



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 11. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Betreffend die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2010 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem vom Finanzamt am 11. Februar 2010 (im wieder aufgenommenen Verfahren) erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 gelangten unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch folgende steuerpflichtige Bezüge (245) in Ansatz:

IAF Service GmbH 12.464,69 €

Dadurch betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 30.141,86 € (anstelle der im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4. Juni 2009 erfassten 17.677,17 €), und resultierte hieraus eine Abgabennachforderung in Höhe von 3.140,63 €.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt begründet:

"Mein ehemaliger Arbeitgeber, die in Konkurs befindliche N. Handelsges.m.b.H., (Anschrift), hat meine Gehälter von September 2008 bis zu meinem vorzeitigen Austritt gemäß § 25 Konkursordnung im Dezember 2008 nicht mehr ausbezahlt. Auf Anweisung des Masseverwalters wurden aber Lohnzettel ausgegeben und übermittelt. Die IEF Service GmbH hat die ausstehenden Gehälter, die Kündigungsentschädigung und ausstehende

Urlaubsersatzleistung ausbezahlt.

Für Sie ist dadurch der Eindruck entstanden, ich hätte im Zeitraum September bis Dezember 2008 den Gehalt vom ehemaligen Dienstgeber und von der IEF Service GmbH erhalten, was aber nicht der Fall war.

Ich bitte um Richtigstellung und Zusendung der neuen Vorschreibung.

Im Anhang erhalten Sie alle relevanten Belege (siehe Auflistung auf der folgenden Seite), die das beweisen. Sollten Sie andere Belege, oder eine schriftliche Stellungnahme von der Masseverwalterin benötigen, werde ich diese anfordern und umgehend nachreichen."

Auf Grund einer Lohnsteuerprüfung wurde der Lohnzettel berichtigt und erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde wie folgt berechnet:

N Handels GmbH 12.580,58 €

IAF Service GmbH 12.464,69 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 24.913,27 €

Mit dem eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bw. die neuerliche Überprüfung seines Einkommensteuerbescheides 2008: "In diesem Steuerbescheid wird die komplette Zahlung der IAF Service GmbH zur Berechnung der Einkommensteuer im Jahr 2008 herangezogen. Die Zahlung der IAF Service GmbH beinhaltet jedoch Beträge für das Jahr 2008, sowie für das Jahr 2009. Am beiliegenden Dokument sind die Beträge für 2008 und 2009 ersichtlich.

Ich bitte um Richtigstellung und Zusendung der neuen Vorschreibung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die "komplette Zahlung der IAF Service GmbH" laut dem ans Finanzamt übermittelten Lohnzettel im Jahr 2008 zu versteuern ist (Standpunkt des Finanzamtes) oder ob ein Teil der Zahlung 2008 und ein Teil 2009 zu versteuern ist (Standpunkt des Bw.).

Der Bw. war von 1. November 2005 bis 15. Dezember 2008 (laut Versicherungsdaten: 16. Dezember 2008) bei der im Jahr 2008 in Konkurs gegangenen N. Handelsges.m.b.H. als Angestellter beschäftigt. Das Arbeitsverhältnis endete durch Austritt des Bw. gemäß § 25 KO (Forderungsanmeldung, AS 20).

Der Bw. meldete im Konkursverfahren folgende Forderungen an (Forderungsanmeldung, AS 20):

Beschreibung und Höhe der angemeldeten Forderung:			Rest Bruttobetrag
Entgelt	01.09.08	30.09.08	1.800,00
Entgelt	01.10.08	31.10.08	1.800,00

Entgelt	01.11.08	25.11.08	1.500,00
UEL Lfd. unbed. (57 AT)	01.03.09	19.05.09	4.795,77
UEL SZ unbed. (57 AT)	01.03.09	19.05.09	799,30
SZ WR	01.01.08	25.11.08	1.625,00
Kündigungsentsch. / Schadenersatz 17.12.08 – 28.02.09		Lfd. Entgelt SZ	4.542,00 687,00

Der Sozialversicherung wurden folgende Daten gemeldet (Versicherungsdatenauszug, AS 25):

von	bis	Art der Monate
01.01.2008	16.12.2008	Angestellter
17.12.2008	28.02.2009	Kündigungsentschädigung
01.03.2009	18.05.2009	Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung N. Handelsgesellschaft m.b.H.
19.05.2009	19.07.2009	Arbeitslosengeldbezug

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 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 (1.1.2006), § 19 Tz. 30/1ff).

Die Konkurseröffnung erfolgte im vorliegenden Fall im Jahr 2008; entscheidungswesentlich ist somit, in welchem Jahr die von der IAF-Service GmbH (Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds) ausbezahlten Ansprüche des Bw. auf die in Rede stehenden Beträge bestanden, 2008 oder erst 2009.

Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld haben nach § 1 Abs.1 Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz (IESG) u.a. Arbeitnehmer für die nach Abs. 2 gesicherten Ansprüche, wenn u.a. 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 u.a. 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 u.a. bis zum rechtlichen Ende des Arbeitsverhältnisses, wenn es u.a. 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, 8ObS294/97m; OGH 18.5.1998, 8 ObS 3/98v; OGH 11.2.1999, 8 ObS 222/98z; OGH 24.6.1999, 8ObA 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).

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).

