

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst&Young Steuerberatungsgesellschaft mbH, IZD-Tower Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 01.08.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 (in EUR) wird auf Grund nachstehender Berechnung wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
6	0,01	
2	91.456,55	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	718.479,16	
Auf Grund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte	2.900,00	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-4.812,39	
Pauschalbetrag für Werbungskosten	-132,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		807.891,69

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		4.226,01
Gesamtbetrag der Einkünfte		812.117,70
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988		-396,00
Einkommen		811.661,70
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(811.661,70 - 60.000) / 2 + 20.235,00$		396.065,85
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		396.065,85
Unterhaltsabsetzbetrag		-1.576,80
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %		4.055,28
Gem. § 67 (3) u. (6) EStG 1988 6,00 % von	95.158,20	5.709,49
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		152,13
Einkommensteuer		404.060,95
Ausländische Steuer		-1.457,00
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-651.866,64
Kapitalertragsteuer		-60,90
Festgesetzte Einkommensteuer		-249.323,59

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 25.07.2011 wurde die Einkommensteuer betreffend das Jahr 2009 mit € 359.044,40 und die anrechenbare Lohnsteuer mit € -43.498,65 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 10.08.2011 erhob der steuerliche Vertreter des "Beschwerdeführer (Bf.)" Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

Begründend führte die steuerliche Vertretung des Bf. im Wesentlichen aus, dass im Zuge der Veranlagung 2009 die Bezüge von der ***3*** als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug erfasst worden seien. Tatsächlich sei jedoch Lohnsteuer in Höhe von EUR 608.367,99 entrichtet worden. Dies sei aus dem Lohnzettel 2009 ersichtlich. Es fehle aber die Berücksichtigung der Lohnsteuer. Es werde daher die Anrechnung der ausgewiesenen Lohnsteuer in Höhe von EUR 608.367,99 beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.08.2011 änderte das zuständige Finanzamt den Bescheid vom 25.07.2011 dahingehend ab, als nunmehr die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von insgesamt € -651.866,64 angerechnet wurde.

Mit Bescheid vom 13.02.2012 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt:

„Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen. Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.“

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid, ebenfalls datiert mit 13.02.2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 abermals mit 359.044,40 € festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit € 812.117,69 festgesetzt. Die anrechenbare Lohnsteuer wurde wieder mit € -43.498,65 angesetzt.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2012 (eingelangt beim Finanzamt am 1. März 2012) erhob die steuerliche Vertretung des Bf. "Berufung" (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

Begründend führte die steuerliche Vertretung wie folgt aus:

„Im Zuge der Veranlagung 2009 wurde der berichtigte Jahreslohnzettel für 2009 nicht berücksichtigt.

Unser Mandant war von seinem Arbeitgeber, der ***4*** Switzerland, bis 31. Dezember 2008 nach Österreich entsandt. Das Schweizer Dienstverhältnis wurde mit 7. Jänner 2009 beendet. Herr ***5*** ist in Österreich verblieben und in Österreich ansässig. Im Rahmen der österreichischen Lohnverrechnung der ***6*** wurden die Bezüge nicht korrekt verarbeitet. Daher wurden die in Österreich steuerpflichtigen Bezüge im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung für 2009 neu berechnet. Die Bezüge wurden sodann mittels Formular L17 erfasst. Der Jahreslohnzettel der ***3*** musste daher berichtigt werden. Es wurden alle Bezüge mit 0,00 festgesetzt. Im Zuge der Veranlagung wurde die einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von EUR 608.367,99 nicht berücksichtigt.

Anbei erhalten Sie nochmals eine Kopie des berichtigten Jahreslohnzettels (L16) für 2009.

Wir beantragen daher die Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von EUR 608.367,99...."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.09.2012 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 13.02.2012 ab und setzte die anrechenbare Lohnsteuer - wie in der Beschwerde ausgeführt in Höhe von € 608.367,99 – somit in Summe in Höhe von € -651.866,64 an.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2013 nahm die steuerliche Vertretung zum Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11. Februar 2013 betreffend des eingebrachten korrigierten Lohnzettels wie folgt Stellung:

"Wir haben bei der ***4*** Inc. Schweiz nachgefragt, wie sich der Betrag in Höhe von € 669.144,00 in dem "Memorandum to Payroll" zusammensetzt.

