

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 03.05.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 30.04.2019, Steuernummer, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Mit Schreiben vom 08.10.2018 ersuchte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers das Finanzamt um rechtliche Beurteilung zur Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG einer Abfertigung und legte dieser Anfrage folgenden Sachverhalt zugrunde:

"Sachverhaltsdarstellung:

Hr. Bf ist seit 07. April 1986 Dienstnehmer der Fa. AB GmbH, internationaler Konzern.

Zum Werdegang:

Hr. Bf war vom 07. April 1986 bis 31.12.2005 bei der Fa. AB GmbH, Adr1, in München beschäftigt. Hr. Bf lebte und arbeitete in München. Aus diesem Arbeitsverhältnis erwarb Hr. Bf gem. § 10 KSchG (Deutsches Recht) aufgrund der langen Betriebszugehörigkeit einen gesetzlichen Anspruch auf Abfindung/Abfertigung im Ausmaß von 15

Monatsentgelte im Falle einer Dienstgeberkündigung, welche vergleichbar ist mit unserer Abfertigung Alt gem. § 23 AngG.

Per 01.01.2006 wurde Hr. Bf innerhalb des Konzerns zur Tochterfirma AB Handels GmbH, Österreich, Adr2, versetzt. Hr. Bf, es handelte sich dabei um einen nahtlosen Übergang des Dienstverhältnisses innerhalb eines Konzerns, wurde die nach Deutschem Recht zustehende Abfindung/Abfertigung unter den gleichen Bedingungen zugesichert und im Dienstvertrag unter § 2 Beendigung des Dienstverhältnisses niedergeschrieben.

Mit Beginn des Dienstverhältnisses 01.01.2006 wurde Hr. Bf von der Österreichischen AB GmbH dem System der Abfertigung Neu BMSVG zugewiesen. Monatlich werden Beiträge aus diesem Titel an die VBV Mitarbeitervorsorgekasse AG MVK- Leitzahl 71600 einbezahlt. Ein Vollübertritt bzw. Teilübertritt fand nicht statt.

Per 31. Oktober 2018 löst der Dienstgeber AB GmbH, Adr2, das Dienstverhältnis mit Hr. Bf und die Abfertigungszahlung in Höhe von Euro 157.500,00 wird somit fällig.

Bitte um rechtliche Beurteilung ob die Abfertigung in Höhe von Euro 157.500,00 unter Berücksichtigung der Ausnahmebestimmung des § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine Versetzung innerhalb eines Konzerns handelt mit 6 % gem. § 67 Abs. 3 EStG der Besteuerung unterliegt."

Dem Schreiben angeschlossen waren Dienstverträge, Auflösungserklärung, Literaturauszüge.

Das Schreiben wurde folgender Beantwortung zugeführt:

"Da das Finanzamt FA nicht das Finanzamt der Betriebsstätte ist, können Sie sich nicht auf die Bindung nach Treu und Glauben berufen. Dies wurde im Telefonat vom 12.10.2018 mit Frau X besprochen. Auf eine Weiterleitung der Anfrage an das Finanzamt der Betriebsstätte wurde ausdrücklich verzichtet.

Vorgelegt wurde eine Kopie des Vertrages vom 29.04.2013, der unter § 2 Punkt 5 einen Anspruch einer freiwilligen Abfertigung in Höhe von 15 Monatsentgelten vorsieht. Von einem Anspruch auf die gesetzliche Abfertigung ist hier keine Rede. Auch im Beendigungsvertrag vom Feb. 2018 ist in den §§ 3 und 7 Punkt 2 nur von einer freiwilligen Zahlung in Höhe von € 157.500,00 die Rede.

Da Herr Bf am 01.01.2006 seinen Dienst in Österreich antrat, wurde er in das System Abfertigung „neu“, das seit 01.01.2003 gilt, überstellt. In diesem System gibt es die Begünstigung gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht mehr. Sonstige Bezüge, wie zB die freiwillige Abfertigung, sind gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 zum laufenden Tarif zu versteuern."

Am 14.01.2019 wurde die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2018 elektronisch beim Finanzamt eingebracht.

