

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Profitax Steuerberatungs GmbH, Biberstraße 22, 1010 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 14. März 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Statt gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr (2010) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Arbeitslosengeld.

Mit 30. Juni 2010 wurde das Dienstverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Dienstgeberin (B.GmbH) aufgelöst und bezahlte die Dienstgeberin eine freiwillige Abfertigung in Höhe von € 40.782,00. Diese Abfertigung wurde gemeinsam mit den laufenden Bezügen zum Tarif versteuert.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) wurde vorgebracht, dass nach Kündigung durch die Dienstgeberin die Abfertigungsansprüche zum Tarif besteuert worden seien. Da das Ausmaß der Abfertigung jedoch aufgrund der Vordienstzeiten des Bf. im dänischen Konzern im begünstigungsfähigen Maß (Abfertigung alt) ausbezahlt worden sei, stehe dem Bf. auch der begünstigte Steuersatz zu.

In der Folge gab der Bf. sämtliche Dienstgeber von Juli 1992 bis Juni 2010 bekannt und teilte mit, dass in allen Dienstverträgen seit 1992 die Anrechnung der Vordienstzeiten innerhalb der Konzerngruppe vorgenommen worden sei.

Gemäß Rz. 146 Verrechnungspreisrichtlinien 2010 sei jener Großteil der Beendigungsentgelte, der durch die im Ausland erbrachten Arbeitsleistungen verdient worden seien, in Österreich von der Lohnbesteuerung freizustellen bzw. der Rest im Ausland zu besteuern. Dies sei jedoch aufgrund des erhöhten Verwaltungsaufwandes eines entsprechenden Verständigungsverfahrens mit dem ausländischen Finanzamt zu vermeiden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) wurde das Begehren des Bf. als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass beginnend mit März 2009 mit der Dienstgeberin ein Dienstvertrag abgeschlossen worden sei, wobei im Punkt 20 des diesbezüglichen Vertrages die Vordienstzeiten innerhalb der Konzerngruppe (somit Dienstbeginn Juli 1992) zur Anrechnung gekommen seien. Im Zuge des Austrittes kam es basierend auf diese vertragliche Gestaltung im Juni 2010 zur Abfertigungszahlung. Da der Bf. dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMVG) unterliege, seien die Abfertigungszahlungen, die aufgrund der vertraglichen Gestaltung vom März 2009 unter Vordienstzeiten berücksichtigt worden seien, nur nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 zu versteuern. Abfertigungszahlungen, die sich nicht auf eine bestimmte Tätigkeit bezögen, seien in dem Staat zu besteuern, in welchem der Mitarbeiter im Zeitpunkt des Zufließens ansässig sei.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** brachte der Bf. vor, dass die begünstigte Besteuerung der Abfertigung unter anderem abgelehnt worden sei, da sich die Abfertigung nicht auf eine bestimmte Tätigkeit beziehe. Dies sei keineswegs sachgerecht, da sich die Abfertigung sehr wohl auf die langjährige Auslandstätigkeit im Konzern beziehe.

Aus dem Dienstvertrag gehe ausdrücklich hervor, dass die ausländischen Vordienstzeiten im Konzern auf Abfertigungsansprüche anzurechnen seien.

In Dänemark sei ein mit der österreichischen Abfertigung alt vergleichbares System hinsichtlich der begünstigten Besteuerung von Abfertigungsansprüchen je nach Dienstjahren existent, sodass der Bf. mit jenen Steuerpflichtigen gleichzustellen sei, die in Österreich begünstigt besteuerte Abfertigungsansprüche ansammeln.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem **Unabhängigen Finanzsenat** (nunmehr: Bundesfinanzgericht) vor.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht (BFG) teilte der steuerliche Vertreter der ehemaligen Dienstgeberin des Bf. mit, dass die Voraussetzungen zur Anwendung des BMSVG nicht vorlägen, sodass im gegenständlichen Fall das System der Abfertigung alt zur Anwendung gelange.

Mit **Vorhalt vom 24. Februar 2015** brachte das Bundesfinanzgericht dem Bf. zur Kenntnis, dass die Abfertigung in Höhe von € 40.782,00 in einen inländischen und ausländischen Abfertigungsteil aufzusplitten sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 67 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 normiert:

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.
2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von drei Jahren ist ein Betrag bis zur Höhe von 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; fünf Jahren ist ein Betrag bis zur Höhe von 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; zehn Jahren ist ein Betrag bis zur Höhe von 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate; fünfzehn Jahren 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 Jahren 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 zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer 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 das sich nach Z 2 ergebende 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 zurück 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 Grenzen 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.

Gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 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.

Vorerst war strittig, ob die Abfertigung des Bf. begünstigt im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern ist und in weiterer Folge war die Frage zu klären, welcher Staat Besteuerung die Abfertigung aus unselbständiger Tätigkeit.

Zum ersten Themenbereich (begünstigte Besteuerung) hat das Gericht im weiteren Ermittlungsverfahren die Auskunft des steuerlichen Vertreters der ehemaligen Dienstgeberin erhalten, dass die Zahlungen an den Bf. nicht dem BMSVG unterlagen und der Bf. keine Anwartschaften gegenüber der BV-Kasse erworben hat. Damit ist die Abfertigung des Bf. mit 6 % zu versteuern.

Die zweite Frage ist im Zusammenhang mit dem DBA-Recht zu lösen. Gemäß Artikel 15 OECD Musterabkommen zählen Abfertigungen und Abfindungen, die einem Arbeitnehmer anlässlich des vorzeitigen Ausscheidens aus einem Dienstverhältnis gewährt werden, zu den Aktivbezügen. Für diese Zahlungen gilt grundsätzlich das Kausalitätsprinzip. Die vertragliche Abfertigung ist in jenem Staat der Besteuerung zu unterziehen, in dem die zugrunde liegenden Leistungen erbracht worden sind (Bendlinger/Walch, Internationaler Personaleinsatz in Frage und Antwort, Seite 77 ff.). Im vorliegenden Fall beträgt der gesamte Tätigkeitszeitraum des Bf. 215 Monate, wobei 53 Monate auf eine Tätigkeit in Österreich entfallen. Die Abfertigung in Höhe von € 40.782,00 ist daher in einen inländischen Anteil in Höhe von € 10.053,23 und einen ausländischen Anteil in Höhe von € 30.728,77 aufzusplitten. Der inländische Anteil in Höhe von € 10.053,23 ist mit festen Steuersätzen zu versteuern, sodass dem Beschwerdebegehren insoweit stattzugeben ist.

Eine Revision ist nicht zulässig, da die Entscheidung lediglich von der Klärung des Sachverhaltes, u.a. ob der Bf. dem BMSVG unterliegt, abhängig war und das Erkenntnis weder von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, noch eine VwGH-Rechtsprechung fehlt, noch eine uneinheitliche bisherige VwGH-Rechtsprechung vorliegt.

Ermittlung der steuerpflichtigen Bezüge (in Euro):

Brutto lt. Lohnzettel	92.948,17
§ 67 Abs. 1 und 2 lt. Lohnzettel	-11.976,84
Einbeh. SV-Beiträge lt. Lohnzettel	-269,36
sonst. steuerfreie Bezüge	-40.782,00
Steuerpflichtige Bezüge neu	39.919,97

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. April 2015