



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KK, Angestellter, geb. 1234, wohnhaft in XYXY, vom 16. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 19. August 2010, betreffend Einkommensteuer 2008 (Arbeitnehmerveranlagung zu St.Nr.XXX), entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war seit 2.5.1979 bei der Fa. U GmbH in W als Angestellter (Arbeitnehmer) beschäftigt. Am 5.12.2008 wurde über die genannte Arbeitgeberin der Konkurs eröffnet (Landesgericht Steyr, GZ. 000). Der Berufungswerber trat in Folge gemäß § 25 KO zum 22. Dezember 2008 aus dem Arbeitsverhältnis aus. Die Bezüge des Berufungswerbers wurden laut Lohnzettel von 1.Jänner 2008 bis 31. Oktober 2008 von der Arbeitgeberin, die offenen laufenden Bezüge des Zeitraumes 1. November bis 22. Dezember 2008 sowie die gesamten Beendigungsansprüche (Abfertigung, Ersatzleistung Urlaubsentgelt und Kündigungsentschädigung) von der IAF Service GmbH (Insolvenz-Ausfallgeld aus den Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) am 10.3.2009 bzw. am 8.7.2009 abgerechnet und am 16.3.2009 sowie am 13.7.2009 ausbezahlt. Der Berufungswerber meldete seine Ansprüche im Konkursverfahren der Arbeitgeberin als Konkursforderungen an. In Folge der am 2.8.2010 bei der Abgabenbehörde (Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr) (elektronisch) eingelangten

Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 (mit Ausfertigungsdatum 19.8.2010), in welchem ua. die von der IAF Service GmbH bezogenen Bezüge der Einkommensteuer unterworfen wurden. In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 16.9.2011 begehrte der Berufungswerber die steuerliche Erfassung des von der IAF Service GmbH für den Zeitraum vom 23.3.2009 bis 30.6.2009 erhaltenen bedingten Kündigungsentschädigung iHv € 11.608,52 im Jahr des Zuflusses (2009) und verwies dazu auf die arbeitsrechtliche Beurteilung einer solchen Kündigungsentschädigung: Darnach werde eine unbedingte Kündigungsentschädigung sofort mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig, da sie an keine weitere Bedingung geknüpft sei. Eine bedingte Kündigungsentschädigung werde hingegen nur unter der Bedingung fällig, dass der Arbeitnehmer trotz entsprechender Bemühungen kein ausreichendes Entgelt erziele. Sie könne daher entweder den vollen Schadenersatz (bei Totalausfall) oder einen Teilersatz (bei geringerem Entgelt in einem neuen Arbeitsverhältnis) betragen und werde zu einem Zeitpunkt fällig, in dem feststehe, dass die Bedingung eingetreten sei. Im gegenständlichen Fall sei die Fälligkeit im Jahr 2009 gelegen. Weiters werde dazu auf den Wortlaut des § 19 EStG 1988 hingewiesen, worin normiert sei, dass Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe. Wie oben bereits ausgeführt, sei der Anspruch auf bedingte Kündigungsentschädigung nicht im Konkursjahr 2008 entstanden, sondern erst im Jahr 2009 durch Eintritt der Bedingung: Hätte der Berufungswerber im Zeitraum vom 23.3.2009 bis 30.6.2009 nämlich Einkünfte erzielt, so wäre die bedingte Kündigungsentschädigung nicht ausbezahlt worden. Der Anspruch sei daher frühestens am 23.3.2009 entstanden und könnte sich daher erst im Jahr 2009 steuerlich auswirken. Der IEF müsste demnach einen neuen Lohnzettel für 2009 ausstellen und den Lohnzettel für 2008 entsprechend korrigieren.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 14.1.2011 begründete das Finanzamt mit dem Hinweis auf den § 19 EStG 1988; Darnach seien Zahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem der Anspruch entstehe. Beendigungsansprüche entstünden mit dem (arbeitsrechtlichen) Ende des Dienstverhältnisses. Dieses sei daher für die Zuordnung der Bezüge zum Kalenderjahr maßgeblich (betr. Abfertigungen, Urlaubserstattungen und Kündigungsentschädigungen). Die Fälligkeit (insbes. bei bedingter Kündigungsentschädigung) sei dabei nicht relevant. Da im vorliegenden Fall das arbeitsrechtliche Ende des Arbeitsverhältnisses der 22.12.2008 gewesen sei, fielen daher auch die Ansprüche auf bedingte Kündigungsentschädigung in das Steuerjahr 2008; eine Änderung der Lohnzetteldaten habe daher seitens des IEF nicht durchgeführt werden können.