Der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 30.04.2019 ergab eine Gutschrift von 7.838,00 €. Bei einem Jahreseinkommen von 228.316,84 € wurden Werbungskosten iHv 2.455,11 €, Sonderausgaben (Pauschbetrag) iHv 60,00 € und Kinderfreibeträge von 880,00 € berücksichtigt und die Einkommensteuer wie folgt berechnet:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die weiteren 29.000,00	12.180,00 €
48 % für die weiteren 30.000,00	14.400,00 €
50 % für die restlichen 138.316,84	69.158,42
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	102.038,42 €

Alleinverdienerabsetzbetrag	- 669,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 400,00
Steuernach Abzug der Absetzbeträge	100.969,42 €
Die Steuer für die sonstigen Beträge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 6.538,65	392,32 €
Einkommensteuer	101.361,74 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 109.199,73 €
Rundung gem § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,01 €
festgesetzte Einkommensteuer	- 7.838,00 €

Mit Schriftsatz vom 03.05.2019 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und ausgeführt, dass die gesetzliche Abfertigung fälschlicherweise mit dem vollen Steuersatz versteuert worden sei.

Der Beschwerdeführer sei in der Zeit von 07.04.1986 bis 31.12.2005 bei der Firma AB GmbH in München angestellt gewesen und habe dort einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch erworben, welcher nur bei Kündigung durch die Firma AB GmbH zu erfüllen gewesen wäre. Dieser Anspruch sei beim Wechsel von der Firma AB GmbH München zur Schwestergesellschaft AB GmbH Wien übertragen und im Dienstvertrag vertraglich festgehalten worden.

Die Firma hätte dem Beschwerdeführer Anfang 2013 einen neuen, deutlich schlechteren Dienstvertrag vorgelegt, aufgrund dessen der Beschwerdeführer mit Herrn Y vom Finanzamt bezüglich der Versteuerung der Übertragung der gesetzlichen Abfertigung aus Deutschland Kontakt aufgenommen habe. Herr Y habe dem Beschwerdeführer einen Auszug aus SWK-Spezial Lohnverrechnung (siehe Beilage) gesandt, aus dem hervorgehen würde, dass diese übernommene Abfertigung nur mit 6 % zu versteuern sei. Dies sei dem Beschwerdeführer auch mündlich mitgeteilt worden. Herr Y habe auch verstanden, dass im Dienstvertrag irrtümlich von einer freiwilligen Abfertigung gesprochen worden sei, da dieser Abfertigungsanspruch aus Deutschland verpflichtend in den Dienstvertrag eingetragen worden sei. Im Juni 2018 habe Herr Y dem Beschwerdeführer aufgrund einer erneuten Anfrage einen Auszug aus dem GPLA Handbuch (siehe Beilage) geschickt, aus dem wiederum hervorgehe, dass diese übernommene Abfertigung nur mit 6 % zu versteuern sei. Da das Angestelltenverhältnis mit 01.11.2018 auf Wunsch der Firma beendet worden sei, sei nun der Abfertigungsanspruch fällig geworden. Der Beschwerdeführer habe den Vorgang des Wechsels von der AB GmbH München zur AB

GmbH Wien auf zwei Seiten ausführlich erläutert (siehe Beilage Hintergrundinformation zum Abfertigungsanspruch).

Gemäß § 262 BAO werde um eine Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung ersucht.

Dem Schriftsatz beigelegt wurden eine Hintergrundinformation zum Abfertigungsanspruch, ein Arbeitszeugnis aus München, aus dem der Wechsel innerhalb des Konzerns in eine Schwesterngesellschaft hervorgehe, der Angestelltenvertrag mit der AB GmbH München vom 28.02.1986, der Angestelltenvertrag mit der AB GmbH Wien vom 16.09.2005, der neue Dienstvertrag vom 29.04.2013 mit der AB GmbH Adr2, die Ablösungsvereinbarung mit der AB GmbH Adr2 vom 01.02.2018, die Informationen von Herrn Y betreffend GPLA Handbuch aus 2018 und SWK-Spezial Lohnverrechnung aus 2013 und ein Auszug aus dem Arbeitsgesetzbuch aus 2005 mit § 10 zur Höhe der gesetzlichen Abfindung in Deutschland (Grundlage für die Berechnung der gesetzlichen Abfindung).

