auf Erfüllung des in der Vergangenheit liegenden, noch offenen, bisher nicht erfüllten Urlaubsanspruchs dar. Es handelt es sich um einen gesetzlichen Anspruch des Arbeitnehmers auf Abgeltung von bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses noch nicht verbrauchtem Urlaub in Geld (OGH 12.8.1997, [10 ObS 233/97f](#)), der mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses entsteht (OGH 30.8.2007, [8 ObS 14/07b](#)).

Zusammengefasst ist festzustellen, dass es sich sowohl bei der Kündigungsentschädigung als auch bei der Urlaubersatzleistung um Beendigungsansprüche handelt, die mit (arbeitsrechtlichem) Ende des Dienstverhältnisses entstehen (vgl. ExI in SWK, Insolvenz und Steuern, p. 87).

Diese Ansicht teilt auch der Bw, wenn er im Vorlageantrag ausführt, die Ansprüche auf Urlaubersatzleistung und Kündigungsentschädigung seien mit Beendigung des Dienstverhältnisses entstanden.

Steht aber fest, dass die von der IEF-Service GmbH mit den strittigen Zahlungen abgegoltenen Ansprüche auf Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistung bereits im

Jahr 2008 – im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses des Bw am 21.8.2008 – entstanden sind, so ist es in Anbetracht der oben zitierten Bestimmung des [§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#) und der darin normierten Zuflussfiktion nicht entscheidungswesentlich, dass die Zahlungen von der IEF-Service GmbH erst im Jahr 2009 geleistet wurden.

Der Auffassung des Bw, die Worte „Nachzahlungen“ und „Anspruch“ würden jene Beträge ausschließen, die jeweils einer neuen Überprüfung der Anspruchsvoraussetzung unterlägen, lediglich einen „bedingten“ Schadenersatz darstellen würden und im konkreten Fall eindeutig den Folgejahren zuzuordnen seien, ist entgegenzuhalten, dass nach ständiger Judikatur des Obersten Gerichtshofes eine den Zeitraum von drei Monaten übersteigende Kündigungsentschädigung im Konkurs sofort „fällig“ wird, obwohl ihre (endgültige) Bezifferung noch gar nicht möglich ist, weil erst die zukünftige Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Arbeitnehmers ergibt, ob und wieviel er sich anrechnen lassen muss (OGH 25.1.1989, [9 ObS 15/88](#)). In diesem Erkenntnis spricht der OGH aus, dass der Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld für Ansprüche auf Kündigungsentschädigung sofort fällig sind und künftige Ereignisse, die für den Bestand des Anspruches von Bedeutung sind, als auflösende Bedingung zu deuten sind.

Dem Antrag, die von der IEF-Service GmbH gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge, soweit es sich dabei um Kündigungsentschädigung von 1.1.2009 bis 31.3.2009 und um Urlaubersatzleistung von 1.4.2009 bis 9.10.2009 handelt, erst in die Veranlagung des Jahres 2009 einzubeziehen, kann daher nicht gefolgt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juli 2011