

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes X vom 18. November 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Kalenderjahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Haftungspflichtigen mit Bescheid vom 18. November 2003 insgesamt einen Betrag von € 725,42 an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Kalenderjahr 2003 zur Zahlung vor. Dieser Betrag resultierte aus der bisher nicht in die Lohnverrechnung aufgenommene Zahlung an einen (ehemaligen) Arbeitnehmer auf Grund eines Vergleiches in Rahmen eines Arbeitsgerichtsverfahrens.

In der rechtzeitig eingebrochenen Berufung führte die Haftungspflichtige aus, Gegenstand des Gerichtsverfahrens wären diverse behauptete Ansprüche eines Arbeitnehmers gewesen. Unter anderem wäre auch eine gesetzliche Abfertigung im Ausmaß von zumindest S 75.000,00 streitgegenständlich gewesen. Im Rahmen einer Verhandlung hätten sich die

Haftungspflichtige und der Kläger im Vergleichswege auf die Zahlung eines Abfertigungsbetrages in Höhe von S 60.000,00 geeinigt. Dem Vergleich läge lediglich eine Abfertigung zu Grunde, zumal die anderen eingeklagten Ansprüche nicht mehr strittig gewesen seien. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit undatierter Berufungsvorentscheidung, zugestellt am 12. Jänner 2004, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und die Abgabennachforderung auf € 1.290,70 erhöht. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Vergleichstext (Zahlung einer "freiwilligen Abgangentschädigung bzw. Abfertigung") und die Tatsache, dass mit dem gegenständlichen Vergleich sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem in Rede stehenden Beschäftigungsverhältnis abgegolten worden sind, eine Besteuerung des Vergleichsbetrages nach der Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht zulassen würden, da nicht eindeutig erkennbar sei, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf die Zahlung einer Abfertigung entfalle.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht an Sachverhalt fest, dass ein (ehemaliger) Arbeitnehmer die Haftungspflichtige beim Landesgericht X als Arbeits- und Sozialgericht auf Zahlung diverser behaupteter Ansprüche aus dem Dienstverhältnis klagte. Dieses Verfahren wurde durch Abschluss eines bedingten (und in der Folge nicht widerrufenen) Vergleiches in der Verhandlung vom TT.MM.JJJJ beendet. Die Vergleichsausfertigung hat folgenden Inhalt:

1.)	<i>Die beklagte Partei verpflichtet sich der klagenden Partei binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches zu Handen des Klagsvertreters an freiwilliger Abgangentschädigung bzw. Abfertigung den Betrag von brutto EUR 4.360,37 bei gleichzeitiger Kostenaufhebung zu bezahlen.</i>
2.)	<i>Mit diesem Vergleich sind sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus dem gegenständlichen Dienstverhältnis verglichen.</i>
3.)	<i>Dieser Vergleich wird rechtswirksam falls er nicht bis zum 10.4.2003 (Datum der Postaufgabe) schriftlich widerrufen wird.</i>

Aus der – erstmals im Berufungsverfahren von der Einschreiterin vollständig – vorgelegten Klagesschrift ergibt sich, dass folgende konkreten Forderungen auf Grund des laut Klage im Zeitraum Datum1 bis Datum2 aufrechten Dienstverhältnisses seitens des Arbeitnehmers erhoben wurden:

Lt. Pkt. 1.) der Klagserzählung auf Basis Grundlohn:

a)	Urlaubsentschädigung für 80 Arbeitstage (brutto)	S	39.406,36
b)	Abfertigung 3 Monatsentgelte (brutto)	S	52.500,00
c)	Provisionen (brutto)	S	113.507,39
d)	Aufwandersatz Handy	S	2.359,48
	Gesamtbruttobetrag	S	207.773,23