Mit Bericht vom 04.06.2019 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vor und führte bezogen auf den vorliegenden Fall Folgendes aus:

"Laut Sachverhalt unterliegt das neue Dienstverhältnis bei der inländischen Tochtergesellschaft dem BMSVG, weshalb für die Dauer dieses Dienstverhältnisses eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht. Gem. § 67 Abs. 6 Z 7 EStG gelten die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Wie der VwGH in dem Erkenntnis vom 17.06.2015, 2011/13/0086, ausgeführt hat, ist bei Dienstverhältnissen, auf deren volle Dauer das mit dem BMSVG eingeführte Abfertigungssystem angewendet wird ("neue Dienstverhältnisse"), § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar. Für Arbeitsverhältnisse, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen und dem BMSVG unterliegen, kommt § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung. Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0122 – in diesem Sinne auch LStR 2002 Rz 1087h). Da das Dienstverhältnis zur inländischen Firma erst mit 2006 begonnen hat und auch dem BMSVG für die volle Dauer unterliegt, ist entsprechend der Rechtsprechung des VwGH eine begünstigte Besteuerung der freiwilligen Abfertigung gem. § 67 Abs. 6 EStG ausgeschlossen. Die freiwillige Abfertigung wird aufgrund der Übernahme auch im Rahmen des inländischen Dienstverhältnisses ausbezahlt. Auch durch eine allfällige Anrechnung von Vordienstzeiten, ist eine begünstigte Besteuerung gem. § 67 Abs. 6 EStG nicht möglich. Im vorliegenden Fall ist daher die freiwillige Abfertigung gem. § 67 Abs. 10 EStG wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen."

Wesentliche Bestimmungen aus den vorgelegten Unterlagen:

Dienstvertrag vom 16.09.2005 zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH, Wien: Punkt 6.c) "Sollte das Unternehmen eine Kündigung aus Gründen, die nicht in einem schwerwiegenden Fehlverhalten des Mitarbeiters liegen, aussprechen, so verpflichtet sich das Unternehmen aufgrund der Vordienstleistungen eine zusätzliche freiwillige

Abfertigung in Höhe von 15 Monatsentgelten zu zahlen. Als Grundlage für diese Zahlung gilt 1/12 der Summe der Entgelte (Geld- und Sachbezüge) der letzten zwölf Monate der Beschäftigung in Österreich. Sollte die Dauer der Beschäftigung in Österreich kürzer als 12 Monate betragen, so gilt das entsprechende durchschnittliche Monatsentgelt (Geld- und Sachbezüge). Ansonsten gilt mit Einstelldatum das aktuell gültige Abfertigungsrecht gemäß BMVG. Der AN verzichtet auf weitere Abfertigungsansprüche aus einem früheren Dienstverhältnis."

Punkt 9. f) 1. Satz *"Der AN tritt in das neue österreichische Abfertigungsmodell gemäß § BMVG ein."*

Dienstvertrag vom 29.04.2013 zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH, Adr2: Präambel *"Die Bestimmungen des nachfolgenden Dienstvertrages ersetzen ab dem 1. April 2013 die Regelungen des Dienstvertrages vom 1. Jänner 2006. Vordienstzeiten aus dem Dienstvertrag vom 1. Jänner 2006 werden in vollem Umfang anerkannt."*

§ 2 5. *"Sollte die Dienstgeberin eine Kündigung aus Gründen, die nicht in einem schwerwiegenden Fehlverhalten des Dienstnehmers liegen, aussprechen, so verpflichtet sich das Unternehmen aufgrund der Vordienstleistungen eine zusätzliche freiwillige Abfertigung in Höhe von 15 Monatsentgelten zu zahlen. Als Grundlage für diese Zahlung gilt 1/12 der Summe der Entgelte (Geld- und Sachbezüge) der letzten zwölf Monate der Beschäftigung in Österreich. Ansonsten gilt mit Einstellungsdatum das jeweils aktuelle Abfertigungsrecht gemäß BMGV. Der Dienstnehmer verzichtet auf alle weiteren Abfertigungsansprüche aus einem früheren Dienstverhältnis."*

Auflösungsvereinbarung vom Februar 2018 zwischen dem Beschwerdeführer und der AB GmbH, Adr2:

§ 3 *"Aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses leistet der Arbeitnehmer in Anlehnung an § 2 Punkt 4 des Dienstvertrages vom 29. April 2013 eine freiwillige Zahlung in Höhe von brutto EUR 157.500,-- fällig und zahlbar mit der Endabrechnung."*

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere aus den Dienstverträgen und der Auflösungsvereinbarung, sowie aus den Parteivorbringen.