Dieser in Euro ausgewiesene Betrag entspricht einem Betrag in Höhe von 1.043.903,00 in Schweizer Franken und wurde ursprünglich zwecks Berechnung der österreichischen Lohnsteuer an die Lohnverrechnung der ***3*** übermittelt.

Tatsächlich wurde jedoch im Jänner 2009 in der Schweizer Lohnverrechnung ein Betrag in Höhe von CHF 1.057.800,00 für den Bf. abgerechnet. Wir verweisen in dieser Hinsicht auf das am 28. November 2012 per E-Mail übermittelte Schweizer Lohnkonto für das Jahr 2009 -Zeile 1006 Korrr. Monatslohn.

Der Betrag in Höhe von CHF 1.057.800,00 setzt sich aus:

- Incentive Compensation in Höhe von Brutto CHF 134.200,00
- Retention in Höhe von Brutto CHF 520.200,00;
- Severance Pay in Höhe von Brutto CHF 201.700,00, und
- Comp. 6 mos./term (Kündigungsentschädigung - 6 Monatsgehälter) in Höhe von Brutto CHF 201.700,00 zusammen.

Als Nachweis der oben genannten Auszahlungen verweisen wir auf den Vertrag "Settlement Agreement" des Bf. (Seite 2) welcher am 5. Februar 2013 per E-Mail übermittelt wurde.

Der tatsächlich im Jänner 2009 von der Fa. ***4*** Inc. Schweiz ausbezahlte Betrag ist um CHF 13.897,00 höher als der ursprünglich an ***3*** bekanntgegebene Betrag. Woraus sich die Differenz ergibt konnte nicht erläutert werden. Es wird jedoch festgehalten, dass alle Komponenten des Betrages (d.h. Incentive Compensation, Retention, Severage Pay und Kündigungsentschädigung) bei der Berechnung der österreichischen Steuer für das Jahr 2009 im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2009 berücksichtigt wurden und nicht lediglich ein Betrag von € 533.820,50 herangezogen wurde.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 wurde

- die Incentive Compensation und die Retention unter Punkt 2.b) Sonstige Bezüge:
- die Severage Pay unter Punkt 2c) Abfindung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG erster Satz
- die Kündigungsentschädigung unter Punkt 2 c) Kündigungsentschädigung im Sinne des § 67 Abs. 8 lit b EStG

ausgewiesen. In der Anlage übermitteln wir Ihnen nochmals die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009.

Beilage zur Einkommensteuererklärung: 1 EUR= CHF 1,5100

... 2c) Abfindung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG erster Satz:

	CHF	EUR
Severage Payment	201.700,00	133.576,16
abzügl. Sozialversicherung	-6.228,59	4.124,89
abzügl. Hypotax	-60.403,86	-40.002,56

Nettoabfindung

135.067,55

89.448,71

Viertelberechnung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz

Berechnung der laufenden Bruttobezüge der letzten 12 Monate in EUR:

Februar 2009 bis Dezember 2009	391.282,60
Jänner 2010	37.819,80
Summe laufende Bruttobezüge 2/2009-1/2010	429.102,40
Davon ein Viertel	107.275,60
abzgl. Sozialversicherung	-4.124,89
abzgl. 6% Lohnsteuer nach Abzug Schweizer SV	-6.189,04
Nettoabfindung innerhalb des Viertels	96.961,67
Tatsächliche Nettoabfindung innerhalb des Viertels kein netto Überhang	89.448,72
Abfindung, hochgerechnet auf ein österreichisches Brutto, mit 6% zu versteuern	99.283,09 (KZ 352)

Mit Bescheid vom 24.06.2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 (Bescheid vom 11.09.2012) wiederaufgenommen.

Begründend wurde ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Ebenfalls am 24.06.2013 erging der neue Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit € 991.015,12 festgesetzt. Die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug wurden in Höhe von € 901.501,47 angesetzt. Begründend wurde

ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der Berichtigung des Lohnzettels durch den Schweizer Arbeitgebers erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 01.08.2013 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. "Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009". Begründend wurde Nachstehendes vorgebracht:

"Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009 unseres Mandanten wurde gem. § 303 (4) BAO wiederaufgenommen. Im Zuge der Wiederaufnahme wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen, wobei die Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug mit EUR 901.501,47 festgesetzt wurden und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von EUR 8.937,28 berücksichtigt wurden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte hat sich somit um EUR 178.897,42 im Vergleich zu dem im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 11. September 2012 erhöht.

