



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 15. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für 2007 sind der Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2010 zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nämlich Provisionen für die Vermittlung verschiedener Fahrzeugverkäufe sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Er war bei der Arbeitgeberin beschäftigt, über deren Vermögen am 10. Juli 2007 der Konkurs eröffnet wurde. Aus diesem Grund beantragte der Bw. Insolvenz-Ausfallgeld, welches mittels mehrerer Bescheide der IAF-Service-GmbH gewährt wurde, und zwar für laufendes Entgelt bis 10.7.2007, Urlaubs- und Weihnachtsgeld 2007 und für die Ansprüche aus der Beendigung des Dienstverhältnisses (Kündigungsentschädigung, Urlaubsersatzleistung und Abfertigung). Über diese Bezüge stellte die IAF-Service-GmbH mehrere Lohnzettel für 2007 aus, die dem Einkommensteuerbescheid des Bw. zugrunde

gelegt wurden. Darüber hinaus erhielt der Bw. noch Arbeitslosengeld, welches im Einkommensteuerbescheid für die Ermittlung des Steuersatzes herangezogen wurde.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung führte der Bw. diverse Betriebsausgaben an, die im Zusammenhang mit seinen Provisionseinkünften entstanden seien und bei der Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb noch nicht berücksichtigt worden seien. Darüber hinaus wandte er ein, dass ihm ein Teil der Leistungen der IAF-Service-GmbH erst im Mai 2008 zugeflossen sei, nämlich Kündigungsentschädigung von 18.11.2007 bis 31.3.2008 und Urlaubersatzleistung für 80 Arbeitstage abzüglich rückverrechnetes Arbeitslosengeld (laut Bescheid der IAF-Service-GmbH vom 29.4.2008). Insgesamt seien € 32.475,08 erst am 2.5.2008 auf sein Konto überwiesen worden. Es sei nicht richtig, für diese Bezugsteile einen Lohnzettel für 2007 auszustellen. Der Bw. beantragte, diese Bezüge erst im Jahr 2008 zu versteuern. Außerdem rügte er die besondere Hochrechnung des § 3 Abs. 2 EStG, weil das von ihm bezogene Arbeitslosengeld im Zuge der Abrechnung mit der IAF-Service-GmbH zur Gänze zurückbezahlt worden sei. Schließlich beantragte er noch die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages, weil er im Jahr 2007 Familienbeihilfe für ein Kind bezogen habe und seine Ehefrau nicht berufstätig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2010 gab das Finanzamt dem Berufungsbegehren des Bw. insofern statt, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb antragsgemäß veranlagt wurden. Weiters wurden die (zurückgezahlten) AMS-Bezüge aus der Hochrechnung ausgeschieden und der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt.

Dagegen richtet sich der Antrag des Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der Begründung, die im Jahr 2008 abgerechneten Bezüge seien gemäß § 19 Abs. 1 EStG erst im Jahr 2008 zu versteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall besteht zwischen den Parteien (nur mehr) Streit darüber, welchem Kalenderjahr die im Mai 2008 zugeflossenen Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes (Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistung) steuerlich zuzurechnen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG idF AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161 ab 1. Jänner 2006, sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Für Nachzahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes besteht sohin 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 § 19 Tz. 30/1ff).

Da im vorliegenden Fall die Konkurseröffnung am 10. Juli 2007 vorgenommen wurde, ist somit entscheidungswesentlich, in welchem Jahr der Anspruch des Bw. gegenüber der IAF-Service GmbH 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) sowie 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 276/99t 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 etwa OGH 18.5.1998, 8 ObS 3/98v; 24.6.1999, 8 ObA 298/98a).

§ 29 Angestelltengesetz (AngG) ist auch für den Fall eines gerechtfertigten Austritts nach § 25 KO anzuwenden (OGH 17.11.1987, RdW 1988, 137). Nach § 29 AngG behält ein Angestellter, dessen Dienstgeber ein Verschulden an dem vorzeitigen Austritt des Angestellten trifft, seine vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragszeit oder durch ordnungsgemäß Kündigung durch den Dienstgeber hätte verstreichen müssen.

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). Generell gilt, dass Beendigungsansprüche mit arbeitsrechtlichem Ende des Dienstverhältnisses entstehen.

Bei einem berechtigten vorzeitigen Austritt gemäß § 25 KO besteht in Verbindung mit § 9 Urlaubsgesetz (UrlG) ein Anspruch auf Urlaubsentschädigung. Entsteht während der fiktiven Kündigungsfrist ein neuer Urlaubsanspruch, so ist dieser bei der Berechnung der Ersatzansprüche des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (OGH 17.11.1987 RdW 1988, 137).

Aus diesen Gesetzesbestimmungen geht hervor, dass der Anspruch des Bw. auf die Leistungen, die ihm mit Bescheid der IAF-Service-GmbH vom 29. April 2008 zuerkannt wurden und die Konkursforderungen darstellen, bereits mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Jahr 2007 entstanden ist. Dass ihm diese Bezüge erst im Jahr 2008 zugeflossen sind, vermag an der steuerlichen Zurechnung im Jahr 2007 nichts zu ändern.

§ 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).

Dem über die streitgegenständlichen Bezüge ausgestellten Lohnzettel ist zu entnehmen, dass ein Fünftel der Bezüge steuerfrei belassen wurde (Kennzahl 243) und dass vom verbleibenden

Betrag ein vorläufiger Lohnsteuerabzug mit 15% vorgenommen wurde. Bei der Veranlagung wurden die vorläufig versteuerten Bezüge als laufende steuerpflichtige Bezüge einbezogen, die Steuerfreiheit für ein Fünftel der Bezüge bleibt aufrecht. Der vorläufige Lohnsteuerabzug von 15% (Kennzahl 260 € 5.140,13) wurde bei der Veranlagung auf die zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet.

Der Berufung konnte somit nur im Sinne der Berufungsentscheidung Folge gegeben werden.

Salzburg, am 17. August 2010