Weiters wurde in Pkt. 2.) der Klagserzählung Rechnungslegung darüber begeht, "welche für die klagende Partei entsprechend der dienstvertraglichen Vereinbarung provisionsbegründende Geschäfte" während der Zeit des Beschäftigungsverhältnisses bzw. zumindest während der letzten drei Jahre vor Beendigung des Dienstverhältnisses erwirtschaftet wurden. Die durchschnittlich monatlich bezogene Provision sei den Ansprüchen gemäß Pkt. 1.)a) und b) hinzuzurechnen. Es sei der klagenden Partei lediglich im Wege der begehrten Rechnungslegung möglich, die ihr zustehende monatliche Provision exakt zu ermitteln. Zumindest belaufe sich der monatliche Provisionsanteil niedrigst angesetzt auf brutto S 25.000,00. Somit ergebe sich ein Mindestbezug an Provisionen wie folgt:

Urlaubsentschädigung für 80 Arbeitstage (brutto)	S	90.909,00
Abfertigung 3 Monatsentgelte (brutto)	S	75.000,00
Entgeltsdifferenz 9.3. bis 30.6.1999 auch aus dem Titel der Kündigungsentschädigung	S	95.000,00
Gesamtbruttobetrag	S	260.909,00

Auf Grund dieser Darstellungen wurde (zusammenfasst) beantragt ein Urteil zu erlassen, in welchem dem Kläger die unter Pkt. 1.) genannten Beträge sowie Rechnungslegung und die unter Pkt. 2.) genannten Beträge jeweils samt Zinsen zugesprochen werden.

Nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz des Abs. 8 lit. a des § 67 EStG 1988 zu versteuern sind, gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer MV-Kasse besteht, sind sie

bis zu einem Betrag von 7.500 Euro mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; § 67 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall liegt unstrittig eine Zahlung auf Grund eines gerichtlichen Vergleiches vor, auf Grund dessen sich die Berufungswerberin verpflichtete, an einen ehemaligen Dienstnehmer insgesamt einen Betrag von € 4.360,37 zu bezahlen und wurde dieser Betrag auch bezahlt. Die Art der Besteuerung dieses Betrages ergibt sich aus dem zitierten Gesetzestext. Zu prüfen ist somit, ob dieser Betrag nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und nach Abzug eines Fünftels nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen ist, oder ob (zumindest für Teile dieses Betrages) eine Besteuerung als gesetzliche oder freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG 1988 in Frage kommt. Eine Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. a letzter Satz EStG 1988 scheidet jedenfalls aus, da der Vergleichsbetrag nicht für Zeiträume bezahlt wurde, für die eine Anwartschaft gegenüber einer MV-Kasse bestand.

Auch wenn sich die Rechtsprechung der Erkenntnisse VwGH 8.6.88, 87/13/0262 und 88/13/0036, auf eine Rechtslage lange vor der Novellierung des EStG 1988 durch das BGBl. I 2000/142 bezieht, sind die dort festgelegten Grundsätze insbesondere auch durch die Aufnahme der gesetzlichen und freiwilligen Abfertigung als auch im Rahmen eines Vergleiches begünstigt zu besteuernde Bezugsteile weiterhin anwendbar. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof ausgeführt, dass eine begünstigte Besteuerung nur dann möglich ist, wenn erkennbar ist, in welchem Ausmaß eine Vergleichssumme auf einen einer begünstigten Besteuerung zugänglichen Anspruch entfällt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen werden soll, während die übrigen Ansprüche strittig bleiben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise im Vergleich erklärt wird, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen werden soll. Im Erkenntnis VwGH 26.7.1995, 92/15/0104, wurde der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, weil die belangte Behörde die begünstigte Besteuerung einer in einem Gerichtsurteil zugesprochenen freiwilligen Abfertigung verweigert hat, obwohl die freiwillige Abfertigung bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbart wurde und die Höhe auf Grund des Urteilsspruches eindeutig festgestanden ist.