Als Begründung ist dem Bescheid zu entnehmen, dass die Wiederaufnahme auf Grund der Berichtigung des Lohnzettels des Schweizer Arbeitgebers erfolgte.

Aufgrund des mit dem Finanzamt 1/23 geführten Schriftverkehrs gehen wir davon aus, dass das Finanzamt 1/23 bei der Bearbeitung des Lohnzettels die begünstigte Besteuerung gem. § 67 Abs 6 EStG 1988 für die „severance payment“ in Höhe von EUR 89.448,74 netto nicht anerkannt hat.

Laut Mitteilung von Frau Mag. (FH) ***9*** vertritt das Finanzamt 1/23 dazu die folgende rechtliche Beurteilung:

„Die Begünstigung gemäß § 67 Abs 6 EStG 1988 steht nicht zu, da das Dienstverhältnis zwischen der ***4*** Inc. in Zürich (Schweizer Arbeitgeber) und Herrn ***5*** lt. Settlement Agreement v. 6. Jänner 2009 erst am 01.03.2006 begründet worden ist; § 67 Abs 6 EStG ist zur Gänze nicht mehr anzuwenden, wenn der Beginn des Dienstverhältnisses bereits in das neue Abfertigungssystem fällt (dh. Begründung des Dienstverhältnisses nach dem 31.12.2002)-> dazu auch Rz 1087h LStR 2002 (selbst wenn Hr. ***5*** nur im Konzern gewechselt hat, könnte die Bestimmung des § 46 Abs 3 Z 2 BMSVG - dh. Verbleib im System Abfertigung alt - nicht angewandt werden, denn diesfalls müsste auch für das zuvor bestehende Dienstverhältnis das österreichische Abfertigungsrecht gegolten haben; für Hrn. ***5*** wird aber wahrscheinlich nicht einmal österreichisches Arbeitsrecht und daher kein österreichisches Abfertigungsrecht vereinbart gewesen sein). “

Dabei wurde auch auf die Publikation „Verbleib in der Abfertigung „Alt“ bei neuem Arbeitsverhältnis / neuem Arbeitgeber“ von Franz Schrank hingewiesen.

Dazu halten wir folgendes fest:

Unser Mandant war laut unseren Informationen bereits seit 2002 bei *** in der Schweiz angestellt. Ab 1. März 2006 hat er für den Zeitraum seiner befristeten Entsendung nach Österreich, zur ***4*** Inc. Zürich gewechselt. Auf das Schweizer Dienstverhältnis unseres Mandanten war nie österreichisches Arbeitsrecht anzuwenden. Es waren daher in Österreich keine Beiträge für Herrn ***5*** an die Mitarbeitervorsorgekasse abzuführen.

Gemäß § 67 Abs 6 EStG 1988 sind "sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen..."

Die „severance payment“ in Höhe von EUR 89.448,74 netto wurde von uns als eine Abfindung angesehen. Gemäß Rz 1084 LStR erstreckt sich die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung.

Für die Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist keine Voraussetzung, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung gelangen soll. Daher ist es aus unserer Sicht unmaßgeblich wann das Dienstverhältnis von Herrn ***5*** begonnen wurde, da seine Bezüge nicht in den Geltungsbereich des BMSVG fallen.

Wir beantragen den Gesamtbetrag der Einkünfte mit EUR 812.117,70 festzusetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.03.2016 wurde die als Berufung bezeichnete Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

"§ 67 Abs 6 EStG ist nicht mehr anzuwenden, wenn das Dienstvehältnis nach dem 31.12.2002 begonnen wurde. Dies gilt auch für einen Wechsel innerhalb eines Konzerns. Aus dem vorgelegten Settlement Agreement ist ersichtlich, dass das Dienstverhältnis mit der ***4*** Inc. am 1.3.2006 begonnen wurde. Aus dem Settlement Agreement geht nicht hervor, dass die Abfindung auch den Zeitraum vor dem Dienstgeberwechsel im Jahr 2006 betrifft. Die Voraussetzungen für die begünstigte Besteuerung gern. § 67 Abs 6 EStG liegen daher nicht vor."

