

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 wurde auf Grund der Erklärung der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 24. Juni 2013 antragsgemäß durchgeführt:

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28. Juni 2013 wurden entsprechend den bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten Lohnzettelmeldungen lediglich steuerpflichtige Bezüge der A. Verlag GmbH in Höhe von € 886,67 (KZ 245) erfasst, somit gelangten - nach Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten von € 132,00 - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bloß im Betrag von € 754,67 zum Ansatz.

Ebenfalls erklärungskgemäß wurden im Bescheid als außergewöhnliche Belastungen - neben beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen von € 152,40 - der Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25%, d.s. € 75,00, und der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, d.s. (€ 190,00 monatlich x 12 =) € 2.280,00 zum Abzug zugelassen. Die Einkommensteuer wurde nach diesem Bescheid mit € 0,00 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 4. Juli 2013 legte die Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid folgende Berufung ein:

"Ich ... war bei der Firma 'B. Verlag' als Angestellte im Jahr 2012 beschäftigt. Ich lege in Kopie die Lohnzettel vom Jänner 2012 bis Juni 2012 bei. Die Firma 'B. Verlag' bezahlte ab Juli 2012 keine Gehälter mehr aus. Uns wurde von der AK Wien ein Anwalt zur Verfügung gestellt. ..."

In der Folge stellte sich heraus, dass sowohl der Lohnzettel der B. Verlag GmbH für die ersten sechs Monate des Streitjahres, für die von diesem Dienstgeber Bezüge ausbezahlt wurden, als auch der Lohnzettel des Insolvenz-Entgelt-Fonds (IEF) dem Finanzamt im Zeitpunkt des Ergehens des Erstbescheides noch nicht übermittelt worden waren.

Die die Bf. betreffenden Lohnzetteldaten der B. Verlag GmbH für Jänner bis Juni 2012 (steuerpflichtige Bezüge-KZ 245: € 14.439,29) wurden am 10. Februar 2014, jene des IEF (steuerpflichtige Bezüge-KZ 245: € 12.219,24) am 11. Februar 2014 der Finanzbehörde übermittelt.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 25. Februar 2014 wurden sodann sämtliche gemeldeten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst; außerdem erfolgte infolge steuerfreier Bezüge vom Arbeitsmarktservice Österreich für den Zeitraum 25. September bis 31. Dezember 2012 eine besondere Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988, wobei die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte, nämlich die für das erste Halbjahr von der B. Verlag GmbH bezogenen Einkünfte, auf den Zeitraum des Erhaltens der steuerfreien Bezüge umgerechnet wurden, so als ob sie auch während des Bezugs der steuerfreien Einkommensersatzes weiterbezogen worden wären. Daraus wurde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wurde das steuerpflichtigen Einkommen versteuert. Auf Grund der Bezüge vom IEF und der besonderen Steuerberechnung ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von € 732,00.

Mit Vorhalteschreiben vom 3. März 2014 ersuchte das Finanzamt die Bf. zwecks Überprüfung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Behinderten-Kfz-Pauschale um Nachweis einer Eintragung (über die Gehbehinderung oder die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) im Behindertenpass oder einer Kfz-Steuerbefreiung sowie eines auf die Bf. zugelassenen Kfz.

Ein Beantwortungsschreiben der Bf. zum Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes erfolgte nicht. Im Akt befindet sich ein Aktenvermerk vom 14. März 2014 über ein mit der Bf. geführtes Telefonat: "Sie hat keine Gehbehinderung, 50%ige Behinderung oder Kfz-Steuerbefreiung bescheinigt! Der Kfz-Pauschbetrag aufgrund Behinderung steht daher 2012 nicht zu."

Am 24. März 2014 brachte die Bf. ein mit "Berufung gegen den Bescheid vom 25. Februar 2014" betitelt und daher als Vorlageantrag gewertetes Schreiben ein:

"Ich war bereits schon mit 22.12.12 bis 31.12.12 arbeitslos gemeldet.

Der Vorschuss Kündigungsentschädigung vom AMS vom 25.9.12 bis 21.12.12 wurde mit dem IEF-Service gegenverrechnet (Kopie liegt bei), das heißt, dass ich das Geld vom 25.9.12 bis 21.12.12 nicht vom IEF-Service bekommen habe (siehe Kopie vom AMS). Eine Kopie für das Jahr 2013 liegt auch vom Insolvenzfond bei, da der Betrag zum Jahr 2012 dazugerechnet wurde, obwohl der Betrag laut IEF-Service steuerfrei ist."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Einkünfte vom IEF richtig erfasst sind und ob der pauschale Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zusteht.