Im Erkenntnis VwGH 8.4.1986, 85/14/0162, wurde der Beschwerde keine Folge gegeben, da diese auf die Besteuerung eines Vergleichsbetrages als freiwillige Abfertigung gerichtet war, obwohl die Bezahlung einer freiwilligen Abfertigung während des aufrechten Dienstverhältnisses niemals vereinbart worden ist. Dazu führte der Gerichtshof aus, dass die Bezeichnung einer Zahlung im Vergleich als (freiwillige) Abfertigung nicht ausreicht, da es jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Arbeitgeber, der sich von seinem Arbeitnehmer

in Unfrieden trennt, diesem aus freien Stücken eines Abfertigung bezahlt, die er wegen der kurzen Dienstzeit nicht einmal nach der im Verhältnis zu den lohngestaltenden Vorschriften günstigeren Vertragsregelung zu zahlen hat. Die Zahlung müsse daher, unabhängig von deren Bezeichnung im Vergleich, nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich einer Abfertigung entsprechen. Eine Zahlung, die strittige Ansprüche aller Art abgilt, ist nicht für die Beendigung eines Dienstverhältnisses (wie etwa eine Abfertigung, Abfindung und Ähnliches) typisch, sondern schlechthin für die Bereinigung strittiger Ansprüche, was eine Besteuerung nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 nach sich ziehe.

Im Erkenntnis VwGH 23.4.2003, 2000/08/0045, hatte der Gerichtshof einen die Beitragspflicht einer Vergleichszahlung betreffenden Fall zu beurteilen und dazu ausgeführt, dass es in der Disposition der Vertragsparteien liege, ob im Vergleich die Leistung beitragsfreier Ansprüche vereinbart und auf die beitragspflichtigen Ansprüche verzichtet wird, wenn die strittigen Ansprüche zum Teil aus beitragspflichtigen, teils aus beitragsfreien Entgeltsbestandteilen bestehen, da sie durch keine Rechtsnorm verpflichtet sind, die Anerkennung der beitragspflichtigen und nicht der beitragsfreien Ansprüche zu vereinbaren. Eine Grenze finde diese Dispositionsbefugnis jedoch, wenn etwa ein höherer Betrag an beitragsfreien Ansprüchen verglichen wird, als gemessen an den Voraussetzungen des § 49 Abs. 3 ASVG tatsächlich zusteht. Weiters stellte der Gerichtshof eindeutig fest, dass es für eine Abgangentschädigung charakteristisch ist, dass sie dafür gewährt wird, dass ein Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis ausscheidet oder von einer weiteren Prozessführung betreffend Fortbestehen des Dienstverhältnisses Abstand nimmt. Davon könne aber keine Rede sein, wenn die Vertragsparteien die strittigen Ansprüche durch Vereinbarung eines als "Abgangentschädigung" bezeichneten Pauschalbetrages verglichen haben. Auch eine freiwillige Abfertigung liege keinesfalls vor, wenn vor Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung nicht vereinbart wurde, eine solche nach Kollektivvertrag oder Gesetz auch nicht gebührt und ein sachlicher Grund für die Zahlung einer Abfertigung nicht vorliegt. Soweit die Feststellung der Beitragsfreiheit hinsichtlich eines bestimmten Betrages nicht möglich ist, liegt im Zweifel jedenfalls beitragspflichtiges Entgelt vor.

Im vorliegenden Fall waren im arbeitsgerichtlichen Verfahren unterschiedliche Ansprüche – wie oben dargestellt - strittig. Seitens der Berufungswerberin wurde diesen Forderungen nach den Ausführungen in der Berufung wie folgt entgegen getreten:

Eine Urlaubsentschädigung stehe dem Kläger nicht zu, da ihm die Urlaubstage mittels einer schriftlichen Vereinbarung über seinen Wunsch ausbezahlt worden seien.

Provisionszahlungen stünden nicht zu, da laut Dienstvertrag Anspruch auf Provision nur bestehe, wenn der Kläger die gegenständliche Kaufsache "hineingebracht und wiederum verkauft" habe.

Eine Abfertigung stehe nicht zu, weil der Kläger selbst gekündigt habe, indem er auf eine Weisung des Geschäftsführers ausgesprochen habe, "dann eben nicht mehr zur Arbeit bereit" zu sein.

In der Berufung wird sodann weiters darauf hingewiesen, dass nach Abführung eines unfangreichen Verfahrens letztlich nur mehr die Frage des Zustehens einer Abfertigung offen geblieben sei. Genau diese Abfertigung wäre mit Schriftsatz vom TT.MM.JJJJ verglichen worden.

Zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes ersuchte die nunmehr entscheidende Rechtsmittelbehörde die Berufungswerberin mit Schreiben vom 16. März 2005 um Bekanntgabe, ob die Klage im Laufe des Verfahrens auf die Bezahlung einer Abfertigung eingeschränkt worden sei bzw. für den Fall, dass es zu keiner Einschränkung gekommen sei, um Vorlage entsprechender Beweismittel, aus welchen die Richtigkeit der Berufungsausführungen (dass nämlich sämtliche Forderungen mit Ausnahme der Abfertigung nicht mehr gegenständlich im eigentlichen Sinne gewesen seien) hervorgeht.

Mit Schreiben vom 31. März 2005 beantwortete die Berufungswerberin diesen Vorhalt, indem sie mitteilte, dass keine Einschränkung des Klagebegehrens erfolgt sei, führte allerdings wiederum aus, dass nur der Abfertigungsanspruch offen geblieben sei, während im Prozess "der Nachweis geführt" worden wäre, dass weder Urlaubstage noch Provisionen zu bezahlen gewesen wären. Trotz ausdrücklichem Ersuchen seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden keinerlei diesbezügliche Beweismittel vorgelegt oder angeboten.

Für die nunmehr entscheidende Rechtsmittelbehörde ist es daher nicht möglich, den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vergleichszahlung zu ergründen. Einerseits waren nämlich bis zum Ende des Verfahrens neben einer Abfertigungszahlung auch noch Provisionszahlungen, eine Urlaubsentschädigung und eine Vergütung für berufliche Telefonate vom privaten Handy strittig, beschränkte sich die Klage somit nicht auf den Anspruch auf eine Abfertigung. Andererseits wurde im Vergleich nicht ausdrücklich angeführt, welche dieser strittigen Ansprüche mit welchem Betrag abgegolten wurden, sondern in Pkt. 2.) des Vergleiches ausdrücklich auf die Abgeltung sämtlicher Ansprüche aus dem Dienstverhältnis hingewiesen. Dass darin unter Pkt. 1.) auch angeführt wurde, der Betrag von € 4.360,37 stelle eine "freiwillige Abgangentschädigung bzw. Abfertigung" dar, kann der Berufung jedenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da keinerlei Anhaltspunkte vorliegen, dass der Vergleichsbetrag seinem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt nach eine derartige Zahlung darstellt.

Dass gerade keine Abgangentschädigung im Vergleichsbetrag enthalten ist, ergibt sich schon daraus, dass im Prozess das Weiterbestehen des Dienstverhältnisses bzw. das Ausscheiden aus diesem oder der Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses gar nicht strittig war (vgl. das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2003, 2000/08/0045).

Aber auch für die Zahlung einer (gesetzlichen) Abfertigung im Vergleichswege liegen keine Indizien vor. Aus der Klage geht nämlich eindeutig hervor, dass auf Grund des monatlichen Brutto-Fix-Gehaltes in Höhe von S 15.000,00 und der Dauer des Dienstverhältnisses von mehr als fünf Jahren ein Abfertigungsanspruch von drei Monatgehältern, somit unter Berücksichtigung des 13. und 14. Bezuges von S 52.500,00, bestanden hätte. Unter Einrechnung der monatlichen Provisionszahlungen hätte sich dieser Anspruch noch (wesentlich) erhöht. In der Klage wurde der durchschnittliche monatliche Provisionsanteil, um welchen sich der Abfertigungsanspruch erhöhen würde, "niedrigst angesetzt" mit S 25.000,00 beziffert, sodass insgesamt ein Abfertigungsanspruch von S 127.500,00 (S 52.500,00 + S 75.000,00) – vorbehaltlich der geforderten Rechnungslegung - strittig war. Auch der Vertreter der Berufungswerberin gesteht in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2005 eindeutig zu, dass der Kläger im Falle des Obsiegens einen Anspruch von S 75.000,00, wenn nicht mehr, gehabt hätte. Wenn sich somit im Laufe des Verfahrens ergeben hätte, dass der Kläger Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung gehabt hätte (in diese Richtung deutet das Vorbringen in der Berufung, wonach der Richter darauf verwiesen hätte, "dass Unklarheiten maximal im Bereich der Auflösung des Rechtsverhältnisses bestünden"), wäre es wohl nicht zu einem Vergleich gekommen, durch den der Kläger auf zumindest Teile der ihm gebührenden Abfertigung verzichtet. Dies umso mehr, als bestehende gesetzliche Abfertigungsansprüche regelmäßig in vollem Umfang im Rahmen eines arbeitsgerichtlichen Prozesses zugesprochen werden und der Kläger wohl keinen Anlass gehabt hätte, der Beklagten in diesem Punkt entgegen zu kommen, wenn doch alle anderen Begehren ohne Erfolgssichten gewesen wären. Allein schon deshalb erscheint es als höchst zweifelhaft, dass tatsächlich ein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung bestanden hat bzw. sich das Bestehen eines derartigen Anspruches im Zuge des Verfahrens herauskristallisiert hat.

