

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Audit Partner Austria Wirtschafts- prüfer GmbH, Wagramer Straße 19, 8. Stock, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 25. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer beträgt -4.626,00 Euro (Gutschrift). Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen zwei Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In einer **Erläuterung** zur elektronisch am 23.11.2018 eingereichten **Einkommensteuererklärung** gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin (Bf) folgendes bekannt:

Die Bf sei von 11.9.2000 bis 30.6.2017 bei der ***1*** beschäftigt gewesen. Im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses sei eine Abfertigung von 42.000 Euro vereinbart worden. Der Betrag der mit festen Sätzen versteuerten Bezüge laut Lohnzettel setze sich aus der gesetzlichen Abfertigung und aus dem Viertel der laufenden Bezüge zusammen. Für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge habe der Dienstgeber jedoch eine falsche

Bemessungsgrundlage herangezogen, da infolge einer Krankheit ab Juli 2016 kein Entgeltanspruch bestanden habe. Gemäß LStR Rz 1088 müsste für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge eine monatliche Bemessungsgrundlage von 3.902,73 Euro (Durchschnitt April 2015 bis März 2016) herangezogen werden, wodurch sich für die freiwillige Abfertigung folgende Versteuerung ergebe:

11.708,20 (3.902,73 mal 12 durch 4) 6% Versteuerung gemäß § 67 Abs. 1 Z 1 EStG
30.291,80 Euro (42.000 abzgl. 11.708,20) Lohnsteuertarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG

Im Zuge der Veranlagung sei daher eine Korrektur vorzunehmen.

Über Ersuchen des Finanzamtes übermittelte der **Dienstgeber** die Gehaltskonten 2016 und 2017 sowie ein Schreiben vom Februar 2017 an die Bf über die Lösung des Dienstverhältnisses per 30.6.2017 samt Zusage einer gesetzlichen Abfertigung von 6 Monatsentgelten und einer freiwilligen Abfertigung von 42.000 Euro brutto.

Am **15.2.2019** erfolgte die Veranlagung zur **Einkommensteuer für 2017**.

Aufgrund einer Lohnzettelberichtigung erging im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer **Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 26.2.2019**. Dem Bescheid lagen u.a. folgende Lohnzetteldaten der ***1*** für 1.1. – 30.6.2017 zugrunde:

Bruttobezüge	104.741,48 Euro
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	35.304,13 Euro
steuerpflichtige Bezüge	58.570,71 Euro
Lohnsteuer mit festen Sätzen	2.118,25 Euro
Anrechenbare Lohnsteuer	26.077,61 Euro

Neben diesen Bezügen erhielt die Bf Krankengelder von der Wiener Gebietskrankenkasse für 2.1. – 3.2.2017. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses bezog die Bf Arbeitslosengeld.

In der gesonderten Begründung zum Einkommensteuerbescheid führte das Finanzamt aus:

Der Arbeitgeber habe den letzten vollen laufenden Bezug in Höhe von 3.999,61 Euro (Bezug 6/2017 lt. Lohnkonto) der Abfertigungsberechnung zugrunde gelegt. Laut LStR 2002 Rz 1088 sei für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 vorgesehen, dass die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen sei, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen seien, wenn innerhalb der letzten zwölf Monate u.a. infolge Krankheit geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt wurden.

Für die Bf seien für März bis Juni 2017 bereits wieder die vollen Bezüge angefallen, letztmalig somit im Juni 2017. Von diesem Zeitraum (Monat) aus zurückgehend seien die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate zu betrachten. Ein Ausscheiden von (möglicherweise immer wieder) dazwischenliegenden Lohnzahlungszeiträumen ohne bzw mit vermindertem Entgeltanspruch sei nicht vorgesehen. Das bedeute, dass im vorliegenden Fall die laufenden Bezüge von dieser Basis für die Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 heranzuziehen seien. Verwiesen werde auf UFS 22.3.2012, RV/1899-W/11.

