



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2007 zu entnehmen, die insofern einen Teil dieses Bescheidspruches darstellt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde vom Finanzamt für das Jahr 2005 ursprünglich erklärungsgemäß veranlagt; das Finanzamt hat hierbei einen Lohnzettel der Fa. K. berücksichtigt, aus dem ersichtlich ist, dass das Beschäftigungsverhältnis der Bw. bis 5.12.2005 gedauert hat.

Aufgrund eines von der IAF Service GmbH übermittelten weiteren Lohnzettels hat das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und im neuen Sachbescheid nunmehr beide Lohnzettel der Besteuerung zugrunde gelegt. In der gegen den Sachbescheid gerichteten Berufung brachte die Bw. vor, sie habe am 19.10.2006 ihre Kundigungsentschädigung in Höhe von € 4.776,19 erhalten, der Rest von € 3.940,81 sei an das AMS rückerstattet worden. Die Auszahlungen beträfen vorwiegend das Jahr 2006, im geringen Maße das Jahr 2005.

Im Zuge einer Berufungsergänzung übermittelte die Bw. die Kopie des Antrages auf Insolvenz-Ausfallgeld, aus dem ersichtlich ist, dass die Ansprüche der Bw. zum weitaus überwiegenden Teil aus einer Kündigungsentschädigung, die für den Zeitraum 6.12.2005 bis 31.3.2006 gewährt wurde, sowie aus einer Urlaubseratzleistung bestehen.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung in einem hier nicht mehr interessierenden Punkt statt, wies aber die Berufung im Übrigen als unbegründet ab; das Finanzamt führte hierzu aus, laut Versicherungsdatenauszug sei das Dienstverhältnis mit der Fa. K. mit 5.12.2005 beendet worden. Die Kündigungsentschädigung und die Urlaubseratzleistung habe zwar arbeitsrechtlich dieses Dienstverhältnis bis in das Jahr 2006 verlängert. Steuerrechtlich gehörten diese Ansprüche aber aufgrund des Zuflussprinzips gem. § 19 EStG in das Jahr 2005.

Nachzahlungen im Insolvenzverfahren würden in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe (§ 19 Abs. 1, 3. Satz EStG). Dies bedeute, dass diejenigen Verhältnisse herzustellen seien, die unter Außerachtlassung der Insolvenz beständen. Ein nicht illiquider Arbeitgeber müsste die strittigen Ansprüche steuerrechtlich im Jahr 2005 berücksichtigen, da die Auszahlung mit dem Ende des Dienstverhältnisses zeitlich zusammenfallen würde.

Dieser logisch-systematischen Interpretation sei der Insolvenzausfall-Fonds gefolgt, indem er sämtliche angemeldete Bezüge in den Lohnzettel 2005 aufgenommen habe.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, das Zuflussprinzip sei sehr einseitig und ausschließlich zu ihren Ungunsten interpretiert worden. Sie sei bis Dezember 2005 bei der Fa. K. beschäftigt gewesen und am 5. Dezember 2005 überraschend gekündigt worden. In der anschließenden arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung wäre ihr eine Lohnfortzahlung für weitere vier Monate und aliquote Sonderzahlungen zugesprochen worden. Da die Fa. K. im Juni 2006 während der arbeitsrechtlichen Auseinandersetzung Konkurs angemeldet habe, seien die ihr zustehenden Forderungen vom Insolvenzausfall-Fonds ausbezahlt worden.

Die Bw. finde es als ein sehr eigenartiges Verständnis von Steuergerechtigkeit, wenn sie einen Betrag, der ihr erst in den Monaten Jänner bis April 2006 zugestanden sei und sie erst im Oktober 2006 über „gerichtlichen Bescheid“ ausbezahlt bekommen habe, bereits 2005 als zusätzliches Einkommen versteuern müsse.

Da ihr bei korrekter Kündigung im Dezember 2005 eine Lohnfortzahlung bis April 2006 zugesstanden sei, wären die Ansprüche für die Monatsbeträge von 2006 auch nach § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG erst 2006 entstanden. Aus den von ihr übermittelten Belegen gebe es eine exakte Aufteilung und Zuordnung für die Jahre 2005 und 2006 bzw. der einzelnen Monate, jedoch keine pauschale Zuordnung zu 2005. Weiters sei zur Gänze außer Acht gelassen wor-

den, dass Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren mit einem fixen Steuersatz von 15% zu versteuern sind.

