

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 04.03.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs vom 19.02.2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für 2010 mit 16.252,97 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde für das Jahr 2010 eine gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen in Folge dessen die belangte Behörde (FA) für das Jahr 2010 einen Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG über 18.603,77 € erließ. In der Begründung führt das FA aus, dass sowohl die gesetzliche als auch die freiwillige Abfertigung - in Summe 184.692,86 € - im Jahr 2010 auf das Verrechnungskonto "Löhne und Gehälter" als Verbindlichkeit gegenüber dem Geschäftsführer (Gf.) GesGf - verbucht und somit als zugeflossen zu betrachten seien, da GesGf - insbesondere als Beteiligter der GmbH - bereits zu diesem Zeitpunkt darüber habe verfügen können. Weiters sei die gesamte Abfertigung in der Lohnverrechnung berücksichtigt und auf dem Lohnkonto 2010 ausgewiesen worden. Da bereits zu diesem Zeitpunkt eine Versteuerung - insbesondere der freiwilligen Abfertigung - erfolgt sei, bestehe kein Zweifel am Zufluss der Abfertigung und damit am Zeitpunkt der Besteuerung.

Die steuerfreie Behandlung der gesetzlichen Abfertigung von 39.179,98 € wegen der Subsumption der laufenden Bezüge unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sei unzutreffend, da ein Abfertigung immer als Inlandsbezug zu behandeln und mit 6% zu versteuern sei. Die Vervielfachermethode sei hier nicht anzuwenden.

Bei der Besteuerung der gesamten freiwilligen Abfertigung von 145.512,88 € sei unzutreffend von anrechenbaren Vordienstzeiten von 25 Jahren ausgegangen worden,

die tatsächlich anrechenbaren Vordienstzeiten würden nur 20 Jahre umfassen, der entsprechende Überhang von 36.938,57 € sei daher gemäß § 67 Abs. 10 EStG nicht mit 6% sondern mit dem Tarif zu versteuern.

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde vom 4.3.2013 beantragte die Bf. den Anteil von € 37.207,54 der freiwilligen Abfertigung mangels Verfügbarkeit unbesteuert zu lassen. Begründend wird ausgeführt, dass sich erst im Rahmen der GPLA herausgestellt habe, dass GesGf lediglich 20 Jahre als Vordienstzeiten anzurechnen wären und ihm daher nur 5/12 statt 9/12 im Rahmen der freiwilligen Abfertigung zustünden. Der Differenzbetrag sei aber unzutreffend als zugeflossen behandelt worden. Ein Zufluss sei nur dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich - auch bei bloßer Gutschrift - darüber verfügen könne. Bei Gutschrift eines Betrages sei Voraussetzung, dass der Arbeitgeber zum Zeitpunkt der Gutschrift zahlungsfähig sei. Im Abfertigungszeitpunkt habe die Bf. nicht über ausreichend liquide Mittel verfügt um den gesamten Abfertigungsbetrag auszuzahlen. Da der Dienstnehmer (DN) GesGf auch gleichzeitig Geschäftsführer der Bf. gewesen sei, hatte er auch Handlungen zum Vorteil der Bf. zu setzen und verzichtete daher auf die sofortige Auszahlung, da diese nur im Wege einer Kreditfinanzierung möglich gewesen wäre. Am 31.12.2010 habe die Bf. ein negatives Eigenkapital von 136.737,76 € ausgewiesen und da auch die Eigenmittelquote nach § 23 UEG unter 8% und die Schuldentlastungsdauer nach § 24 URG über 15 Jahren gelegen sei, wäre ohne Abgabe einer Haftungserklärung und Rückstehungserklärung hinsichtlich Forderungen der Gesellschafter in Höhe von 222.380,92 € ein Sanierungsverfahren einzuleiten gewesen. Die Verschiebung der Auszahlung sei daher nicht auf Wunsch des Empfängers erfolgt, auch wenn er der Stundung ausdrücklich zugestimmt habe. Mit dieser Zustimmung habe er nur die Tatsache anerkannt, dass ein Zufluss mangels Mitteln vorläufig nicht möglich sei. Es sei vereinbart worden, die Fälligkeit der Abfertigung soweit nach hinten zu schieben, bis die Liquidität die Auszahlung zulasse und die URG Kennzahlen erreicht seien.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 2.5.2013 wendet sich die Bf. zusätzlich gegen die Besteuerung der gesetzlichen Abfertigung von 39.179,98 € mit 6% anstatt diese aufgrund der Anwendung der Vervielfachermethode steuerfrei zu belassen.