Rechtslage

§ 46 BMSVG lautet:

(1) Dieses Bundesgesetz tritt mit 1. Juli 2002 in Kraft und ist auf Arbeitsverhältnisse anzuwenden, deren vertraglich vereinbarter Beginn nach dem 31. Dezember 2002 liegt. Durch Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit und des Bundesministers für Finanzen kann bei Vorliegen der organisatorischen Voraussetzungen bei den BV-Kassen und den Sozialversicherungsträgern die Einbeziehung von Arbeitsverhältnissen in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes auch hinsichtlich Abs. 2 bis 4 sowie der §§ 47 und 48 vorverlegt werden.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist dieses Bundesgesetz auf journalistische oder programmgestaltende Arbeitnehmer im Sinne des § 32 Abs. 4 des ORF-Gesetzes, BGBl. I

Nr. 83/2001, die bereits vor dem 1. Jänner 2003 erstmalig ein befristetes Arbeitsverhältnis im Sinne des § 32 Abs. 5 ORF-Gesetz mit dem ORF begonnen haben, nicht anzuwenden.

(3) Die Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz, dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz, dem Gutsangestelltengesetz, dem Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz, den allgemeinen Vertragsbedingungen für Dienstverträge bei den Österreichischen Bundesbahnen (AVB) sowie kollektivvertragliche Abfertigungsbestimmungen gelten weiter, wenn nach dem 31. Dezember 2002

1. auf Grund von Wiedereinstellungszusagen oder Wiedereinstellungsvereinbarungen unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden oder

2. Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes 1965, BGBl. Nr. 98, oder des § 115 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBL. Nr. 58/1906, in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln oder

3. unterbrochene Arbeitsverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten bei dem selben Arbeitgeber fortgesetzt werden und durch eine am 1. Juli 2002 anwendbare Bestimmung in einem Kollektivvertrag die Anrechnung von Vordienstzeiten für die Abfertigung festgesetzt wird,

es sei denn, es liegt eine Vereinbarung im Sinne des § 47 Abs. 1 vor.

(4) Wird das Dienstverhältnis eines Dienstnehmers nach dem Parlamentsmitarbeitergesetz, BGBl. Nr. 288/1992, nach dem 31. Dezember 2002 mit dem Ende der Gesetzgebungsperiode beendet und schließt dieser Dienstnehmer in den unmittelbar folgenden Gesetzgebungsperioden neuerlich ein solches Dienstverhältnis zum selben Mitglied des Nationalrates ab, gelten die Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz weiter, es sei denn, es liegt eine Vereinbarung im Sinne des § 47 Abs. 1 vor.

§ 47 Abs. 1 BMSVG lautet:

Für zum 31. Dezember 2002 bestehende Arbeitsverhältnisse kann ab 1. Jänner 2003 in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ab einem zu vereinbarenden Stichtag für die weitere Dauer des Arbeitsverhältnisses die Geltung dieses Bundesgesetzes anstelle der Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz, dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz, dem Gutsangestelltengesetz, dem ORF-Gesetz, den allgemeinen Vertragsbedingungen für Dienstverträge bei den Österreichischen Bundesbahnen (AVB) und dem Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz festgelegt werden.

§ 67 EStG 1988 lautet:

(1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge

1. für die ersten 620 Euro 0 %,

2. für die nächsten 24 380 Euro 6 %,

3. für die nächsten 25 000 Euro 27 %,
4. für die nächsten 33 333 Euro 35,75 %.

Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit diesen festen Steuersätzen unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2 100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2 100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3, Abs. 4, Abs. 5 erster Teilstich, Abs. 6 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Soweit die sonstigen Bezüge gemäß Abs. 1 mehr als das Jahressechstel oder nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge mehr als 83 333 Euro betragen, sind diese übersteigenden Bezüge im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern. Bei der Berechnung des Jahressechstels ist jener laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet.

