



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 5. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 23. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen wie in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2009:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	14.863,30 €	Einkommensteuer	1.519,26 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-1.155,63 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift/Nachforderung)				363,36 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war 2007 als Lehrling bei der Fa. Arbeitgeberin (in der Folge kurz AG für Arbeitgeber) von Jahresanfang bis 11. November 2007 beschäftigt. Über das Vermögen der AG wurde am 22. Juli 2008 der Konkurs eröffnet und das Ende des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses des Bw mit November 2007 festgestellt.

Bw wurde zunächst mit **Bescheid vom 19. März 2008** auf Grund des von AG über den Hauptverband elektronisch am 6. Dezember 2007 übermittelten Lohnzettels für den Zeitraum 1. Jänner bis 12. November 2007 unter Berücksichtigung des Bezuges von Arbeitslosengeld im Zeitraum vom 14. November bis 31. Dezember 2007 durch Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 11.526,62 € zur **Einkommensteuer 2007** veranlagt, wobei sich durch Anrechnung der Lohnsteuer von 550,84 € eine Gutschrift von 333,64 € ergab.

Am 3. Februar 2009 wurde dem Finanzamt durch den Hauptverband elektronisch der Lohnzettel der Insolvenz-Entgelt-Fonds Service GmbH (IAF Service GmbH) betreffend den Bw für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2007 übermittelt, weshalb das Finanzamt mit Bescheid vom 23. Februar 2009 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter Hinweis auf den neuen Lohnzettel wieder aufnahm.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23. Februar 2009** erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den von der IAF Service GmbH mitgeteilten Betrag von 5.908,84 € auf 17.435,46 €, wobei der darin enthaltene auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 angesetzte Betrag von 807,36 € unverändert blieb. Das Einkommen wurde mit 17.375,46 € festgestellt, die Einkommensteuer in Höhe von 2.482,26 € ermittelt und unter Anrechnung der auf 1.437,16 € erhöhten Lohnsteuer die Einkommensteuer mit 1.045,10 € festgesetzt.

Mit **Schriftsatz vom 5. März 2009** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23. Februar 2009 und beantragte folgende Berichtigungen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Die im Lohnzettel der AG ausgewiesenen Beträge seien unrichtig, weil der Bw nur die in der Beilage (Vergleich vor dem Arbeitsgericht) ausgewiesenen Beträge erhalten habe.

Außerdem ersuche er um Überprüfung der Zahlungen aus dem IAF Fonds. Diese Zahlungen habe der Bw nur auf Grund eines Gerichtsverfahrens erhalten. Das Lehrverhältnis sei lt. Vergleich schon im November 2007 beendet worden und daher zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung gar nicht mehr aufrecht gewesen.

Weiters ersuche er um Berücksichtigung des Umstandes, dass er das Arbeitslosengeld auf Grund der nachträglich erhaltenen Kündigungsentschädigung zurückzahlen habe müssen.

Am **12. März 2009** wurde dem Finanzamt ein geänderter Lohnzettel betreffend das Beschäftigungsverhältnis des Bw bei AG für den Zeitraum 1. Jänner bis 12. November 2007 übermittelt, wonach sich die steuerpflichtigen Bezüge auf 9.146,46 € (bisher 10.851,26 €) und die einbehaltene Lohnsteuer auf 269,31 € (bisher 550,84 €) reduzieren.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **7. Juli 2009** gab das Finanzamt dem Rechtsmittel durch folgende Änderungen teilweise statt:

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden durch Verminderung der von der AG bezogenen auf 9.146,46 € (bisher 10.851,26 €) und Entfall des bisher nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 angesetzten Arbeitslosengeldes von 807,36 € auf 14.923,30 € (bisher 17.435,46 €) reduziert (Die von der IAF Service GmbH erhaltenen Einkünfte wurden wie im Erstbescheid vom 23. Feber 2009 mit 5.908,84 € angesetzt).

Die anrechenbare Lohnsteuer wurde auf 1.155,63 € (bisher 1.437,16 €) vermindert.

Die festgesetzte Einkommensteuer reduzierte sich dadurch auf 363,63 € (bisher 1.045,10 €).

Mit **Schriftsatz** vom **13. Juli 2009** stellte der Bw einen **Vorlageantrag** und beantragte sinngemäß das Ausscheiden des von der IAF Service GmbH erhaltenen Betrages von 5.908,84 €, weil die Zahlung nicht im Jahr 2007, sondern erst im Jahr 2008 erfolgt sei.

