

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden des Bf., vertreten durch die Dkfm. Erwin Baldauf und Mag. Reinhard Eberle Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, vom 30. Juni 2010, 4. Oktober 2011, 30. Oktober 2012, 6. Februar 2014 und 26. September 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 25. Juni 2010, 29. September 2011, 19. Oktober 2012, 28. Jänner 2014 und 17. September 2014 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2009: 37.727,42 €; Einkommensteuer 2009 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 723,48 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige bezieht seit dem 1. Jänner 2009 Pensionseinkünfte. Daneben erhält er von seinem ehemaligen Arbeitgeber A-GmbH Vergütungen für Dienstleistungen, die ebenfalls als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern sind. Mit der am 2. Juni 2010 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 erklärte er Vergütungen für Dienstleistungen von 5.858,42 €, für die er den Halftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 beanspruchte (KZ 423 der Einkommensteuererklärung).

Im Zuge der Veranlagung stellte das Finanzamt fest, dass der Abgabepflichtige von seinem ehemaligen Arbeitgeber A-GmbH neben den als sonstige Bezüge zu erfassenden Vergütungen für Dienstleistungen, wofür Patente vorlägen, auch laufende Bezüge („Sachbezug Krankenversicherung“) erhalte. Diese hätten im Jahr 2009 408,00 € brutto betragen (32,86 € in den Monaten Jänner bis August bzw. 36,28 € in den Monaten September bis Dezember). Die Vergütungen für Dienstleistungen seien vom ehemaligen Arbeitgeber im Ausmaß von 133,08 € gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6 %, darüber hinaus nach dem Lohnsteuertarif versteuert worden.

Am 25. Juni 2010 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009, mit dem der Hälfte Steuersatz für die Dienstleistungsvergütungen nicht anerkannt wurde. Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 stehe für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden, keine Progressionsermäßigung zu.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 30. Juni 2010 fristgerecht „Berufung“, mit der eine erklärungskonforme Veranlagung beantragt wurde. Er habe im Jahr 2009 Beträge für eine Dienstleistung erhalten, für die der ehemalige Dienstgeber die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 mangels eines Dienstverhältnisses nicht mehr anwenden können. Sei eine Dienstleistungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen seien, könne beim Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Dienstleistungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorlägen. Dem Abgabepflichtigen stehe diese begünstigte Besteuerung daher zu.

Am 29. September 2011 erließ das Finanzamt eine abweisende „Berufungsvorentscheidung“, mit der überdies ein weiterer Lohnzettel des ehemaligen Arbeitgebers A-GmbH (betreffend eine Erfolgsprämie über 1.214 € brutto) erfasst wurde. Der Abgabepflichtige habe - nach Rücksprache beim ehemaligen Arbeitgeber - im Jahr 2009 von diesem nicht nur Zahlungen für Dienstleistungen, sondern auch einen Sachbezug für eine Personenversicherung erhalten. Dieser Sachbezug sei als laufender Bezug abzurechnen, weshalb die Besteuerung der Dienstleistungsvergütung entsprechend der Bestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 erfolge. Die beantragte Versteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung sei nur anwendbar, wenn die auszahlende Stelle die Dienstleistung zur Gänze nach dem Tarif versteuern müsse (§ 67 Abs. 10 EStG 1988). Dem „Berufungsbegehren“ könne daher nicht entsprochen werden.

Am 4. Oktober 2011 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „Berufung“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Auffassung des Finanzamtes, dass der Arbeitgeber die steuerliche Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 bereits angewendet habe, sei unrichtig. Der Abgabepflichtige sei seit dem Jahr 2008

in Pension und habe daher keinen Arbeitgeber mehr. Neben den Pensionseinkünften beziehe er aber von seinem ehemaligen Dienstgeber A-GmbH noch Einkünfte aus Dienstbefindungen. Dieser Dienstgeber zahle seinen ehemaligen Angestellten einen monatlichen Krankenversicherungsbeitrag an die Versicherungsanstalt in Höhe von 32,86 €. Diesen Betrag verrechne die A-GmbH über ihre Lohnverrechnung als laufenden Sachbezug, so als würde es sich beim Abgabepflichtigen noch immer um einen angestellten Dienstnehmer handeln.

Bei der Auszahlung der Dienstbefindungsprämie nehme nun der ehemalige Arbeitgeber diesen so genannten Sachbezug als laufenden Bezug her, ermittle das um 15 % erhöhte steuerfreie Sechstel und berechne davon die begünstigte Einkommensteuer der Dienstbefindungsprämie. Dies habe natürlich zur Folge, dass die Dienstbefindungsprämie praktisch zum vollen Steuersatz besteuert werde.