In der am 25. Februar 2014 erlassenen Beschwerdeverentscheidung gelangten folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz:

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
Insolvenz-Entgelt-Fonds	12.219,24 €
A. Verlag GmbH	886,67 €
B. Verlag GmbH	14.439,29 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.413,20 €

IEF-Einkünfte:

Seitens des Insolvenz-Entgelt-Fonds wurden die Bezüge gemäß § 84 EStG 1988 dem Finanzamt wie folgt gemeldet:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum:
Insolvenz-Entgelt-Fonds	13.10. bis 13.10.2012
Beträge in	EUR
Bruttobezüge (210)	18.441,78
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	2.534,18
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	3.688,37
Übrige Abzüge (243)	3.688,37
Steuerpflichtige Bezüge (245)	12.219,24
Einbehaltene Lohnsteuer	1.832,91
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.832,91
SV-Beiträge f.m. festem Satz verst. Bezüge (226)	633,55

Die von der Bf. vorgelegte Bezugsbestätigung des AMS vom 12. März 2014 weist Folgendes aus:

(Name der Bf. und die ihr erteilte SVNr.)

Es wird bestätigt, dass für die Obgenannte folgende Ansprüche aus der Arbeitslosenversicherung bzw. Beihilfenbezüge nach dem Arbeitsmarktservicegesetz vorgemerkt sind:

Von	Bis		Tagsatz
25.09.2012	21.12.2012	Vorschuss Kündigungsentschädigung handschriftl, Vermerk (seitens des AMS): wurde mit dem IEF gegenverrechnet	EUR 39,55 *
22.12.2012	31.12.2012	Arbeitslosengeld	EUR 39,55
01.01.2013	06.02.2013	Arbeitslosengeld	EUR 39,55
12.02.2013	12.05.2013	Arbeitslosengeld	EUR 39,55
13.05.2013	14.06.2013	Arbeitslosengeld	EUR 39,55
...			
12.04.2014	22.11.2014	Notstandshilfe	EUR 36,39

* 6 Tage + 31 Tage + 30 Tage + 21 Tage = 88 Tage x € 39,55 = € 3.480,40

Die Aufstellung "Daten für das Kalenderjahr 2013" des IEF beinhaltet Folgendes:

Forderungstyp: Kosten/Brutto=Netto / von bis: 18.07.2013 / brutto: 0,00 / SV: 0,00 /

LSt: 0,00 / frei § 26: 658,92 / netto berechnet: 658,92 / netto bezahlt: 659,00

Forderungstyp: Kosten/Brutto=Netto / von bis: 18.07.2013 / brutto: 0,00 / SV: 0,00 /

LSt: 0,00 / frei § 26: 5.398,96 / netto berechnet: 5.398,96 / netto bezahlt: 5.399,00

Die vorgelegte Seite 2 des IEF-Bescheides mit der Bescheidzahl 9/2.../13 und dem Datum 28.11.2013 beinhaltet Folgendes:

Insolvenz B. Verlagsgesellschaft m.b.H.

Frau (Name der Bf.)

Anspruch	von	bis	Betrag in €
Kündigungsentschädigung	22.09.2012	30.09.2012	632,00
Kündigungsentschädigung	01.10.2012	31.10.2012	2.104,00
Kündigungsentschädigung	01.11.2012	30.11.2012	2.092,00

Kündigungsentschädigung	01.12.2012	21.12.2012	2.104,00
Zinsen			762,00
BG Leopoldstadt			659,00
ASG Wien, 25 Cga ...			5.399,00

HINWEIS

Die Auszahlung erfolgt antragsgemäß:

€	10.271,60	zugunsten IBAN: AT... lautend auf Dr. G...
€	3.480,40	Rückersatz an AMS Wien ...

Die für das Streitjahr anzuwendende Fassung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. 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.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge. (BudBG 2012, BGBl. I Nr. 112/2011 ab 2011)

3. 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. (AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 ab Veranlagung 2011)

Bezogen auf Nachzahlungen im Insolvenzverfahren wurde § 19 Abs. 1 EStG 1988 bereits durch das AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, geändert und lautete sodann (Neufassung des dritten Satzes in Kursivschrift):

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.

Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988 (in der seit 1. Jänner 2006 in Geltung stehenden Fassung AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005) gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in jenem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht (Zuflussfiktion). Die Zurechnung von Nachzahlungen von Insolvenzentgelten zu dem Jahr, für das der Anspruch besteht, gilt für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 idF AbgÄG 2005).