In der **Beschwerde vom 25.4.2019** erläuterte der steuerliche Vertreter, die Bf sei von 11.9.2000 – 30.6.2017 bei der ***1*** beschäftigt gewesen. Im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses sei eine freiwillige Abfertigung von 42.000 Euro vereinbart worden.

Dem Jahreslohnzettel könne entnommen werden, dass die steuerfreien bzw mit festem Steuersatz versteuerten Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 bis 8 EStG vor Abzug der Sozialversicherung 35.304,13 Euro betragen würden. Dieser Betrag setze sich aus der gesetzlichen Abfertigung von 27.997,26 Euro und aus dem Viertel der laufenden Bezüge von 7.306,87 Euro zusammen. Für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge sei jedoch eine falsche Bemessungsgrundlage herangezogen worden, da infolge einer Krankheit ab Juli 2016 kein Entgeltanspruch bestanden habe.

Für die Anwendung der RZ 1088 LStR, 3. Satz, sei nicht ausschlaggebend, dass von März bis Juni 2017 wieder die vollen Bezüge ausbezahlt worden seien. Die angeführte Rechtsprechung UFS 22.3.2012, RV/1899-W/11, nehme nur Bezug auf Gehaltskürzungen und stehe somit in keinem Zusammenhang mit dem hier vorliegenden Krankheitsfall, der in den LStR beispielhaft angeführt werde.

Die Besteuerung der freiwilligen Abfertigung zu einem überwiegenden Teil mit dem laufenden Lohnsteuertarif stelle eine Sozialwidrigkeit und soziale Härte dar, da die Bf von Juli 2016 bis Februar 2017 nur Krankengeld erhalten habe, welches wesentlich geringer als ihr laufendes Entgelt gewesen sei. Es sei systematisch nicht nachvollziehbar, warum in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Zeitraum der Krankheit mitberücksichtigt werden solle.

Für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge sei daher eine Bemessungsgrundlage von 3.902,73 Euro (Durchschnitt 4/2015 – 3/2016) heranzuziehen, wodurch sich für die freiwillige Abfertigung folgende Versteuerung ergebe:

11.708,19 Euro – 6% Versteuerung gemäß § 67 Abs 6 Z 1 EStG
 30.155,97 Euro – Lohnsteuertarif gemäß § 67 Abs. 10 EStG
 42.000,00 Euro insgesamt

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 5.6.2019** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Seitens der Bf ins Treffen geführten Argumente bereits in der Begründung des angefochtenen

Bescheides gewürdigt worden seien. Der Monat Juni 2017 sei unstrittig der letzte Zeitraum mit einem laufenden Bezug und wäre als solcher auch iSd praeter-legem-Regelung in Rz 1088 der LStR maßgeblich für die zeitliche Lagerung des in § 67 Abs. 6 EStG genannten 12-Monate-Zeitraumes.

Der steuerliche Vertreter verwies im **Vorlageantrag vom 3.7.2019** auf die Beschwerdeausführungen und ergänzte:

In der Entscheidung UFS 22.3.2012, RV/1899-W/11, auf die sich das Finanzamt beziehe, gehe es um einen Fall, in dem der Steuerpflichtige in den letzten zwölf Monaten seines Dienstverhältnisses aufgrund von Gehaltskürzungen durch den Arbeitgeber unterschiedlich hohe Bezüge gehabt habe. Dieser Fall sei – wie auch in der Entscheidung ausdrücklich angeführt sei – in keinsten Weise mit den in Rz 1088 LStR angeführten Fällen (Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub) vergleichbar.