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
 - Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
 - aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
 - eines Kollektivvertrages oder
 - der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung
- zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

(4) Die Lohnsteuer von Abfertigungen der Witwer- oder Witwenpensionen, die auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften aus dem Grunde der Wiederverhehlichung geleistet werden, wird so berechnet, daß die auf die letzte laufende Witwer- oder Witwenpension entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung der Witwer- oder Witwenpension mit 6%. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden

- auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Vorschriften oder auf die Ablösung von Witwer- oder Witwenpensionen auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sowie
- auf Abfindungen im Sinne des § 269 ASVG und vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung oder vergleichbare Abfindungen an Hinterbliebene auf Grund von Satzungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

(5) Für Arbeitnehmer, die dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz (BUAG), BGBl. Nr. 414/1972, unterliegen, gilt Folgendes:

- Von dem Urlaubsentgelt, der Urlaubersatzleistung oder der Abfindung gemäß den §§ 8 bis 10 BUAG und der Überbrückungsabgeltungen gemäß § 13m Abs. 1 BUAG, ist die Hälfte als sonstiger Bezug zu behandeln und mit 6% zu besteuern.
- Weitere sonstige Bezüge sind abweichend von Abs. 2 (Jahressechstel) insoweit gemäß Abs. 1 und 2 zu besteuern, als diese vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Zwölftel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge nicht übersteigen. Übersteigende Beträge sind dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen und Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.
2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	ist ein Betrag bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.
4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausbezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.
5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.
6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.
7. Die vorstehenden Bestimmungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

(Anm.: Abs. 7 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 118/2015)

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

- a) auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern 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, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7 500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.
- b) Kündigungsentschädigungen 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, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG.
- c) Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3 oder 6 mit dem festen Steuersatz zu versteuern 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. Soweit die Nachzahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen.
- d) Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub sind, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.
- e) Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.
- f) Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, sind bis zu einem Betrag von 22 000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.
- g) Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren sind, soweit sie Bezüge gemäß § 67 Abs. 3, 6 oder 8 lit. e oder f betreffen, mit 6% 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. Nachzahlungen für Bezüge gemäß § 3 Abs. 1

Z 10 behalten im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen ihre Steuerfreiheit, wobei in diesen Fällen kein steuerfreies Fünftel zu berücksichtigen ist. Der verbleibende Betrag ist als laufender Bezug mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15% zu versteuern.

(9) Sonstige Bezüge, die mit festen Steuersätzen versteuert werden, bleiben bei der Veranlagung der Einkommensteuer außer Betracht. § 41 Abs. 4 ist zu beachten. Als fester Steuersatz gelten auch die vervielfachte Tariflohnsteuer der Abs. 3 und 4 sowie die Tariflohnsteuer des Abs. 8 lit. e und f.

(10) Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

(11) Die Abs. 1, 2, 6 und 8 sind auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

(12) Die auf Bezüge, die mit festen Steuersätzen zu versteuern sind, entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 sind vor Anwendung der festen Steuersätze in Abzug zu bringen.

Erwägungen

Strittig ist gegenständlich, ob der dem Beschwerdeführer von seinem Dienstgeber anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses mit 31.10.2018 ausbezahlte Betrag in Höhe von 157.500,00 € unter die Anwendung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 fällt.

Unter einer gesetzlichen Abfertigung ist eine einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer aufgrund gesetzlicher Vorschriften geleistet wird. Gesetzliche und andere nicht freiwillig geleistete Abfertigungen werden nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt besteuert. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 Tz 35)

Für derartige Abfertigungen nach dem "alten" Abfertigungssystem für bis zum 31.12.2002 abgeschlossene Dienstverhältnisse sieht das Gesetz eine begünstigte Besteuerung vor. Die Abfertigungen sind nur insoweit nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, als sie sich dem Grunde und der Höhe nach aus den in dieser Bestimmung genannten lohngestaltenden Vorschriften ergeben. In diesem Zusammenhang ist auf den Stammrechtssatz des Erkenntnisses des VwGH vom 19.04.2006, 2002/13/0038, zu verweisen: *"Wie sich aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 67 Abs 3 EStG ergibt, ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für die gesetzliche Abfertigung taxativ."*

Der vom Gesetzgeber verwendet Terminus, der unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber den Arbeitgeber auf Erhalt einer sich nach einem von der Dauer des (beendeten) Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmende Entschädigung begründenden Abfertigung, ist dabei ein spezifischer Begriff des österreichischen Arbeitsrechtes, der grundlegend anders gestaltet ist, als beispielsweise jener einer "Abfindung" bzw. von "Entschädigungszahlungen" im deutschen Arbeitsrecht. (vgl. BFG vom 10.08.2015, RV/5100956/2014)