§ 67 Abs. 7 EStG 1988 sei so auszulegen, dass diese Begünstigung nur bei aktiven Arbeitnehmern anzuwenden sei, nicht jedoch bei Pensionisten. Ebenfalls liege mit der Bezahlung der Versicherungsprämie kein laufender Bezug vor, es handle sich vielmehr um nachträgliche Einkünfte aus einem früheren Dienstverhältnis. Dies habe zur Folge, dass gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 der halbe Durchschnittssteuersatz für diese Dienstbefindungsprämie anzusetzen sei.

Mit Vorlagebericht vom 27. Februar 2015 legte das Finanzamt die verfahrensgegenständliche „Berufung“ vom 30. Juni 2010, die ab dem 1. Jänner 2014 als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit den am 15. April 2011, am 17. Oktober 2012, am 8. Oktober 2013 und am 12. September 2014 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2013 erklärte der Abgabepflichtige Vergütungen für Dienstbefindungen von 1.741,85 € (für das Jahr 2010), 3.295,67 € (für das Jahr 2011), 3.650,38 € (für das Jahr 2012) und 7.821,74 € (für das Jahr 2013), für die er wiederum den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 beanspruchte (KZ 423 der Einkommensteuererklärungen).

Am 29. September 2011, am 19. Oktober 2012, am 28. Jänner 2014 und am 17. September 2014 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013, mit denen der Hälftesteuersatz für die Dienstbefindungsvergütungen nicht anerkannt wurde, weil vom ehemaligen Arbeitgeber A-GmbH die laufende Lohnabrechnung dafür unter Berücksichtigung der steuerlichen Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 erfolgt sei.

Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 4. Oktober 2011, am 30. Oktober 2012, am 6. Februar 2014 und am 26. September 2014 fristgerecht Beschwerden („Berufungen“), mit denen erklärungs-gemäße Veranlagungen beantragt wurden. Zur Begründung wiederholte er sein Vorbringen lt. Vorlageantrag vom 4. Oktober 2011 (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009).

Am 27. Februar 2015 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013. Der Abgabepflichtige erhalte neben seinen Pensionseinkünften noch laufende Bezüge von seinem ehemaligen Arbeitgeber A-GmbH in Form von monatlichen Krankenversicherungsbeiträgen. Zudem erhalte er Vergütungen für Dienstleistungen. Die von der A-GmbH monatlich einbezahlten Krankenversicherungsbeiträge stellten einen geldwerten Vorteil und damit eine Firmenpension dar. Folglich könne der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen. Da die Prämien für die Dienstleistungen gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 zu versteuern seien, seien die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Am 9. März 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden vom 4. Oktober 2011, vom 30. Oktober 2012, vom 6. Februar 2014 und vom 26. September 2014 durch das Bundesfinanzgericht. Er ergänzte, dass es grundsätzlich darum gehe, ob einem pensionierten Angestellten für seine patentrechtlich geschützten Erfindungen der halbe Steuersatz für die vom ehemaligen Dienstgeber bezahlten Entgelte zustehe oder nicht. Dabei gehe es um den Begriff der „*laufenden Einkünfte*“. Der Dienstgeber bezahle im Rahmen seiner sozialen Verpflichtungen eine Gruppenkrankenversicherung auch an seine ausgeschiedenen Dienstnehmer weiter. Das Finanzamt beurteile diese Zahlungen an die Versicherungsanstalt (ca. 32,00 € pro Dienstnehmer und Monat) als „*laufende Einkünfte*“ und berechne dann die Steuer für die Dienstleistungen gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988. Wegen der geringen Höhe dieser „*laufenden Einkünfte*“ würden diese Entgelte für die Erfindungen damit praktisch steuerlich nicht begünstigt werden.