Die Bw. zitierte schließlich die Rz 1100, 1104 und 1104a LStR und führte abschließend aus, durch die Interpretation des „Zuflussprinzips“ und der konsequenten Ignoranz von für sie günstigeren Bestimmungen im Einkommensteuergesetz werde sie massiv schlechter gestellt, als wenn sie ihr Arbeitgeber rechtlich korrekt gekündigt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

1.1 § 19 Abs. 1 EStG 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 Kalenderjahrs, 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.

1.2 § 67 Abs. 8 lit. g EStG lautet:

„Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit dem festen Steuersatz zu versteuern. Von den übrigen Nachzahlungen ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.“

Bei den in dieser Bestimmung angeführten Bezügen nach § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e und f EStG handelt es sich um Abfertigungszahlungen (Abs. 3 und 6), Pensionsabfindungen (Abs. 8 lit. e) sowie um Bezüge bei oder nach Beendigung von Dienstverhältnissen im Rahmen von Sozialplänen (Abs. 8 lit. f).

1.3 § 67 Abs. 8 lit. b EStG lautet:

„Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.“

1.4 § 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 weiterge-

henden 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.“

2. Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist in den entscheidungsrelevanten Punkten unstrittig; die Bw. hat im Jahr 2006 eine Kündigungsentschädigung nach § 29 AngG ausbezahlt bekommen, da ihr Dienstgeber sie offensichtlich ohne wichtigen Grund im Dezember 2005 vorzeitig entlassen hat. Über den seinerzeitigen Arbeitgeber wurde im Jahr 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet. Nach § 124b Z 130 Satz 1 EStG ist somit § 19 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 161/2005 anzuwenden.

3. Rechtliche Würdigung

Fest steht, dass die Auszahlung der in Rede stehenden Beträge durch die IAF Service GmbH erfolgt ist. Demnach handelt es sich um Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren. Fraglich ist aber

- wann die Kündigungsentschädigung bzw. die Urlaubseratzleistung zugeflossen ist bzw. als zugeflossen gilt; damit ist die Frage verbunden,
- ob die Beendigungsansprüche schon 2005 entstanden sind sowie
- ob sich der Zuflusszeitpunkt nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG (Kündigungsentschädigungen) richtet.

3.1 Zuflusszeitpunkt von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren

Dieser richtet sich nach der bereits vom Finanzamt angeführten Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG. Maßgeblich ist bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren somit, zu welchem Zeitpunkt der Anspruch entstanden ist.

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 (sh. OGH 15.11.1989, 3 Ob 86/89). Generell gilt, dass Beendigungsansprüche mit arbeitsrechtlichem Ende des Dienstverhältnisses entstehen.

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-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 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.“

Der Gesetzgeber wollte somit durch diese Novelle Härten ausräumen, die dann eintreten könnten, wenn der Arbeitnehmer im Jahr der Auszahlung bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt ist. Es sei der Bw. zugestanden, dass diese Gesetzesänderung in ihrem Fall, da sie 2006 keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen hat, nachteilig wäre, sofern tatsächlich eine Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. g EStG zu erfolgen hat.

Es war somit nur noch zu überprüfen, ob die Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG vorrangig ist, derzufolge eine Erfassung im Jahr 2006 zu erfolgen hätte.

3.2 Kündigungsentschädigung nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG

Wie oben ausgeführt, führt § 67 Abs. 8 lit. g EStG bestimmte Bezüge – wiewohl dennoch Nachzahlungen im Insolvenzverfahren vorliegen – einer gesonderten Besteuerung zu. Hierunter fallen ausschließlich Bezüge nach § 67 Abs. 3, 6 sowie Abs. 8 lit. e und f EStG. Kündigungsentschädigungen nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG sind dabei nicht erwähnt. Hieraus ergibt sich ganz offensichtlich die Ansicht des Gesetzgebers, derartige Bezüge nicht aus der grundsätzlichen steuerlichen Behandlung von Nachzahlungen im Insolvenzverfahren auszunehmen.

3.3 Lohnsteuerabzug von 15%

Die Bw. bringt schließlich vor, Nachzahlungen im Insolvenzverfahren seien nur mit einem fixen Steuersatz von 15% zu besteuern. Sie übersieht dabei allerdings, dass es sich hierbei gem. § 67 Abs. 8 lit. g dritter Satz EStG nur um einen **vorläufigen** Lohnsteuerabzug handelt und derartige Nachzahlungen überdies nach § 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 6 EStG eine Pflichtveranlagung bedingen.

3.4 Hieraus folgt, dass das Finanzamt die Bezüge der IAF Service GmbH bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu Recht bereits für das Jahr 2005 erfasst hat. Der Berufung konnte somit nur im Rahmen der Berufsvorentscheidung stattgegeben werden.

Wien, am 3. Juli 2008