Im Fall der Bf sei es auf Grund eines Krankenstandes zu Entgeltkürzungen gekommen. Dieser Fall sei ausdrücklich in Rz 1088 LStR angeführt. Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht könne es für die korrekte Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG nur folgende Berechnungsvarianten geben:

1. Ermittlung des Viertels auf Basis der letzten 12 Monate mit **vollen** laufenden Bezügen:

Gehalt von März bis Juni 2017	15.998,44 Euro (monatlich 3.999,61 Euro)
Gehalt von August bis Dezember 2015	19.438,20 Euro (monatlich 3.887,64 Euro)
Gehalt von Jänner bis März 2016	11.844,03 Euro (monatlich 3.948,01 Euro)

2. Ermittlung des Viertels auf Basis der laufenden Bezüge für die letzten 12 Monate vor der Entgeltkürzung:

Gehalt von April bis Dezember 2015	34.988,76 Euro (monatlich 3.887,64 Euro)
Gehalt von Jänner bis März 2016	11.844,03 Euro (monatlich 3.948,01 Euro)

3. Ermittlung des Viertels auf Basis der steuerpflichtigen Bezüge der letzten 12 Monate:

Gehalt von März bis Juni 2017	15.998,44 Euro (monatlich 3.999,61 Euro)
Krankengeld von Juli 2016 bis Feb. 2017	12.563,68 Euro

Die Festsetzung der Einkommensteuer im angefochtenen Bescheid stelle eine sozial- und gleichheitswidrige Anwendung der Norm dar, zumal durch die Heranziehung der vom ehemaligen Arbeitgeber gewährten Bezüge der letzten 12 Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses aufgrund von Krankheit auch für den Arbeitgeber entgeltfreie Zeiten fallen.

Da das Krankengeld sehr wohl zu versteuern gewesen sei, habe sich die Krankheit letztlich mehrfach nachteilig für die Bf ausgewirkt.

Da es laut Recherchen noch keine höchstgerichtliche Judikatur gebe, müsse eine Revision zulässig sein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war von 11.9.2000 bis 30.6.2017 bei der ***1*** nichtselbständig beschäftigt. Im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses hat der Dienstgeber eine gesetzliche Abfertigung ausbezahlt sowie eine freiwillige Abfertigung in Höhe von 42.000 Euro gewährt.

Die Bf hat von 2.1. bis 3.2.2017 Krankengeld von der Gebietskrankenkasse bezogen. Auch im Jahr 2016 wurde Krankengeld für 10.4. bis 25.6.2016, 26.7. bis 26.9.2016 und 23.11. bis 31.12.2016 ausbezahlt. Infolge der Krankenstände erhielt die Bf seitens des Dienstgebers in den jeweiligen Monaten entsprechend verringerte bzw gar keine laufenden Bezüge.

Das Finanzamt berechnete die begünstigte Versteuerung der freiwilligen Abfertigung auf Basis der Bezüge des Zeitraumes Juli 2016 bis Juni 2017 in Höhe von insgesamt 19.198,14 Euro.

In den Jahren 2015, 2016 und 2017 sind laut Gehaltskonten folgende Brutto-Monatsbezüge zu verzeichnen:

	2015	2016	2017
Jänner	3887,64	3948,01	---
Februar	3887,64	3948,01	3199,70
März	3887,64	3948,01	3999,61
April	3887,64	2566,14	3999,61
Mai	3887,64	1783,04	3999,61
Juni	3887,64	329,00	3999,61
Juli	3887,64	---	---
August	3887,64	---	---
September	3887,64	---	---
Oktober	3887,64	---	---

November	3887,64	---	---
Dezember	3887,64	---	---
Summe	46651,68	16.522,21	19.198,14

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf der Aktenlage und ist unbestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 enthält zwecks steuerlicher Begünstigung von freiwilligen Abfertigungen und Abfindungen u.a. folgende Bestimmung (soweit im vorliegenden Fall von Relevanz):

„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.“*

Strittig ist nun die Berechnung des „Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate“.