Im Zuge von GPLA-Prüfungen sei der Begriff der „*laufenden Einkünfte*“ bereits einmal relevant geworden. So könnten nach Ansicht der Prüfer Sonderzahlungen, also der 13. und 14. Bezug, nicht in die freiwilligen Abfertigungen gemäß § 67 EStG 1988 eingerechnet werden, weil es sich dabei nicht um laufende Bezüge handle. Bei den zu verrechnenden Krankenversicherungsbeiträgen handle es sich ebenfalls nicht um laufende Bezüge, sondern um Vorteile aus einem ehemaligen Dienstverhältnis. Unter laufenden Bezügen seien Bezüge während des Bestandes eines aufrechten Dienstverhältnisses zu verstehen. Wenn aber keine laufenden Bezüge vorhanden seien, dann stehe dem Abgabepflichtigen die Erfinderbegünstigung gemäß § 38 EStG 1988 zu.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis Ende 2008 Angestellter der A-GmbH, seit dem 1. Jänner 2009 bezieht er Pensionseinkünfte. Daneben erhält er von seinem ehemaligen Arbeitgeber einmal jährlich Vergütungen für patentrechtlich geschützte Dienstleistungen, die ebenfalls als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern sind. Die als sonstige Bezüge zu versteuernden Vergütungen für Dienstleistungen beliefen sich in den Streitjahren auf brutto 5.858,42 € (im Jahr 2009), 1.882,79 € (im Jahr 2010), 3.843,05 € (im Jahr 2011), 3.295,67 € (im Jahr 2012) und 7.439,00 € (im Jahr 2013). Die Vergütungen für Dienstleistungen wurden vom ehemaligen Arbeitgeber gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988

(teilweise) mit dem festen Steuersatz von 6 %, darüber hinaus nach dem Lohnsteuertarif versteuert. Solcherart wurden Vergütungen von 133,08 € (im Jahr 2009), 140,94 € (im Jahr 2010), 147,02 € (im Jahr 2011), 152,17 € (im Jahr 2012) und 160,86 € (im Jahr 2013) dem festen Steuersatz unterzogen.

Im Rahmen ihrer sozialen Verpflichtungen übernimmt die A-GmbH die Bezahlung einer Gruppenkrankenversicherung auch für ihre aus dem Unternehmen ausgeschiedenen Dienstnehmer. So bezahlte die A-GmbH für den Bf. auch nach seiner Pensionierung einen monatlichen Krankenversicherungsbeitrag an die Versicherungsanstalt, der sich im Jahr 2009 auf monatlich 32,86 € (in den Monaten Jänner bis August) bzw. 36,28 € (in den Monaten September bis Dezember) belief und in den Folgejahren geringfügig erhöhte. Die A-GmbH übernahm solcherart für den Bf. Krankenversicherungsbeiträge von 408,00 € (im Jahr 2009), 444,92 € (im Jahr 2010), 471,51 € (im Jahr 2011), 506,88 € (im Jahr 2012) und 543,60 € (im Jahr 2013), die in der Lohnverrechnung des ehemaligen Arbeitgebers als laufende Bezüge (Sachbezüge) erfasst und nach dem Lohnsteuertarif versteuert wurden.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus der Aktenlage, insbesondere aus den vorliegenden Lohnzetteln der A-GmbH. Streit besteht nun darüber, ob die Vergütungen für Dienstbefindungen einer Besteuerung gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 zu unterziehen sind. Diesbezüglich steht die belangte Behörde auf dem Standpunkt, dass der ehemalige Arbeitgeber nicht nur diese als sonstige Bezüge zu versteuernden Dienstbefindungsvergütungen ausbezahlt, sondern darüber hinaus auch die Bezahlung von Krankenversicherungsbeiträgen übernommen hat, wodurch dem Bf. (wenngleich in geringem Ausmaß) auch laufende Bezüge (Sachbezüge) zugeflossen seien.

Daraus ergebe sich die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 7 EStG 1988, weshalb eine Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 für die (dem Lohnsteuertarif unterliegenden) Vergütungen für Dienstbefindungen nicht zustehe (§ 37 Abs. 7 EStG 1988).

Demgegenüber sei § 67 Abs. 7 EStG 1988 nach Ansicht des Bf. so auszulegen, dass diese Begünstigung nur bei aktiven Arbeitnehmern anzuwenden sei, nicht jedoch bei Pensionisten. Überdies stelle die Bezahlung der Krankenversicherungsbeiträge durch den ehemaligen Arbeitgeber keinen laufenden Bezug dar, es handle sich vielmehr um nachträgliche Einkünfte aus einem früheren Dienstverhältnis. Mangels laufender Bezüge sei § 67 Abs. 7 EStG 1988 im Streitfall nicht anwendbar, seine Vergütungen für Dienstbefindungen seien gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 zur Gänze nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern. Diesfalls sei aber für die Dienstbefindungsvergütungen der Halftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 38 EStG 1988 anzusetzen.

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2009 anzuwendenden Fassung des StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620,00 € übersteigen, 6 %. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das

Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100,00 € beträgt. Der Freibetrag von 620,00 € und die Freigrenze von 2.100,00 € sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2008 anzuwendenden Fassung der RK-Novelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige 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.

Gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2003 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 155/2002 sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge, mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 zweiter und dritter Satz ist anzuwenden.

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2001 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 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 gemäß Abs. 2.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38 EStG 1988) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu (§ 37 Abs. 7 EStG 1988).

Unter die Begünstigung des § 38 EStG 1988 fallen nur Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen, die - wie hier - nach patentrechtlichen Bestimmungen geschützt sind (Patenterteilung iSd Patentrechts). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist nur für den Erfinder selbst vorgesehen, wobei es unerheblich ist, ob der Erfinder auch Patentinhaber ist. Erfinder ist auch ein „Dienstfinder“, das ist ein Arbeitnehmer, der im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit eine Erfindung macht. Eine Erfindung des Dienstnehmers ist gemäß § 7 Abs. 3 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970, nur dann eine Dienstleistung, wenn sie ihrem Gegenstand nach in das Arbeitsgebiet des Unternehmens, in dem der Dienstnehmer tätig ist, fällt, und wenn

- entweder die Tätigkeit, die zu der Erfindung geführt hat, zu den dienstlichen Obliegenheiten des Dienstnehmers gehört oder
- wenn der Dienstnehmer die Anregung zu dieser Erfindung durch seine Tätigkeit in dem Unternehmen erhalten hat oder
- das Zustandekommen der Erfindung durch die Benützung der Erfahrungen oder Hilfsmittel des Unternehmens wesentlich erleichtert worden ist.

Werden Vergütungen für ein und dieselbe patentierte (patentierungsfähige) Diensterfindung durch mehrere Jahre hindurch gewährt, steht ein zusätzliches um 15 % erhöhtes Jahressechstel in jedem dieser Kalenderjahre zu. Dies entspricht § 8 Abs. 1 des Patentgesetzes, wonach dem Arbeitnehmer für die Überlassung einer von ihm gemachten Erfindung an den Arbeitgeber sowie für die Einräumung eines Benützungsrechtes hinsichtlich einer solchen Erfindung eine angemessene besondere Vergütung gebührt.

Vergütungen für Diensterfindungen sind somit bis zu einem bestimmten Grenzbetrag nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 mit 6 % zu versteuern. Für darüber hinausgehende Vergütungen steht der Hälftesteuersatz im Hinblick auf § 37 Abs. 7 EStG 1988 nicht zu, ausgenommen, wenn der Steuersatz von 6 % mangels laufender Bezüge überhaupt nicht zur Anwendung kommt (zB bei einem „*Diensterfinder*“ in Pension **ohne laufende Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis**). Wird kein laufender Bezug mehr ausbezahlt, ist auch das Jahressechstel gleich Null, sodass die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 nicht greifen kann. Ist somit eine Diensterfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung zB wegen Pensionierung oder Arbeitgeberwechsel keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann beim Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 für derartige Diensterfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen. Insoweit Vergütungen für Diensterfindungen nicht als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 7 EStG 1988, sondern als laufender Arbeitslohn zu behandeln sind (Überschreitung des um 15 % erhöhten Jahressechstels), kann der ermäßigte Steuersatz im Hinblick auf § 37 Abs. 7 EStG 1988 auch dann nicht gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für eine Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 vorliegen.

Dass die Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG 1988 - wie der Bf. vermeint - nur bei aktiven Arbeitnehmern anzuwenden sei, nicht jedoch bei Pensionisten, lässt sich dieser Gesetzesbestimmung nicht entnehmen, zumal Vergütungen für Diensterfindungen nicht nur während des aufrechten Dienstverhältnisses, sondern (vom ehemaligen Arbeitgeber) auch für die Zeit nach der Pensionierung bezahlt werden, solange im Verwertungszeitraum oder -zeitpunkt ein aufrechter Patentschutz besteht. Entscheidend ist vielmehr, ob bei einem „*Diensterfinder*“ in Pension von **demselben** (ehemaligen) Arbeitgeber neben den sonstigen Bezügen (Vergütungen für Diensterfindungen) auch laufende Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis ausbezahlt werden. Dies trifft auf den Streitfall zu.

Die A-GmbH übernimmt die Bezahlung einer Gruppenkrankenversicherung auch für ihre aus dem Unternehmen ausgeschiedenen Dienstnehmer. So bezahlte die A-GmbH als ehemaliger Arbeitgeber des Bf. auch für den Bf. nach seiner Pensionierung Krankenversicherungsbeiträge an die Versicherungsanstalt. Diese Krankenversicherungsbeiträge wurden monatlich geleistet, wobei im Jahr 2009 monatlich 32,86 € (in den Monaten Jänner bis August) bzw. 36,28 € (in den Monaten September bis Dezember) bezahlt wurden; dieser Betrag erhöhte sich in den Folgejahren geringfügig.

Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden. Bei der Abgrenzung des laufenden Bezuges vom sonstigen Bezug ist auf die Bindung zum Lohnzahlungszeitraum abzustellen. Laufende Bezüge sind Bezüge, die **für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume** (in der Regel für einen Monat) flüssig gemacht werden (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094). Sonstige Bezüge sind demgegenüber solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden.

Vom Bf. wird nicht in Abrede gestellt, dass die strittigen Krankenversicherungsbeiträge von der A-GmbH für den - monatlichen - Grundlohnzeitraum bezahlt wurden. Dies ist auch den vorgelegten Lohnkonten so zu entnehmen (siehe „*Sachbezug Versicherung*“). Als Vorteil aus dem Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt. Es können dies Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein. Zu solchen Vorteilen gehören auch Leistungen zu einer Versicherung, die dem Arbeitnehmer gehört (vgl. VwGH 30.4.2003, 99/13/0224; VwGH 14.3.1990, 89/13/0157). Es ist davon auszugehen, dass die Prämienzahlungen der A-GmbH aus der auch zu Gunsten des Bf. abgeschlossenen Gruppenkrankenversicherung bei diesem einen geldwerten Vorteil aus dem (früheren) Dienstverhältnis im Sinne des § 15 EStG 1988 darstellen, zumal der Bf. direkt als Begünstigter aus dem Versicherungsvertrag anzusehen ist. Laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988 sind als laufende Bezüge (diesfalls aus dem früheren Dienstverhältnis) zu berücksichtigen (vgl. zB Doralt, EStG¹⁴, § 67 Tz 21).

Für die steuerliche Beurteilung kann es - entgegen der Ansicht des Bf. - auch dahingestellt bleiben, ob die A-GmbH die Krankenversicherungsbeiträge während des aufrechten Dienstverhältnisses des Bf. oder - sodann als ehemaliger Arbeitgeber - auch nach der Pensionierung des Bf. (weiterhin) bezahlte. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder **früheren** Dienstverhältnis. Gemäß § 32 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der für die Streitjahre 2009 bis 2012 geltenden Stammfassung (bzw. § 32 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der für das Streitjahr 2013 geltenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Dazu gehören etwa (nachgezahlte) Bezüge, die erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließen, und Pensionszahlungen. Diese Klarstellung ergibt sich aber bereits aus § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹², § 32 Tz 82).

Zu den Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis gehört auch die nach Beendigung des Dienstverhältnisses vom ehemaligen Arbeitgeber (weiterhin) übernommene Bezahlung von Krankenversicherungsbeiträgen für den ausgeschiedenen Dienstnehmer (vgl. Doralt, EStG¹², § 25 Tz 18, zu einer nach Beendigung des Dienstverhältnisses beibehaltenen Dienstwohnung). Solche dem Bf. nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließenden Bezüge liegen auch im Streitfall vor. Dabei handelt es sich - wie bereits dargestellt - um laufend gewährte Sachbezüge gemäß § 15 EStG 1988, die als laufende Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis zu berücksichtigen sind. Die Ansicht des Bf., dass als laufende Bezüge nur Bezüge während eines aufrechten Dienstverhältnisses zu verstehen seien, ist verfehlt. Die Dienststerfindungsvergütungen, die neben diesen laufenden Sachbezügen vom ehemaligen Arbeitgeber ausbezahlt werden, sind daher gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 im Ausmaß eines um 15 % erhöhten Jahressechstels mit dem festen Satz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern. Für den nicht tarifbegünstigten Rest der Vergütung steht gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung keine Ermäßigung der Progression zu.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 ist insoweit abzuändern, als ein weiterer (im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigter) Lohnzettel des ehemaligen Arbeitgebers A-GmbH erfasst wird. Diesbezüglich wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 29. September 2011 verwiesen. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 ist dieser Beschwerdeverentscheidung zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses ist. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob die Prämienzahlungen des (ehemaligen) Arbeitgebers zur Gruppenkrankenversicherung beim Bf. einen geldwerten Vorteil (Sachbezug) aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 15 EStG 1988 darstellen, orientierte sich das Bundesfinanzgericht an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Im Übrigen ergibt sich bereits aus dem Gesetz (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988), dass diese - unbestritten - laufend gewährten Sachbezüge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind, unabhängig davon, ob sie aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis resultieren. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. Mai 2016