

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Huber & Rosenthal Steuerberatung KG, Stadtplatz 56, 5280 Braunau/Inn, über die Beschwerde vom 9. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 17. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat mit dem am 17. Juli 2017 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit € 52.329,00 festgesetzt. Dabei wurde eine Zahlung in Höhe von € 110.000,00 für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 nach dem laufenden Tarif versteuert.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (in der Folge kurz Bf.) erhob mit Schreiben vom 9. August 2017 Beschwerde und stellte den Antrag, einen Teil der Abfindung als freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 Z 2 EStG mit 6 % und als Bezüge bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen nach § 67 Abs 6 lit f EStG zu versteuern. Die Höhe der Abfindung hänge von den Dienstjahren ab, dies würde für eine freiwillige Abfertigung sprechen. Der Bf. sei mit 50% Erwerbsminderung als begünstigter Behinderter eingestuft. Der

Dienstgeber habe keine Möglichkeit gehabt den Bf. zu kündigen oder zu einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses zu zwingen. Daher könne die Auszahlung der Abfindung für die vorzeitige Beendigung dieses Dienstverhältnisses als Bezug, der nach Beendigung im Rahmen von Sozialplänen anfällt, angesehen werden.

Mit der am 13. November 2017 abgefertigten Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH erfasse die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses sei (z.B. 2000/13/0028 v. 29.10.2003). Von einer „freiwilligen Abfertigung“ (Abfindung) im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 könne nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet werde, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstverhältnisses zu bewegen. Derartige Zahlungen würden unter die Bestimmungen des § 67 Abs. 10 EStG 1988 fallen.

Mit 29. Jänner 2018 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zu Entscheidung vorzulegen. Er führte aus, dass es sich bei der Entschädigung in der Höhe von € 76.000,00 um einen Ersatz für entgehende Einnahmen aus dem Dienstverhältnis handle, welcher gem. § 37 Abs. 2 EStG auf drei Jahre verteilt anzusetzen sei. Ein Betrag iHv € 26.580,00 sei als freiwillige Abfertigung zu klassifizieren, welche mit 6 % zu versteuern sei. Die restliche Abfertigung iHv 7.420,00 sei zum Tarif zu versteuern.

Mit Vorlagebericht vom 09. Februar 2018 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit ergänzendem Vorbringen vom 23.08.2022 wurde das Beschwerdebegehren insoweit eingeschränkt, als beantragt wurde die bezahlte Abfindung zur Gänze als eine Entschädigung für den Wegfall von Einnahmen gem. § 32 Abs. 1 Z 1 lit a EStG zu behandeln und auf 3 Jahre verteilt anzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Bruttobezüge des Bf. im Kalenderjahr 2015 auf € 48.048,20, monatlich € 4.004,02 belaufen hätten. In den Kalenderjahren 2017 bis 2021 habe der Bf. vom AMS bzw von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt insgesamt € 80.757,19, also durchschnittlich € 1.345,95 monatlich erhalten. Der monatliche Ausfall von Einnahmen betrage daher € 2.658,07. Das Dienstverhältnis habe am 29.2.2016 geendet, die Pension könne in Deutschland frühestens ab dem 66. Lebensjahr bezogen werden, das hieße im konkreten Fall am 1.7.2026 (= 124 Monate seit Dienstende). Der Gesamtausfall an Einnahmen betrage daher € 329.600,68.

Mit Telefax vom 05.09.2022 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Bf. hat seinen Hauptwohnsitz in ***Adr***.

Der Beschwerdeführer war 38 Jahr lang bei der ***AG***, Deutschland beschäftigt. Der Bf. ist mit 50% Erwerbsminderung als begünstigter Behinderter eingestuft. Mit Aufhebungsvertrag vom 11.11.2015 wurde das Arbeitsverhältnis einvernehmlich mit 29.02.2016 beendet. Vom 06.11.2015 bis zum 29.02.2016 war der Bf. unter Fortzahlung des vertraglich vereinbarten Entgelts freigestellt.

Der Aufhebungsvertrag enthält zur Entschädigung des Bf. folgende Regelung:

...

„Der Mitarbeiter erhält anlässlich der Beendigung des Anstellungsverhältnisses wegen Verlustes des Arbeitsplatzes eine Abfindung in Höhe von brutto € 110.000.

...