Wenn nun der Beschwerdeführer vorbringt, er sei von 07.04.1986 bis 31.12.2005 bei der Firma AB GmbH in München angestellt gewesen und habe dort einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch erworben, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies ein Abfertigungsanspruch ist, der nicht unter die Regelung des § 67 Abs. 3 EStG zu subsumieren ist, zumal Anknüpfungspunkt für diese Bestimmung nur eine inländische arbeitsrechtliche Grundlage sein kann. Eine solche liegt unbestritten nicht vor. In seinem Erkenntnis vom 18.09.2013, 2010/13/0138, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *"Voraussetzung der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist zunächst, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung besteht."*

Daraus ergibt sich, dass die von der österreichischen AB GmbH mit Vertrag vom 16.09.2005 bzw. vom 29.04.2013 aufgrund der Vordienstzeiten zugesprochenen Abfertigung eine - wie auch in den vorgelegten Verträgen ausdrücklich so bezeichnete - zusätzliche freiwillige Abfertigung darstellt, welche einer Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht zugänglich ist.

Für nach dem 1.1.2003 eingegangene Dienstverhältnisse (Abfertigung-Neu) gilt, dass der Arbeitgeber monatliche Beträge iHv 1,53 % des Entgeltes an eine sogenannte Betriebliche Vorsorgekasse zu leisten hat und die Abfertigung bei Beendigung des Dienstverhältnisses nicht vom Arbeitgeber sondern von der Betrieblichen Vorsorgekasse an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Diese Abfertigung ist im Sinne des § 67 Abs. 3 5. bis 7. Satz EStG 1988 zu versteuern.

Freiwillige Abfertigungen bzw. Abfindungen hingegen (die nicht von der Betrieblichen Vorsorgekasse ausbezahlt werden) sind gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 - soweit sie insgesamt nicht ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate übersteigen - mit einem Steuersatz von 6 % zu versteuern.

Gegenständlich bleibt daher zu überprüfen, ob bzw. inwieweit der Betrag von 157.500,00 € einer Besteuerung iSd des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zugänglich ist.

Aus § 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988 ergibt sich, dass die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaft gegenüber einer Betrieblichen Vorsorgekasse besteht. Für alle Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 beginnen und auf deren volle Dauer daher das Betriebliche Mitarbeiter- und SelbständigenvorsorgeG anzuwenden ist, ist Absatz 6 gänzlich unanwendbar und somit ex lege für Arbeitnehmer, die nach dem 31.12.2002 eingetreten sind, nicht relevant. Diese Rechtsansicht vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof im Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 01.09.2015, 2012/15/0122: *"Mit dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988, der mit der Einführung des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG, nunmehr BMSVG), BGBl. I Nr. 100/2002, angefügt wurde, soll, wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Juni 2015, 2011/13/0086, ausgesprochen hat, bewirkt werden, dass bei Dienstverhältnissen, auf deren volle Dauer das mit dem BMVG eingeführte Abfertigungssystem angewendet wird ("neue Dienstverhältnisse"),*

der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar ist. Für Arbeitsverhältnisse, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen und dem BMVG unterliegen, kommt § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung. Es können daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden (vgl. Achatz in Tomandl/Achatz/Mazal, Abfertigung neu, 224 f.)." Im gleichen Tenor hat auch das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung vom 24.08.2015, RV/4100178/2011, judiziert.

Im vorgelegten Anstellungsvertrag vom 18.09.2005 wurde unter Punkt 6. c) festgehalten, dass sich der Arbeitgeber zu einer freiwilligen Abfertigung in Höhe von 15 Monatsentgelten verpflichtet. Ansonsten gilt mit Einstellungsdatum das jeweils aktuelle Abfertigungsrecht gemäß BMGV. Laut Punkt 9. f) tritt der Arbeitnehmer in das neue österreichische Abfertigungsmodell gemäß BMVG ein und der Arbeitgeber zahlt die monatlichen Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse ein. Laut § 2 Z 5 des Vertrages vom 29.04.2013 verpflichtet sich der Arbeitgeber zu einer freiwilligen Abfertigung in Höhe von 15 Monatsentgelten. Ansonsten gilt mit Einstellungsdatum das jeweils aktuelle Abfertigungsrecht gemäß BMGV.

Damit ist eindeutig klargestellt, dass das Dienstverhältnis, welches nach dem 31.12.2002 eingegangen worden war, dem Abfertigungsregime des betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG), BGBl I Nr. 100/2002, unterliegt. Somit bleibt für die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kein Raum und der Betrag von 157.500,00 € ist als laufende Bezug gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Wie dargelegt wurde, findet die gegenständliche Entscheidung Deckung in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Februar 2020