Letztlich ergibt sich auch aus der Textierung des Vergleiches selbst, dass die Bezeichnung des Zahlungsgrundes als "Abgangsentschädigung bzw. Abfertigung" wohl nur aus dem Grund gewählt wurde, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorteile zu lukrieren, da dieser Wortfolge das Wort "freiwillige" vorangesetzt wurde. Dazu steht einerseits fest, dass die Zahlung einer freiwilligen Abfertigung während des Dienstverhältnisses niemals zwischen der Berufungswerberin und dem nunmehr klagenden Dienstnehmer vereinbart wurde und nach der oben angeführten Rechtsprechung während eines arbeitsgerichtlichen Verfahrens steuerlich wirksam nicht vereinbart werden kann. Andererseits hätte die Hinzufügung des Wortes "freiwillig" keinen Sinn, wenn Gegenstand des Vergleiches tatsächlich eine gesetzliche Abfertigung gewesen wäre. Auch dieser Widerspruch spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates gegen die Darstellung, er wäre (ausschließlich) eine gesetzliche Abfertigung verglichen worden.

Zusammengefasst ergibt sich im vorliegenden Fall somit, dass aus der Vergleichsaufstellung nicht ersichtlich ist, welche eingeklagten Ansprüche tatsächlich mit welchem Betrag verglichen

wurden, da in diesem von einer "freiwilligen Abgangsentschädigung bzw. Abfertigung" die Rede ist, die niemals vereinbart und deshalb auch nicht streitgegenständlich war. Die im Zuge des Verwaltungsverfahrens aufgestellte Behauptung, es wäre in Wahrheit eine gesetzliche Abfertigung verglichen worden, weil einzig diese noch streitgegenständlich gewesen sei, wurde – trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 16. März 2005 – in keiner Weise belegt. Gegen diese Behauptung sprechen die oben dargestellten Überlegungen.

Wenn somit aber im gegenständlichen Fall eine undifferenzierte Vergleichssumme zur Auszahlung gelangte und der Abgabenbehörde keine Handhabe geboten wird, diese in einzelne Bezugsteile aufzuteilen, ist die gesamte Summe (in analoger Anwendung der im Erkenntnis VwGH 23.4.2003, 2000/08/0045, dargestellten Überlegungen) nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu besteuern. Die Berechnung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ist jedoch hinsichtlich der Lohnsteuer wie folgt zu berichtigen:

Vergleichssumme	€	4.360,47					
- SV-Beiträge lt. Prüfung	€	- 572,92					
	€	3.787,55					
- 1/5 (§ 67 Abs. 8 lit. a 2. Satz)	€	- 757,51					
	€	3.030,04					
- WK-Pauschale	€	- 11,00					
- SA-Pauschale	€	- 5,00					
	€	3.014,04	x	41%	=	€	1.235,76
Abzug lt. Tabelle						€	- 334,70
Lohnsteuer						€	901,06
Dienstgeberbeitrag	€	4.360,47	x	4,5%	=	€	196,22
Zuschlag zum DB	€	4.360,47	x	0,44%	=	€	19,19

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. April 2005