Nach mehrmaliger Fristverlängerung stellte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Eingabe vom 02. Juni 2016 (eingelangt am 03.06.2016) rechtzeitig den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 Abs. 1 BAO. Begründend wurde in der Eingabe im Wesentlichen vorgebracht:

".....§ 67 Abs 6 EStG 1988 regelt, dass "sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. (...) Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen."

Die „severance payment“ in Höhe von EUR 89.448,74 netto ist eine Abfindung, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses von Herrn ***5*** mit der ***8*** steht.

Gemäß Rz 1084 LStR erstreckt sich die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Das Gesetz nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung.

Herr ***5*** war bei einem ausländischen Unternehmen angestellt, auf sein Dienstverhältnis war nicht österreichisches Arbeitsrecht anzuwenden. Es waren daher in Österreich keine Beiträge für ihn an eine Mitarbeitervorsorgekasse abzuführen und er hat auch keine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse gesammelt.

Es ist daher unmaßgeblich wann das Dienstverhältnis von Herrn ***5*** begonnen wurde, da seine Bezüge nicht in den Geltungsbereich des BMSVG fallen. Für die Anwendbarkeit der begünstigten Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist keine Voraussetzung, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung gelangen soll. Die sonstigen gesetzlichen Erfordernisse sind erfüllt.

Im Übrigen verweisen wir auf unsere Beschwerde (Berufung) vom 1. August 2013..."

Wir beantragen daher im Jahr 2009 den Gesamtbetrag der Einkünfte von Herrn ***5*** mit EUR 812.117,70 festzusetzen...."

Mit Bericht vom 05.04.2019 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und gab folgende Stellungnahme ab:

"Da das Dienstverhältnis zwischen der ***4*** Inc. in Zürich und dem Beschwerdeführer lt. Settlement Agreement v. 06.01.2009 erst am 01.03.2006 begründet wurde, ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Gänze nicht mehr anwendbar, weil der Beginn des Dienstverhältnisses bereits in das neue Abfertigungssystem fällt. Im Vorlageantrag wird angemerkt, dass der Beschwerdeführer bei einem ausländischen Unternehmen angestellt war und auf sein Dienstverhältnis kein österreichisches Arbeitsrecht anzuwenden war. Daraus wird abgeleitet, dass für den Beschwerdeführer in Österreich keine Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse abzuführen

waren und auch keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse gesammelt wurden. Dazu ist zu erwähnen, dass das BMSVG in seinen Bestimmungen nicht zur Voraussetzung hat, dass österreichisches Arbeitsrecht zur Anwendung kommen muss."

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG wurden nachstehende E-Mails von der steuerlichen Vertretung des Bf. übermittelt:

1. E-Mail vom 16. Juni 2020: „Sehr gerne bestätigen wir Ihnen, dass der Bf. im Jahr 2008 von der Schweiz nach Österreich entsendet war. Sein Dienstvertrag verblieb mit der Schweizer Gesellschaft, es lag somit kein Dienstverhältnis in Österreich vor. Es handelt sich lediglich um eine Konzernentsendung nach Österreich.
2. E-Mail vom 3. Juni 2020 mit welchem die Mail des damaligen Arbeitgebers des Bf. (**7**) datiert vom 29. Mai 2020 weitergeleitet wurde:
„Sehr gerne kann ich Ihnen bestätigen, dass der Bf. damals nicht in Österreich angestellt war, sondern aus der Schweiz entsendet war...“.

Mit E-Mail vom 23. Juni 2020 übermittelte das BFG dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs den oa E-Mail Verkehr.

Mit E-Mail vom 25. Juni 2020 nahm das Finanzamt dazu im Wesentlichen dazu wie folgt Stellung:

„Zunächst ist es völlig unstrittig, dass laut § 67 Abs. 6 Z 7 EStG der gesamte Abs. 6 völlig unanwendbar wird, sobald für betreffende Zeiträume Anwartschaften auf „Abfertigung neu“ gegenüber einer BV-Kassa (nach dem BMSVG) bestehen.

