

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adr***, vertreten durch ***Stb***, ***Adr_Stb***, über die Beschwerde vom 14. März 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 13. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 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

I. Verfahrensgang

Am 7.2.2016 brachte die Beschwerdeführerin (Bf) die Einkommensteuererklärung betreffend 2016 via FinanzOnline ein. Gleichzeitig wurde ein Begleitschreiben übermittelt, indem um Korrektur des Lohnzettels 2016 ersucht wurde. Im Jahreslohnzettel sei eine Bezugsaufröhlung der Vorjahre enthalten. Die Abrechnung für die Nachzahlung der Bezüge vom 15.3.2016 werde beigelegt.

Bei dieser Abrechnung handle es sich um die nachträgliche Auszahlung der reduzierten Bezüge vom 1.4.2011 bis 1.3.2016.

Die Bf hätte am 27.2.2011 um Gewährung einer Freistellung gegen Kürzung der Bezüge und Versetzung in den Ruhestand durch Erklärung bei ihrem Dienstgeber angesucht. Der Antrag wurde gewährt. Eine Kürzung des Monatsbezuges auf 40% des vollen Bezugs sei erfolgt.

Durch spätere Änderung der Gesetzeslage habe die Bf eine Berechnung der ihr zustehenden Bruttopension bei Pensionsantritt eingeholt. Dadurch sei sie auf erhebliche wirtschaftliche Nachteile aufmerksam geworden. Die Bruttopension ohne Widerruf hätte um € 1.103,35

weniger ausgemacht bei gleichem Pensionsantritt. Aufgrund des erheblichen wirtschaftlichen Nachteils habe die Bf die Freistellung gegen Kürzung der Bezüge und der Versetzung in den Ruhestand am 29.1.2016 widerrufen. Eine Kopie wurde beigelegt.

Gem. § 67 Abs. 8 lit c sei bei Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Da dies von der Lohnverrechnung beim Land OÖ nicht berücksichtigt worden sei, werde ersucht, den Lohnzettel lt Beilage für die Veranlagung entsprechend zu korrigieren.

Mit Bescheid vom 13.2.2018 wurde die Einkommensteuer betreffend 2016 veranlagt, wobei die lohnsteuerpflichtigen Bezüge anhand des übermittelten Lohnzettels (nicht korrigiert) angesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 14.3.2018 brachte die Beschwerdeführerin (Bf) dagegen Bescheidbeschwerde ein. Dabei wurde auf das Begleitschreiben an das Finanzamt vom 7.2.2018 verwiesen, worin um Korrektur des gemeldeten Lohnzettels vom Land OÖ betreffend die nachträgliche Auszahlung der reduzierten Bezüge ersucht wurde.

Am 29.3.2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde angeführt, der Lohnzettel sei vom Dienstgeber korrekt ausgestellt worden, da die Nachzahlung durch Widerruf des Alterssabbaticals zustande gekommen sei. Von einem willkürlichen Verhalten könne nur gesprochen werden, wenn es auf ein bewusstes Wollen oder Nichtwollen zurückzuführen sei.

Da seitens der Dienstnehmerin das bereits in Anspruch genommene Alterssabbatical widerrufen worden sei, liege eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vor. Die begünstigte Besteuerung gem. § 67 Abs. 8 wäre somit nicht anzuwenden. Die nachträglich gewährten Bezüge wären gem. § 67 Abs. 10 EStG mit dem laufenden Tarif zu versteuern.

Nach erfolgter Fristverlängerung brachte die steuerlich vertretene Bf mit Schreiben vom 29.5.2018 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht hat ein. Ergänzend wurde der Sachverhalt chronologisch zusammengefasst, um aufzuzeigen, dass der Widerruf nicht willkürlich erfolgt sei, sondern zwingend wirtschaftliche Gründe aufgrund erheblicher Einkommenseinbußen seitens der Bf vorgelegen seien.