Aus der dem Vorlageantrag angeschlossenen Kopie ist ersichtlich, dass am Bankkonto des Bw am 4. Dezember 2008 der Nettobetrag von 5.752,72 € aus der Gutschrift des Insolvenz-Entgelt-Fonds betreffend das ehemalige Dienstverhältnis des Bw bei der AG gutgeschrieben wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist laut Vorlageantrag die steuerliche **Behandlung der von der IAF Service GmbH bezogenen Einkünfte**. Der Bw hat den diesbezüglichen Nettobetrag unbestritten erst am 4. Dezember 2008 erhalten. Ebenso unbestritten ist, dass es sich hiebei um Ersätze durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds für Ansprüche des Bw gegen die insolvente AG (Konkurseröffnung am 22. Juli 2008) für 2007 bis 9. November erbrachte Arbeitsleistung, anteilige Weihnachtsremuneration und Kündigungsentschädigung handelt.

Dies geht aus den vom Bw vorgelegten Unterlagen und dem Lohnzettel der IAF Service GmbH hervor. Auf die dem Bw übermittelte Kopie des Vorlageberichtes vom 23. Juli 2009, der der Bw nicht entgegen getreten ist, wird hingewiesen.

Der mit der Überschrift "Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben" versehene **§ 19** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**EStG 1988**), in der ab 29. Dezember 2007 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 99/2007 lautet wie folgt (Fettdruck durch die Berufsbehörde):

*§ 19. (1) 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. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. 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.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 18.05.2011, RV/0228-L/11**, können zur gegenständlichen Rechtsfrage folgende Überlegungen entnommen werden:

Für Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes besteht die Sonderregelung, dass diese nicht im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitpunkt, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen sind. Die Zurechnung dieser Nachzahlungen zu dem Jahr, für das der Anspruch besteht, gilt für Konkurse, die nach dem 31. Dezember 2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 EStG idF AbgÄG 2005; Jakom/Baldauf, EStG § 19 Rz. 4, 26; Doralt, EStG10 (1.1.2006), § 19 Tz. 30/1ff).

Da im vorliegenden Fall der Konkurs über das Vermögen der AG am 22. Juli 2008 eröffnet worden ist, ist entscheidend, in welchem Jahr der Anspruch des Bw gegenüber der IAF-Service GmbH (Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) begründet wurde.

Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld haben nach § 1 Abs. 1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) ua. Arbeitnehmer für die nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche, wenn ua. über das Vermögen des Arbeitgebers im Inland der Konkurs eröffnet wird. Gesichert sind nach § 1 Abs. 2 IESG aufrechte, nicht verjährte und nicht ausgeschlossene Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis, und zwar ua. Entgeltansprüche, insbesondere auf laufendes Entgelt und aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Z. 1) und Schadenersatzansprüche (Z. 2).

Der Begriff "Entgeltansprüche" ist im arbeitsrechtlichen Sinn zu verstehen; er umfasst alle Leistungen des Arbeitgebers, die dieser dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gewährt und daher auch die als Entgelt aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu qualifizierenden Ansprüche auf Kündigungsentschädigung (OGH 8 Obs 276/99 t RdW 2000/401, 434) und Urlaubsentschädigung (OGH 16.11.1988 SZ 61/244). Insolvenz-Ausfallgeld gebührt nach § 3a Abs. 2 IESG im Fall der Eröffnung des Konkurses für Ansprüche auf laufendes Entgelt einschließlich der gebührenden Sonderzahlungen ua. bis zum rechtlichen Ende des Arbeitsverhältnisses, wenn es ua. nach § 25 Konkursordnung (KO) gelöst wird. Nach § 3 Abs. 1 IESG gelten betagte Forderungen als fällig.

Ist der Gemeinschuldner Arbeitgeber und ist das Arbeitsverhältnis bereits angetreten, so kann es nach § 25 Abs. 1 KO vom Arbeitnehmer durch vorzeitigen Austritt, wobei die Konkurseröffnung als wichtiger Grund gilt, gelöst werden. Wird das Arbeitsverhältnis nach § 25 Abs. 1 KO gelöst, so kann der Arbeitnehmer gemäß § 25 Abs. 2 KO den Ersatz des verursachten Schadens als Konkursforderung verlangen. Tritt ein Arbeitnehmer nach Konkurseröffnung wegen Nichtzahlung des Entgeltes aus, bevor ihn der Masseverwalter noch nach § 25 Abs. 1 Z 1 KO kündigen konnte, ist er nicht anders zu behandeln als bei zulässiger Kündigung durch den Masseverwalter; ihm steht daher bis zur fiktiven Beendigung des

Arbeitsverhältnisses Kündigungsentschädigung, für den Zeitraum danach Schadenersatz nach § 25 Abs. 2 KO zu (siehe ua. OGH 26.3.1997, 9 ObA 2276/96p; OGH 13.1.1998, 8 ObS 294/97m; OGH 18.5.1998, 8 ObS 3/98v; OGH 11.2.1999, 8 ObS 222/98z; OGH 24.6.1999, 8 ObA 298/98a).