Derartige Anwartschaften bestehen im aktuellen Fall offensichtlich nicht, weswegen Abs. 6 zunächst anwendbar erscheint.

Sieht man diese rein steuerrechtliche Bestimmung isoliert, wäre einer stattgebenden Beschwerdeerledigung durch das BFG nicht entgegenzutreten.

Sobald man sich jedoch in die Tiefen des BMSVG – welches natürlich keine steuerrechtliche Materie ist – begibt, und sich die Norm des § 46 Abs 3 Z 2 zu Gemüte führt, entdeckt man ein „Konzernprivileg betreffend den zeitlichen Geltungsbereich des BMSVG“.

Die Bestimmung sieht im Grunde genommen ein Weitergelten der Regelungen der „Abfertigung alt“ vor, wenn ein Arbeitnehmer tatsächlich ein Dienstverhältnis beendet und ein weiteres neues Dienstverhältnis im selben Konzern seines letzten Arbeitgebers aufnimmt. Dies gilt insbesondere dann, wenn das neue Dienstverhältnis nach dem Stichtag 31.12.2002 beginnt und bildet damit praktisch eine Ausnahme vom System „Abfertigung neu ab Stichtag 1.1.2003“.

Problematisch bei dieser Bestimmung ist der erste Satz des § 46 Abs. 3 BMSVG. Der erste Satz sieht ein Weitergelten der Abfertigungsregelungen nach dem Angestelltengesetz, dem Arbeiter-Abfertigungsgesetz und vielen weiteren österreichischen Sonderarbeitsrechtsnormen vor.

Damit eine Bestimmung jedoch „weitergelten“ kann, muss sie jedoch ursprünglich gegolten haben. Dies war bei einem Dienstverhältnis nach schweizer Arbeitsrechts bei einem schweizer Arbeitgeber jedoch nicht der Fall. Für diesen galt weder das österreichische Angestelltengesetz noch ein anderes der Sonderarbeitsrechtsnormen, weswegen dieses nach dem Konzernprivileg auch nicht „weitergelten“ kann.

Sollte nach Beurteilung des Gerichts das BMSVG überhaupt einschlägig sein, beantragen wir nach unserer Rechtsansicht eine Abweisung der Beschwerde....“

Dieses Mail wurde der steuerlichen Vertretung mit Mail vom 29. Juni 2020 zur Kenntnis gebracht. Die steuerliche Vertretung wird dazu nicht mehr Stellung nehmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund des vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktes und den Ermittlungen im Zuge des Verfahrens vor dem BFG geht das Bundesfinanzgericht von folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. war seit 2002 bei ***4*** in der Schweiz angestellt. Ab 1. März 2006 hat er für den Zeitraum seiner befristeten Entsendung bis 31.12.2008 nach Österreich, zur ***6*** gewechselt. Das Schweizer Dienstverhältnis wurde mit 7. Jänner 2009 beendet. Seit Oktober 2009 ist der Bf. bei der ***2*** in Österreich tätig. Es wurden in Österreich keine Beiträge für den Bf. an die Mitarbeitervorsorgekasse abgeführt.

Unstrittig ist, dass der Bf. über einen Wohnsitz in Österreich verfügt und damit unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich ist.

Strittig ist, ob die begünstigte Besteuerung gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 für das im Lohnzettel angeführte "severance payment" iHv. 89.448,74 netto zur Anwendung kommt. Die strittige Zahlung wurde im Lauf des Verfahrens als eine Abfindung in Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses des Bf. betrachtet.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die begünstigte Besteuerung im Rahmen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt, da das Dienstverhältnis des Bf. erst nach dem 31.12.2002 begründet worden ist und somit unter das Abfertigungsrecht neu fällt.

Seitens des Bf. wird angeführt, dass das BMSVG nicht relevant sei, da der Bf. bei einem ausländischen Unternehmen beschäftigt war und auf dieses Dienstverhältnis nicht österreichisches Arbeitsrecht anzuwenden war.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsdarstellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich:

Vor diesem Hintergrund durfte das BFG die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung und Erwägungen

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtliche Grundlagen:

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte."

Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst "alle inländischen und ausländischen Einkünfte" ("Welteinkommensprinzip").

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Gem. § 2 Abs. 3 EStG unterliegen der Einkommensteuer nur:

..4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

§ 25 Abs. 1 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1.a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis...