Das Finanzamt erfasste unter Bezugnahme auf die LStR 2002 Rz 1088 die Bezüge der letzten 12 Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses, also die vom Dienstgeber ausbezahlten Bezüge des Zeitraumes Juli 2016 bis Juni 2017 von 19.198,14 Euro, dazu Zahlungen für Juni 2017 für Überstunden (617,76 Euro), Überstundenzuschläge (308,88 Euro) und Urlaubersatz (9.102,70 Euro). Damit sind in der Berechnung des Finanzamtes auch Monate mit gekürzten bzw gar keinen Bezügen enthalten.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien hingegen für die Viertelberechnung die laufenden Bezüge vor Beginn der Krankenstände heranzuziehen oder stattdessen die letzten zwölf vollen laufenden Bezüge bzw die letzten zwölf Bezüge inklusive des Krankengeldes.

Die Rz 1088 der LStR 2002 enthält folgende Auslegung für die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge iSd § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988:

„Hat das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und sind innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, ist die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen sind.“

Auch in der Literatur wird durchwegs diese Rechtsansicht zitiert, wonach offensichtlich wegen Krankheit oder anderen besonders berücksichtigungswürdigen Gründen gekürzte Bezüge nicht in die Berechnung einfließen sollen. Von *Lenneis* in *Jakom*, EStG 2020, § 67 Tz 22, wird in diesem Sinn deutlich ausgeführt: *„Die letzten zwölf vollen laufenden Bezüge sind dann maßgebend, wenn innerhalb der letzten zwölf Monate zB infolge Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, sofern das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert hat.“*

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Rechtsmeinung an, die insofern mit der Formulierung der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 („*ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate*“) in Einklang steht, als von einem laufenden Bezug keine Rede sein kann, wenn aufgrund von besonderen Umständen wie Krankenstand für einen ganzen Monat oder für einzelne Tage eines Monats kein Entgelt ausbezahlt wurde. Es werden daher im vorliegenden Fall als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuerbegünstigung die letzten zwölf **vollen** laufenden Bezüge herangezogen.

Soweit sich das Finanzamt auf die Entscheidung des UFS 22.3.2012, RV/1899-W/11, gestützt hat, ist darauf zu verweisen, dass dieser Entscheidung eine arbeitgeberveranlasste Gehaltskürzung zugrunde lag. Dieser Sachverhalt ist aber mit dem gänzlichen Entfall von Monatsbezügen bzw Kürzung von Monatsbezügen (Entfall der Entlohnung für einzelne Tage) wegen Krankheit der Dienstnehmerin nicht vergleichbar. Der zitierten Entscheidung lag ein Fall zugrunde, in dem Schwankungen in der Bezugshöhe, die nicht auf besonders berücksichtigungswürdigen Umständen beruhen, dadurch ausgeglichen werden, dass im Wege einer 12-Monatsbetrachtung für die begünstigte Besteuerung ein Durchschnittswert relevant ist.

Berechnung der letzten zwölf vollen laufenden Bezüge der Bf laut Lohnkonten:

Juni 2017	3999,61
Üstd. Zuschl. 50%	308,88
Üstd. Grundbezug	617,76
Ersatzleistg. Urlaub lfd	9102,70

Mai 2017	3999,61
April 2017	3999,61
März 2017	3999,61
März 2016	3948,01
Februar 2016	3948,01
Jänner 2016	3948,01
Dezember 2015	3887,64
November 2015	3887,64
Oktober 2015	3887,64
September 2015	3887,64
August 2015	3887,64
Gesamt	57.310,01
Viertel	14.327,50

Ein Viertel in Höhe von 14.327,50 Euro ist gemäß § 67 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 mit 6% zu versteuern, somit ergibt sich ein Steuerbetrag von 859,65 Euro. Der restliche Betrag der freiwilligen Abfertigung von 27.672,5 Euro (42.000 - 14.327,50) ist zum laufenden Tarif zu versteuern.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

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.

Im vorliegenden Fall ist die Revision zulässig, da iZm der begünstigten Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 fehlt.

Wien, am 28. Jänner 2021