Den Erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage (1187 der Beilagen XXII. GP zu Z 9 und 27 (§§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG 1988) zum AbgÄG 2005, mit dem die auf den gegenständlichen Fall anzuwendende Rechtslage geschaffen wurde, ist zu entnehmen, dass Nachzahlungen in dem Jahr zu erfassen sind, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Mit der Neuregelung sollte nach der Intention des Gesetzgebers vermieden werden, dass es auf Grund der Progressionswirkung zu erheblichen (Steuer)Nachzahlungen kommt, wenn 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.

Der Anspruch auf Beendigungsansprüche, das sind solche, für deren Entstehung die Auflösung des Arbeitsverhältnisses maßgebliche Voraussetzung ist, entsteht mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses (vgl. dazu OGH 30.8.2007, 8 ObS 14/07b mwN). Darunter fallen insbesondere die Abfertigung, Urlaubersatzleistungen sowie der Schadenersatz wegen vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Kündigungsentschädigung ist ein Schadenersatz des Arbeitgebers wegen vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auch im Falle eines berechtigten Austritts nach § 25 Abs. 1 KO kann die Kündigungsentschädigung geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0185, aus:

Beim vorzeitigen Austritt aus wichtigem Grund nach § 25 Abs. 1 KO gebührt dem Arbeitnehmer gemäß § 29 Abs. 1 und 2 AngG (§ 1162b ABGB) die Kündigungsentschädigung für den Zeitraum von bis zu drei Monaten sofort ("unbedingte" Kündigungsentschädigung). Hinsichtlich dieses Bezuges hat die belangte Behörde zu Recht angenommen, dass durch § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 die Fiktion des Zuflusses für den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses normiert wird. Für den Fall des berechtigten vorzeitigen Austritts ist der Kalendermonat, für den iSd § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 der Anspruch auf Entschädigung besteht, jener, in welchen

die Auflösung des Dienstverhältnisses fällt. Daran ändert die Regelung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nichts, wonach Kündigungsentschädigungen "gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen" sind, besteht doch der normative Gehalt dieser Regelung nicht in der Festlegung eines Zuflusszeitpunktes, sondern darin, dass der Bezug im Monat, für welchen sich der Zufluss aus § 19 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, nach der Vorschrift des § 67 Abs. 10 EStG 1988 der Lohnsteuer zu unterziehen ist.

Nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung stellt der Zeitpunkt des Einnahmenezuflusses nach § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 idgF nicht auf den zu ersetzenden Anspruchsgrund (Kündigungsentschädigung, Urlaubersatzleistung, Abfertigung etc.) und -zeitraum, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung ab (vgl. Berufungsentscheidungen des UFS, RV/0448-F/10; RV/0355-I/08, RV/0385-F/10).

Im gegenständlichen Fall bestanden die mit den strittigen Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds abgegoltenen Ansprüche sohin bereits mit der Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2012. Dass die Zahlungen an die Bf. erst im Jahr 2013 erfolgt sind, ist angesichts der gesetzlich angeordneten Zuflussfiktion für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren nicht entscheidungswesentlich.

Die Besteuerung der Bezüge vom IEF erfolgte daher zu Recht.

Zufolge der von der Bf. vorgelegten Bezugsbestätigung des AMS vom 12. März 2014 wurde vom AMS von 25. September bis 21. Dezember 2012 lediglich ein Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung in Höhe von insgesamt € 3.480,40 geleistet. Ein Betrag in dieser Höhe wurde laut Bescheid des IEF vom 28. November 2013 an das AMS rückersetzt (vgl. ebenso den handschriftlichen Vermerk seitens des AMS auf der Bezugsbestätigung bei Vorschuss Kündigungsentschädigung: "wurde mit dem IEF gegenverrechnet").

Arbeitslosengeld wurde laut Bezugsbestätigung des AMS erst ab 22. Dezember 2012 ausbezahlt. Auf die Arbeitslosenmeldung ab 22. Dezember 2012 weist auch die Bf. im Vorlageantrag hin.

Demgemäß war die besondere Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 - wonach für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger steuerfreie Bezüge (im vorliegenden Fall Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, u.a. die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind - nur für den Zeitraum vom 22. bis 31. Dezember 2012 vorzunehmen.

Pauschbetrag für das eigene Kraftfahrzeug nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung:

Der für die Inanspruchnahme der Behinderten-Kfz-Pauschale vom Finanzamt mit Vorhalt geforderte Nachweis der Gehbehinderung und der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels wurde nicht erbracht.

Dieser Freibetrag steht daher nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Steuerberechnung siehe beiliegendes Berechnungsblatt

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Wien, am 22. September 2015