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet wie folgt:

"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 12 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 bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von 3 Jahren ist ein Betrag bis zur Höhe von 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; fünf Jahre ist ein Betrag bis zur Höhe von 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; zehn Jahre ist ein Betrag bis zur Höhe von 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; fünfzehn Jahre ist ein Betrag bis zur Höhe von 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; zwanzig Jahren ist ein Betrag bis zur Höhe von 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; fünfundzwanzig ist ein Betrag bis zur Höhe von 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 legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedriger 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 sich nach Z 2 ergebene 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 ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt 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 Grenze 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."

§ 46 BMSVG lautet auszugsweise:

"§ 46 (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.

(...)

(2) (...)

(3) Die Abfertigungsregelungen nach (früheren Vorschriften) gelten weiter, wenn nach dem 31. Dezember 2002

(...)

2. Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns (..) in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln

(...)

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

Mit der Einführung des Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMSVG) mit dem BGBl I 100/2002 wurde § 67 Abs. 6 EStG 1988 ein letzter Satz eingefügt, wonach dessen Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen nur für Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse bestehen (s. VwGH 17.06.2015, 2011/13/0086).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies:

Nach den Ausführungen des Bf. war dieser bereits vor dem 31.12.2002 bei ****4*** in der Schweiz angestellt. Im Jahr 2006 kam es zu einem Wechsel innerhalb des Konzerns und im Zuge dessen zu einer Entsendung nach Österreich. Die Zahlung als „severance payment“ in Höhe von € 89.448,74 netto bezeichnet, ist eine Abfindung, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses mit der ****8*** steht.

In Österreich wurden keine Beiträge an eine Mitarbeitervorsorgekasse abgeführt und der Bf. hat auch keine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse gesammelt.

Nach Ansicht des BFG wurde durch die Entsendung des Bf. nach Österreich kein neues Dienstverhältnis begründet, sondern es kam zu einem Wechsel innerhalb des Konzerns. Dieser Sachverhalt wurde auch durch den ehemaligen Arbeitgeber des Bf. mit Mail vom 29. Mail 2020 bestätigt. Es wurde kein inländisches Dienstverhältnis begründet.

Bei einem Wechsel im Konzern sieht § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG zwar vor, dass die alten Abfertigungsregeln in Bezug auf die gesetzliche Abfertigung weiter gelten („Mitnahme“ der gesetzlichen Abfertigungsansprüche). Dies ändert aber nichts daran, dass das bisherige Dienstverhältnis iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 beendet wurde, sodass für anlässlich der Konzernversetzung freiwillig bezahlte Abfertigungsansprüche die begünstigte Besteuerung nach dieser Gesetzesbestimmung zusteht (VwGH 25.07.2018, Ro 2017/13/0006).

Dem Einwand des Finanzamtes, dass die im § 46 Abs. 3 BMSVG erster Satz vorgesehene Weitergeltung der Abfertigungsregeln eine ursprüngliche Geltung der früheren Vorschriften zur Voraussetzung hat, wird entgegengehalten, dass aufgrund des Nichtbestehens von Anwartschaften gegenüber BV-Kassen § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Anwendung gelangt. Dies hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.07.2018, Ro 2017/13/0006 auch bestätigt.

Da die Zahlung an den Bf. - als „severance payment“ bezeichnet –

- einerseits nicht dem BMSVG unterlag, da gem. § 46 Abs. 3 Z 2 BMSVG (Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz), die alten Abfertigungsregeln weiter gelten, wenn es zu einem Wechsel innerhalb eines Konzernes kommt und
- andererseits der Bf. in diesen Zeiträumen keine Anwartschaften gegenüber der BV-Kasse erworben hat (§ 67 Abs. 6 Z 7 EStG 1988),
- ist auf die im Lohnzettel angeführte als "severance payment" bezeichnete Zahlung in Höhe von € 89.448,74 netto der begünstigte Steuersatz in Höhe von 6% gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da das BFG hinsichtlich der Frage, ob die Zahlung an den Bf. nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 der begünstigten Besteuerung unterliegt, der Rechtsprechung des VwGH (25.07.2018, Ro 2017/13/0006) folgt.

Wien, am 30. Juni 2020