Der Berufungswerber begehrte daraufhin rechtzeitig mit Schreiben vom 1.2.2011 die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen im Wesentlichen Folgendes an: Der Rechtsansicht der Finanzbehörde, dass der Gesetzgeber im vorliegenden Fall den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung nach dem IESG (= Zeitpunkt der Konkursöffnung) gemeint habe, könne nicht gefolgt werden. Denn gerade durch die Gesetzesänderung i.J. 2005 (Abgabeänderungsgesetz 2005), bei der es zu einer Änderung des § 19 Abs.1 EStG 1988 gekommen sei, sollte vermieden werden, dass die gesamte Auszahlung auf nur einen bestimmten Zeitpunkt gerichtet sei, wodurch es wegen der Progression zu erheblichen Nachzahlungen in nur einem Jahr gekommen sei. Vielmehr sei dabei die sachgerechte Verteilung der Zahlungseingänge im Vordergrund gestanden. Würde man der Argumentation der Finanzbehörde folgen, wären alle Ansprüche, also auch das vor Konkursöffnung nicht mehr ausbezahlte (laufende) Entgelt, einem einzigen Zeitpunkt, nämlich dem der Konkursöffnung, zuzurechnen. Dies entspreche aber nicht dem Sinn des (geänderten) § 19 EStG 1988. Daher sei der Entstehungszeitpunkt gem. § 1 Abs.5 IESG für die steuerliche Zuordnung unerheblich. Im übrigen gehe genau dies auch aus dem Wortlaut des § 19 Abs.1 3.Satz EStG 1988 hervor, in welchem auf den Zeitpunkt abgestellt werde, in dem der Anspruch bestehe, und nicht, wann der Anspruch entstehe. Wann ein Anspruch auf bedingte Kündigungsentschädigung bestehe, könne sich nur aus den arbeitsrechtlichen Bestimmungen (§ 29 AngG, § 1162b ABGB) ergeben, zumal hier die Ansprüche bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses geregelt seien. Darin sei festgelegt, dass eine bedingte Kündigungsentschädigung nur unter der Bedingung fällig werde, dass der Arbeitnehmer trotz entsprechender Bemühungen im Zeitraum des bedingten Schadensersatzes kein ausreichendes Entgelt erziele. Die Fälligkeit und somit der Anspruchsentstehungszeitpunkt des § 19 EStG 1988 könne sich daher nur auf den Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung beziehen, da bei Nichteintritt die Kündigungsentschädigung nicht zustehe und es zu keinem Einnahmenzufluss komme. Die von der Finanzbehörde in der Berufungsentscheidung verwendete Argumentation, dass eine Einnahmenzuordnung unter arbeitsrechtlichen Gesichtspunkten, die den Anspruchszeitpunkt mit dem Eintritt einer Bedingung verknüpfe, der Gesetzeslage widerspreche, da bei der Neuregelung des AbgÄG 2005 vom bisher geltenden Zuflussprinzip bei Nachzahlungen im Insolvenzverfahren abgegangen worden sei, könne daher keineswegs nachvollzogen werden, da ja gerade unter Berücksichtigung dieser arbeitsrechtlichen Gesichtspunkte nicht auf den Zuflusszeitpunkt abgestellt werde. Im Fall einer bedingten Kündigungsentschädigung bestehe der Anspruch somit zu jenem Zeitpunkt, in dem diese durch Bedingungseintritt fällig geworden sei. Demnach seien die Einnahmen iHv €

11.608,52 dem Kalenderjahr 2009 zuzuordnen und müsse der IEF daher einen weiteren Lohnzettel für 2009 ausstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, welchem Kalenderjahr die streitgegenständlichen Zahlungen des Insolvenz-Ausfallgeldes (Kündigungsentschädigung) steuerlich zuzurechnen sind. Der Berufungswerber ordnet diese dem Jahr 2009 zu, da diese Zahlungen Kündigungsentschädigungen für den Zeitraum vom 23.3.bis 30.6.2009 beträfen; das Finanzamt hingegen unterwirft die Zahlungen der Einkommensteuer 2008, da Kündigungsentschädigungen und Ersatzleistungen (Urlaubsentgelt) in einem Insolvenzverfahren den laufenden Bezügen des Kalendermonates zuzurechnen und gemeinsam nach dem Monatstarif zu versteuern seien.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG idF AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161 (anzuwenden 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 (1.1.2006), § 19 Tz. 30/1ff).

Nachdem im vorliegenden Fall die Konkurseröffnung zum 5.12.2008 vorgenommen wurde, ist somit entscheidungswesentlich, in welchem Jahr der Anspruch des Berufungswerbers 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 Arbeitsverhältnis 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 Konkureröffnung 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 Konkureröffnung 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 vertragsmäßigen Ansprüche auf das Entgelt für den Zeitraum, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der bestimmten Vertragzeit 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 wieviel 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 Kündigungsschädigungen (Exl in SWK, Insolvenz und Steuern, 4. VI B. Lohnsteuerliche Fragen in der Insolvenz, Seite 87; sowie u.a. UFS vom 30.1.2008, RV/2949-W/07, vom 3.7.2008, RV/2279-W/07, vom 30.9.2008, RV/0355-I/08, vom 22.12.2008, RV/2914-W/08, vom 17.8.2010, RV/0401-S/10)

Aus obigen rechtlichen Ausführungen ergibt sich somit, dass der Anspruch des Berufungswerbers 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 22. Dezember 2008 begründet wurde. Dem Berufungswerber kam somit ab diesem Zeitpunkt sein Recht auf Zahlung von Kündigungsschädigungen für den Zeitraum vom 23. Dezember 2006 bis 30. Juni 2009 (§ 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 obige Zahlungen zu Recht dem Jahr der Anspruchsbegründung, sohin dem Jahr 2008, zugerechnet und in diesem Jahr der Einkommensteuer unterworfen.

Die (sinngemäße) Einwendung des Berufungswerbers, die strittigen Zahlungen würden Zeiträume nach dem 31. Dezember 2008 betreffen und seien somit dem Kalenderjahr 2009 zuzurechnen, kann daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, dienen die in den vorgelegten Bescheiden der IAF-Service GmbH vom 10.3.2009 und vom 8.7.2009 ausgewiesenen "Anspruchszeiträume" doch lediglich der Berechnung der Höhe der bereits seit dem Zeitpunkt des Austrittes bestehenden Leistungsansprüche des Abgabepflichtigen. Wie oben dargelegt, stellt der Zeitpunkt des Einnahmenzuflusses nach § 19 Abs. 1 EStG nicht auf den zu ersetzenen Anspruchsgrund und -zeitraum (Kündigungsfrist), sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung (Beendigung des Dienstverhältnisses) ab.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Mai 2011