Die Abfindung wird fällig am letzten Tag des Arbeitsverhältnisses. Voraussetzung für die Auszahlung ist, dass das Anstellungsverhältnis aufgrund dieses Aufhebungsvertrages zum oben genannten Zeitpunkt endet.“

Die Zahlung wurde geleistet, um den Bf. zur (vorzeitigen) Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen (Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume) und stellt einen Ersatz für entgehende Einnahmen dar. Die Initiative für die Beendigung des Dienstverhältnisses ging vom Dienstgeber aus.

Der Bf. bezog in der Folge (ab 03/2016) Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe und wurde vom AMS als „unvermittelbar“ eingestuft.

2. Beweiswürdigung

Lt. Sachverhalt war der Bf. (geb. ***Datum***) 38 Jahre beim Arbeitgeber beschäftigt. Mit dem Aufhebungsvertrag wurde das Anstellungsverhältnis im gegenseitigen Einvernehmen beendet.

Der Bf. wurde mit Wirkung vom 06.11.2015 bis zum Ende des Anstellungsverhältnisses unter Fortzahlung des vertraglich vereinbarten Entgelts freigestellt. Zusätzlich wurde eine Abfindungszahlung von € 110.000,- vereinbart.

In Anbetracht der Dauer des Dienstverhältnisses und des Alters des Arbeitnehmers ist es naheliegend, dass die Abfindungszahlung nur deshalb gezahlt wurde, um den Arbeitnehmer zu einer einvernehmlichen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu bewegen und von einer Kündigungsschutzklage im Vorhinein Abstand zu nehmen. Dies kommt auch in der Abfindungsvereinbarung deutlich zum Ausdruck, wo es heißt:

„Voraussetzung für die Auszahlung ist, dass das Anstellungsverhältnis aufgrund dieses Aufhebungsvertrages zum oben genannten Zeitpunkt endet.“

Auch der steuerliche Vertreter führt in der Beschwerde wie folgt aus:

„Es lag bereits eine 50%ige Behinderung vor und sein Arbeitgeber hätte angesichts der Kündigungsschutzbestimmungen für Behinderte das Dienstverhältnis einseitig nicht beenden können.“

Nach § 1 Abs. 1 dKSchG (deutsches Kündigungsschutzgesetz) ist die Kündigung des Arbeitsverhältnisses gegenüber einem Arbeitnehmer, dessen Arbeitsverhältnis in demselben Betrieb oder Unternehmen ohne Unterbrechung länger als sechs Monate bestanden hat, rechtsunwirksam, wenn sie sozial ungerechtfertigt ist. Das dKSchG zielt von seiner gesetzgeberischen Intention auf den Bestandsschutz des Arbeitsverhältnisses ab und beschränkt die im deutschen Zivilrecht grundsätzlich bestehende Kündigungsfreiheit von Verträgen mit einer längeren Laufzeit („Dauerschuldverhältnissen“) zugunsten des Arbeitnehmers bei der Beendigung von Arbeitsverhältnissen auf sozial gerechtfertigte Kündigungen.

Nachdem das dKSchG auf den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abzielt und beim gegebenen Sachverhalt, der Größe des Arbeitgebers und der 50%igen Erwerbsminderung des Bf. eine Möglichkeit der sozial gerechtfertigten Kündigung durch den Arbeitgeber auszuschließen ist, entspricht die Abfindungszahlung tatbestandsmäßig einer Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für zukünftige Lohnzahlungszeiträume. Die Zahlung wurde geleistet, um den Arbeitnehmer zur (vorzeitigen) Auflösung des Dienstvertrages zu bewegen.

Im Übrigen ergeben sich die unter Punkt 1 angeführten Sachverhaltsfeststellungen aus den aktenkundigen Unterlagen. Unstrittig ist, dass die Initiative für die Beendigung des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber ausgegangen ist.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bf. im Streitjahr 2016 gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland als Grenzgänger, der seinen Wohnsitz in Österreich und seinen Arbeitsplatz in Deutschland jeweils in Grenznähe hatte, mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich zu besteuern war; die im Streitjahr 2016 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren im Veranlagungswege zu erfassen, da im gegenständlichen Fall keine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 vorlag (vgl. Jakom, EStG¹⁵, § 25 Rz 2).