§ 29 Angestelltengesetz (AngG) ist auch für den Fall eines gerechtfertigten Austritts nach § 25 KO anzuwenden (OGH 29.4.1980 Arb 9871; OGH 29.9.1981 EvBl 1982/8, OGH 17.11.1987 RdW 1988, 137). Nach § 29 Abs. 2 AngG kann ein Angestellter bei einem unverschuldeten vorzeitigen Austritt, unbeschadet eines weitergehenden Schadenersatzes, die ihm nach § 29 Abs. 1 AngG zustehenden vertragmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsgemäße Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen, soweit der Zeitraum nach Abs. 1 nicht drei Monate übersteigt, ohne Abzug sofort, den Rest zur vereinbarten oder gesetzlichen (§ 15 AngG) Zeit fordern. Da betagte Forderungen im Konkurs (§ 14 Abs. 2 KO) und im Einklang damit auch der Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld für solche Forderungen als fällig gelten (§ 3 IESG), wird eine den Zeitraum von drei Monaten übersteigende Kündigungsentschädigung (§ 1162b ABGB; § 29 Abs. 2 AngG) im Konkurs trotz des Umstandes, dass ihre (endgültige) Bezifferung wegen der ungewissen zukünftigen Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Arbeitnehmers noch gar nicht möglich ist (diese ergibt erst, ob und wie viel er sich anrechnen lassen muss), sofort "fällig" (OGH 25.1.1989, 9 ObS 15/88).

Beendigungsansprüche entstehen mit (arbeitsrechtlichem) Ende des Dienstverhältnisses. Dieses ist maßgeblich für die Zuordnung von Urlaubersatzleistungen, Abfertigungen und Kündigungsentschädigungen (ExI in SWK, Insolvenz und Steuern, 4. VI B. Lohnsteuerliche Fragen in der Insolvenz, Seite 87; sowie u.a. UFS 30.01.2008, RV/2949-W/07, 03.07.2008, RV/2279-W/07, 30.09.2008, RV/0355-I/08, 22.12.2008, RV/2914-W/08, 17.08.2010, RV/0401-S/10)

Aus obigen rechtlichen Ausführungen ergibt sich, dass der Anspruch des Bw auf Insolvenz-Ausfallgeld-Zahlungen der IAF-Service GmbH (aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) zum Zeitpunkt seiner Austrittserklärung und somit bei Beendigung des Dienstverhältnisses bei der Arbeitgeberin zum 9. November 2007 begründet wurde. Dem Bw kam somit ab diesem Zeitpunkt sein Recht auf Zahlung von Kündigungsentschädigungen für den Zeitraum vom 10. November 2007 bis 9. Februar 2008 (§ 20 Abs. 2 AngG) zu. Da gemäß § 19 Abs. 1 EStG Nachzahlungen im Insolvenzverfahren im Kalenderjahr des Anspruches als zugeflossen gelten, wurden vom Finanzamt im bekämpften Bescheid nicht nur das laufende Entgelt und die aliquote Weihnachtsremuneration 2007, sondern auch die genannten Kündigungsentschädigungen dem Jahr der Anspruchsbegründung, sohin dem Jahr 2007, zugerechnet und in diesem Jahr der Einkommensteuer unterworfen.

Die (sinngemäße) Einwendung des Bw, die strittigen Zahlungen würden Zeiträume nach dem 31. Dezember 2007 betreffen und seien somit dem Kalenderjahr 2008 zuzurechnen, kann daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, dienen die im vorgelegten Bescheid der IAF-Service GmbH vom 6. November 2008 ausgewiesenen "Anspruchszeiträume" doch lediglich der Berechnung der Höhe der bereits seit dem Zeitpunkt des Austrittes bestehenden Leistungsansprüche des Bw. Wie oben dargelegt, stellt der Zeitpunkt des Einnahmenezuflusses

nach § 19 Abs. 1 EStG nicht auf den zu ersetzenden Anspruchsgrund und -zeitraum (Kündigungsfrist), sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung (Beendigung des Dienstverhältnisses) ab.

Der Berufung kommt deshalb in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Der dritte Satz des § 19 EStG wurde nach den amtlichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ÖStZ 2005, 515) aus folgenden Gründen durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 in die oben in Fettdruck wiedergegebene Fassung gebracht:

"Die Zahlung von Insolvenz-Ausfallgeld 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 geringere 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. ..."

Die vorgenommene Besteuerung entspricht demnach dem Willen des Gesetzgebers, den Abgabepflichtigen so zu behandeln als wäre die Entlohnung zeitgerecht erfolgt.

Berechtigung kommt der Berufung hingegen betreffend die **Höhe der nichtselbständigen Einkünfte** der **von der AG selbst bezahlten** Tätigkeit zu. Das Finanzamt hat dem durch entsprechende Berücksichtigung des nach amtlicher Prüfung berichtigten Lohnzettels in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2009 zutreffend entsprochen.

Dies gilt auch für den dritten Berufungspunkt betreffend das **Arbeitslosenentgelt** (Entfall der Zurechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 in der Berufungsvorentscheidung wegen erfolgter Rückzahlung).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Jänner 2013