Am 30.6.2020 fand die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung statt. Die Bf erläuterte die Zusammenhänge und verwies noch einmal auf das Nichtvorliegen eines willkürlichen Widerrufs.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die Bf ist Landesbedienstete und bezog im Streitjahr ua lohnsteuerpflichtige Einkünfte.

Am 27.1.2010 suchte die Bf um eine Freistellung gegen Kürzung der Bezüge gem. § 70b OÖ Landesbeamtengesetz 1993 (in der damals geltenden Fassung) mit einer Rahmenzeit vom 1.4.2011 bis 28.2.2018 an.

Die am 6.7.2010 durchgeführte vorläufige Pensionsberechnung (Herabsetzung der Bezüge auf 50 % im Zeitraum 1.1.2011 – 28.2.2018 und Pensionsantrittsalter 60 Jahre) ergab einen Bruttopension iHv € 1.689,33 (inkl. Nebengebühreuzulage iHv € 27,64).

Das beantragte Alterssabbatical wurde mit Bescheid vom 22.3.2011 vom Land OÖ gewährt. Es wurde eine Rahmenzeit vom 1.4.2011 bis 28.2.2018 (Freistellung in der Zeit vom 16.9.2014 bis 28.2.2018) vereinbart.

Die am 31.7.2012 durchgeführte vorläufige Pensionsberechnung (Pensionsantrittsalter 63 Jahre) ergab eine Bruttopension iHv € 2.230,77.

Aufgrund der gesetzlichen Änderung des Pensionsantrittsalters (Änderung des OÖ Landes- und Gemeinde-Dienstrechtsänderungsgesetz 2011) erfolgte aufgrund des Antrages der Bf vom 19.11.2013 mit Bescheid vom 5.12.2013 eine Neuregelung des Alterssabbaticals.

Die Regelung umfasste nunmehr den Zeitraum 1.4.2011 bis 28.2.2021 (Pensionsantritt), wobei eine Freistellung vom 15.3.2016 bis 28.2.2021 vereinbart wurde.

Die Bezüge wurden auf 40% des vollen Bezuges während der Dauer der Rahmenzeit gekürzt.

Die am 23.2.2017 durchgeführte Vergleichsrechnung (vorläufiger Pensionsberechnung bei vollen Bezügen und Pensionsantrittsalter von 63 Jahren) ergab eine Bruttopension iHv € 3.289,02.

Mit Schreiben vom 29.1.2016 widerrief die Bf die Gewährung der Freistellung vor Eintritt der Ruhephase des Alterssabbaticals.

Mit Bescheid vom 18.2.2016 wurde der Bescheid vom 22.3.2011, geändert mit Bescheid vom 5.12.2013 aufgehoben und ausgesprochen, dass der Bf rückwirkend ab 1.4.2011 der Monatsbezug im Ausmaß von 80% des vollen Bezuges gebührt.

Die nachträgliche Auszahlung der reduzierten Bezüge ist aufgrund des Widerrufs des Sabbaticals im Jahreslohnzettel 2016 enthalten. Der Nachzahlungsbetrag beträgt laut Lohnzettel vom 15.3.2016 € 138.308,21.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen, wie Lohnzettel, vorläufige Pensionsberechnungen sowie den Bescheiden des Amtes der OÖ Landesregierung, betreffend Widerruf der Freistellung gegen Kürzung der Bezüge und Versetzung in den Ruhestand, den Angaben der Abgabenbehörde und den Aussagen der Bf in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 sind Nachzahlungen, für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, gem. 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.

Gem. § 67 Abs. 10 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gem. Abs. 2.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vorliegt.

Mit der Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 sollten Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge vermieden werden, die in typischer Betrachtung mit einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen (VwGH 15.12.1992, 91/14/0158). Es sollen somit ungerechtfertigte Belastungen durch die Zusammenballung von Einkünften im Jahr der Nachzahlung vermieden werden (vgl VfGH 2.12.1999, G 106/99).

Die Vorschrift des § 67 Abs. 8 EStG 1988 hat also den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten (VwGH 12. 9. 1989, 89/14/0077; VwGH 25.1.1995, 94/13/0030).

Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre sind dann begünstigt zu besteuern, wenn sie nicht auf einer **willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes** beruhen. Dabei handelt es sich um die Zahlung von Arbeitslohn, der bei einem normalen Lauf der Dinge bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen hätte ausbezahlt werden sollen, wobei die rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers gestanden sind,

unterblieben ist (VwGH 26.3.1969, 0260/68, VwGH 21.5.1975, 2173/74, VwGH 20.9.2001, 98/15/0085).

Es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben (VwGH 17. 12. 1963, 1712/62), also Gründe, die außerhalb des Willensbereiches der Vertragspartner liegende zwingende Umstände objektiver Art darstellen (VwGH 6. 5. 1965, 663/64).

Im konkreten Fall wurde die Auszahlung jedoch zunächst aufgrund einer (freiwilligen) Vereinbarung des Dienstgebers mit der Bf verhindert (Vereinbarung über das Alterssabbatical – Rahmenzeit 1.4.2011 – 28.2.2018).

Auch die abgeänderte Vereinbarung hinsichtlich der Rahmenzeiten des Alterssabbaticals (Beschluss vom 5.12.2013) erfolgte aufgrund eines Antrages der Bf.

Erst der Entschluss der Bf die gesamte Vereinbarung betreffend das Alterssabbatical zu widerrufen, führte in weiterer Folge zu einer Auszahlung (Nachzahlung) und somit zu einer Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes.

Von einem willkürlichen Verhalten wird gesprochen, wenn es auf ein bewusstes Wollen oder Nichtwollen zurückzuführen ist. Willkür liegt nicht nur bei Missbrauch, sondern auch in allen Fällen vor, in denen die Verschiebung freiwillig erfolgte (VwGH 29.10.1975, 1282/74, zu freiwilligen Gratifikationen).

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes aus der Entscheidung der Bf die Vereinbarung betreffend das Alterssabbatical zu widerrufen (Schreiben vom 29.1.2016). Der Widerruf der Vereinbarung betreffend das Alterssabbatical fußt auf eine (Willens-)Entscheidung der Bf, mag sie grundsätzlich auch aus wirtschaftlichen Gründen getroffen worden sein. Es kann jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht von zwingenden Umständen objektiver Art gesprochen werden, da es sich um eine persönliche – wenn auch aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nachvollziehbare - Entscheidung handelt.

Den Ausführungen der Bf, sie sei erst aufgrund der nachträglicher Berechnungen nach Änderung der Gesetzeslage (Änderung des OÖ Landes- und Gemeinde Dienstrechtsgesetzes 2011 mit 1.12.2011) auf die erheblichen wirtschaftlichen Nachteile aufmerksam geworden, somit sei für die Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes eine zwangsläufige wirtschaftliche Notwendigkeit vorgelegen ist zu entgegnen, dass die Gesetzesänderung im Jahr 2011 erfolgt ist. Aufgrund der gesetzlichen Herabsetzung des Pensionsantrittsalters wurde jedoch zunächst die Vereinbarung betreffend das Alterssabbatical auf Antrag der Bf abgeändert (Rahmenzeit bis 28.2.2021 erweitert) und nicht widerrufen.

Erst mit Schreiben vom 29.1.2016 (also mehr als 4 Jahre nach Änderung des Gesetzes und 2 Jahre nach eigens beantragter Abänderung der Vereinbarung betreffend das Alterssabbatical

widerrief die Bf die gesamte Vereinbarung.

Der Widerruf erfolgte daher nicht als Folge der gesetzlichen Herabsetzung, sondern erst mehrere Jahre später aufgrund einer erfolgten Nachberechnung aufgrund derer die Bf dann die Entscheidung getroffen hat ihre Vereinbarung mit dem Dienstgeber zu widerrufen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich deshalb um Nachzahlungen eines laufenden Bezugs für abgelaufene Kalenderjahre, die auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen.

Zulässigkeit der 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. wurden sie in der Literatur einhellig beantwortet. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 6. Juli 2020