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis gehören unbestritten gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, weil es zur Herstellung des Zusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt, dass die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035 mit weiteren Nachweisen).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) wurden die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG und § 67 Abs. 8 lit. b EStG im Hinblick auf die Vermeidung von steuerlichen Begünstigungen für „Golden Handshakes“ geändert. Auszug aus den EB: *„Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 sieht vor, die steuerliche Begünstigung für „Golden Handshakes“ abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten. Dementsprechend sollen die Regelungen betreffend freiwilliger Abfertigungen (§ 67 Abs. 6), Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a) und Kündigungsentschädigungen und andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b) geändert werden.“*

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2014 (BBG 2014) wurde klargestellt, dass Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume nicht gem. § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern sind. Auszug aus den EB: *„Die Änderungen dienen der Klarstellung, dass Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume nicht unter § 67 Abs. 6 zu subsumieren sind. Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 umgesetzten Änderungen sollen damit im Wortlaut verdeutlicht werden.“*

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 28.02.2014 erfolgen, sind steuerlich weder nach § 67 Abs. 8 noch nach Abs. 6 EStG 1988 begünstigt, sondern gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats zu besteuern.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 22.08.2022 wurde beantragt, die Abfindungszahlung gem. § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt anzusetzen.

§ 67 EStG 1988 hat die lohnsteuerliche Behandlung sonstiger Bezüge zum Inhalt. Abschließend gibt er die steuerliche Behandlung sonstiger Bezüge aber nur insoweit vor, als diese nicht in eine Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen sind (vgl. § 41 Abs. 4 und § 67 Abs. 9 und 11 EStG 1988). Sind sonstige Bezüge in eine Einkommensteuerveranlagung einzubeziehen, dann regeln insoweit erst die für die Veranlagung geltenden Vorschriften abschließend die steuerliche Behandlung der sonstigen Bezüge. Lässt eine bei der Veranlagung anzuwendende Bestimmung wie § 37 EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung eine Begünstigung sonstiger Bezüge zu, so ist sie, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, zu gewähren (vgl. dazu grundsätzlich das zum EStG 1972 ergangene hg. Erkenntnis vom 6. März 1984, 83/14/0140; VwGH 25.04.2013, 2010/15/0158).

Gem. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind über Antrag unter anderem Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

§ 37 Abs. 7 EStG 1988 schließt die Dreijahresverteilung zudem aus, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen oder zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG versteuert werden, was gegenständlich, wie oben ausgeführt, nicht der Fall ist.

Unter § 32 Abs 1 Z 1 lit a EStG fallen Entschädigungen die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen.

Wie vom VwGH bereits entschieden (vgl. VwGH 15. 1. 1986, 85/13/0109), kommt einer Abfindungszahlung des Arbeitgebers, weil er seine Weiterbeschäftigungszusage nicht einhielt, als begünstigte Entschädigung im Sinne dieser Bestimmung in Betracht.

Nichts Anderes kann im gegenständlichen Beschwerdefall gelten, wenn man berücksichtigt, dass der Bf. einseitig vom Dienstgeber nicht gekündigt hätte werden können.

Voraussetzung ist weiters, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Dienstnehmer ausgegangen sein darf. Nicht erforderlich ist hingegen, dass der Einnahmenausfall gegen den Willen des Entschädigten erfolgte, wobei es auch nicht schädlich ist, wenn der „Schädiger“ (ehemaliger Arbeitgeber) mit dem „Geschädigten“ (ehemaligen Arbeitnehmer) eine Vereinbarung über die Abgeltung trifft.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Entschädigung iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher im gegenständlichen Fall erfüllt.

Begünstigt ist die Abfindung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 aber nur dann, wenn die Entschädigung für einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren gewährt wird. Zweck der Begünstigung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Progressionsmilderung beim

zusammengeballten Anfall von Einkünften, die sonst verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären (VwGH 16.3.1994, 93/13/0086).

Der Bf. war im Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses 55 Jahre alt. Das gesetzliche Pensionsantrittsalter ist in Deutschland 65 Jahre. Die Entschädigung wurde somit für einen Zeitraum von mehr als 7 Jahren gewährt.

Das Bundesfinanzgericht teilt daher die Ansicht des Beschwerdeführers, dass die Abfindungszahlung in Höhe von 110.000,00 € als Ersatz für entgehende Einnahmen aus einem Dienstverhältnis auf drei Jahre verteilt zu besteuern ist.

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.

Die Rechtsfrage ist durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig.

Linz, am 28. September 2022