Beendigungsansprüche entstehen mit (arbeitsrechtlichem) Ende des Dienstverhältnisses. Dieses ist maßgeblich für die Zuordnung von Urlaubsersatzleistungen, Abfertigungen und Kündigungsentschädigungen (Exl in SWK, Insolvenz und Steuern, 4. VI B. Lohnsteuerliche Fragen in der Insolvenz, Seite 87).

§ 10 Urlaubsgesetz, BGBl I Nr. 89/2002, bestimmt:

Abs. 1: Dem Arbeitnehmer gebührt für das Urlaubsjahr, in dem das Arbeitsverhältnis endet, *zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses* (Hervorhebung durch den Referenten) eine Ersatzleistung als Abgeltung für den der Dauer der Dienstzeit in diesem Urlaubsjahr im Verhältnis zum gesamten Urlaubsjahr entsprechenden Urlaub. Bereits verbrauchter Jahresurlaub ist auf das aliquote Urlaubsmaß anzurechnen. Urlaubsentgelt für einen über das aliquote Ausmaß hinaus verbrauchten Jahresurlaub ist nicht rückzuerstatten, außer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch

1. unberechtigten vorzeitigen Austritt oder
2. verschuldeten Entlassung.

Der Erstattungsbetrag hat dem für den zu viel verbrauchten Urlaub zum Zeitpunkt des Urlaubsverbrauchs erhaltenen Urlaubsentgelt zu entsprechen.

Abs. 2: Eine Ersatzleistung gebührt nicht, wenn der Arbeitnehmer ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt.

Abs. 3: Für nicht verbrauchten Urlaub aus vorangegangenen Urlaubsjahren gebührt anstelle des noch ausständigen Urlaubsentgelts eine Ersatzleistung in vollem Ausmaß des noch ausständigen Urlaubsentgelts, soweit der Urlaubsanspruch noch nicht verjährt ist.

Zur Urlaubsersatzleistung bzw. Urlaubsentschädigung führte der OGH in seinem Erkenntnis vom 22.2.2007, 8ObS4/07g, aus:

Im Gegensatz zur Kündigungsentschädigung stellt der Anspruch auf Urlaubsentschädigung (jetzt: Urlaubsersatzleistung) einen Anspruch auf Erfüllung des in der Vergangenheit liegenden, noch offenen, bisher nicht erfüllten Urlaubsanspruchs dar (Arb 10.275; RIS-Justiz RS0028685; Reissner in ZellKomm § 10 UrlG Rz 6 mwH). Für die Urlaubsersatzleistung nach § 10 UrlG gilt das Ausfallsprinzip, was sich daraus ergibt, dass die Ersatzleistung an die Stelle des ausständigen Urlaubsentgelts tritt (9 ObA 2/05t; Reissner aaO Rz 12 mwH). Auch bei

Bestehen nicht verbrauchter Urlaubsansprüche aus früheren Jahren ist auf das Urlaubsentgelt im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses abzustellen (RIS-Justiz RS0077544; Reissner aaO Rz 12 mwH). Der Bemessung ist daher jenes Entgelt zugrunde zu legen, das der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezogen hat. Das Urlaubsentgelt wird nach dem Ausfallsprinzip berechnet. Der Arbeitnehmer hat grundsätzlich jenes Entgelt zu erhalten, das er aus der Perspektive des Urlaubsbeginns verdient hätte, wenn er in dieser Zeit gearbeitet hätte (Reissner aaO § 6 UrlG Rz 5 mwH).

Aus obigen rechtlichen Ausführungen ergibt sich somit, dass der Anspruch des Bw. auf die genannten Beträge - entrichtet aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds der IAF Service GmbH - zum Zeitpunkt seiner Austrittserklärung und somit bei Beendigung des Dienstverhältnisses bei der Arbeitgeberin Mitte Dezember 2008 begründet wurde. Dem Bw. kam ab diesem Zeitpunkt sein Recht auf Zahlung von Kündigungsentschädigungen (§ 29 Abs. 2 AngG) sowie der Urlaubsersatzleistung (§ 10 Urlaubsgesetz) zu. Da gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren im Kalenderjahr des Anspruches als zugeflossen gelten, wurden obige Zahlungen zu Recht dem Jahr der Anspruchsbegründung, sohin dem Jahr 2008 zugerechnet und in diesem Jahr der Einkommensteuer unterworfen.

Die Einwendungen des Bw., die strittigen Zahlungen würden Zeiträume nach dem 31. Dezember 2008 betreffen und seien somit dem Kalenderjahr 2009 zuzurechnen, können daher der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen. Die in der vorgelegten Forderungsanmeldung ausgewiesenen Zeiträume dienen lediglich der Berechnung der Höhe der bereits seit dem Zeitpunkt des Austrittes bestehenden Leistungsansprüche des Abgabepflichtigen. Dass der Anspruch auf Urlaubsersatzleistung einen Anspruch auf Erfüllung des in der Vergangenheit liegenden, noch offenen, bisher nicht erfüllten Urlaubsanspruchs darstellt, welcher *zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses* entsteht (gebührt), wurde oben bereits ausgeführt. Ebenfalls wurde oben dargelegt, dass der Zeitpunkt des Einnahmenzuflusses nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 nicht auf den zu ersetzenen Anspruchsgrund und -zeitraum (Kündigungsfrist), sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung (Beendigung des Dienstverhältnisses) abstellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Jänner 2011