Die Bf. führt wörtlich aus: *"Die Zusage der Abfertigung an den Geschäftsführer erfolgte in der Generalversammlung durch die Gesellschafter. Die Umsetzung der Beschlüsse obliegt dem Geschäftsführer der Gesellschaft. Bei Beendigung des Dienstverhältnisses standen dem Geschäftsführer neben der Abfertigung auch Ansprüche auf geleistete Überstunden zu. In der Vergangenheit wurden Überstunden nicht immer ausbezahlt, sondern auch mittels Zeitausgleiches konsumiert. Aus diesem Grund war zum Zeitpunkt der Abfertigungszusage nicht damit zu rechnen, dass Überstunden und Abfertigung bei Ende des Dienstverhältnisses sofort fällig werden. Der Erlass des BMF vom 26. Jänner 2011 sieht unter Punkt 5 Auslandsentsendung, die vor dem 1.1.2011 begonnen haben und nach dem 31.12.2010 enden vor, dass nur jene Bezüge die bis zum 15.2.2011 bezahlt werden, steuerlich dem Vorjahr zuzuordnen"*

sind. Um eine Anwendung der Übergangsregelung und der damit verbundenen steuerlichen Schlechterstellung zu vermeiden, wurden vorrangig alle Überstunden ausbezahlt. Dies führte zu einem unplanbaren Liquiditätsengpass, der diesbezügliche Erlass wurde am 26.1.2011 veröffentlicht und sah eine Zahlungsfrist bis 15.2.2011 vor. Der Differenzbetrag von € 36.936,57 war durch die nachträgliche Einbringung des Einzelunternehmens im Jahr 2011 auszahlbar."

Mit weiterem ergänzenden Schriftsatz vom 28.6.2013 führte die Bf. betreffend die zwingende Anwendbarkeit der Vervielfachermethode und die daraus bedingte Steuerfreiheit der gesetzlichen Abfertigung aus, dass GesGf ausschließlich im Ausland tätig gewesen wäre (KZ 245 in den Jahren 2006 bis 2010 " Null"). Abfertigungen seien nachträgliche Vergütungen für aktive Dienstleistungen des DN. Gemäß dem Kausalitätsprinzip sei eine Abfertigung nur insoweit steuerpflichtig, als die Abfertigung auf einen Zeitraum entfalle, in dem der DN im Inland tätig gewesen wäre.

Zeitgleich wurde der **Beschwerdepunkt** der **Besteuerung des Überhangs** der freiwilligen Abfertigung in Höhe von 36.938,57 € zum Tarif zurückgezogen.

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt konnte aus dem Akteninhalt festgestellt werden:

GesGf war seit der Gründung der Bf. im November 2000 Dienstnehmer und 25% Gesellschafter der Bf.. Von Beginn seines Dienstverhältnisses an bezog er aus diesem entsprechend seiner Lohnzettel ausschließlich nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreie Einkünfte. Zum 31.12.2010 brachte er sein bis dahin bestehendes Einzelunternehmen in die Bf. ein. Zeitgleich übertrug ihm die andere Gesellschafterin ihre Geschäftsanteile wodurch GesGf Alleingesellschafter der Bf. wurde. Durch Überschreiten der 25%igen Beteiligungsgrenze endete zum 31.12.2010 das Dienstverhältnis zur Bf. und entstand daraus ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch im Betrag von 39.179,98 €.

Strittig ist nunmehr ausschließlich die Frage, ob die der Höhe nach unstrittige gesetzliche Abfertigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln ist oder nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit 6% zu versteuern ist.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 2005/161 lautete auszugsweise:

"Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

....."

Anders als die nunmehr geltende Nachfolgebestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF AbgÄG 2011 BGBI I 2001/76 verweist die hier anzuwendende Vorgängerbestimmung nicht auf laufende Bezüge sondern erfasst alle Einkünfte die ein Arbeitnehmer für eine begünstigte Auslandstätigkeit bezieht.

Gemäß § 23 Abs. 1 AngG gebührt einem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert hat.

Die Finanzverwaltung vertritt in LStR 2002, Rz 70 die Ansicht, dass sonstige Bezüge iSd. ua. § 67 Abs. 3 EStG 1988 immer als Inlandsbezüge zu behandeln sind, ausgenommen Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen sowie Vergleichssummen, die sich ausschließlich auf eine begünstigte Auslandstätigkeit beziehen.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist auch im öffentlichen Recht bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. § 6 ABGB verweist zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen (vgl. dazu Bydlinski in Rummel, ABGB I Rz 1 zu § 6). In diesem Sinne vertreten auch Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht 3, S. 101 f, 1996, die Auffassung, dass die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm bewirke und den dem Gesetz unterworfenen Organen die Disposition über das Verständnis möglichst zu entziehen sei. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter "korrigierender Auslegungsmethoden". Daher ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen (VwGH 23.02.2010, 2009/05/0080). Den Gesetzesmaterialien kommt bei der Auslegung keine selbständige normative Kraft zu (VwGH 03.04.2008, 2006/09/0056). Die Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (VwGH 18.03.1997, 96/08/0167; VwGH 17.10.2001, 99/13/0172).

Der Begriff "Einkünfte" wie er in § 2 Abs. 2 EStG 1988 (Gesamtbetrag der Einkünfte) determiniert wird, stellt eine Nettogröße dar und umfasst die Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle abzüglich der Betriebsausgaben oder Werbungskosten die mit diesen Einnahmen verbunden sind.

Unter „Einkünften, ... die Arbeitnehmer ... von ihren Arbeitgebern beziehen“ sind, wie sich aus dem Zusammenhang der Worte ergibt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, also Arbeitslohn aus einem bestehenden Dienstverhältnis iS des § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu verstehen. Die Steuerbefreiung **umfasst alle zum Arbeitslohn gehörenden Bezüge und Vorteile, aus welchem Rechtsgrund immer sie zufließen** (Fuchs in Hofstätter/Reichel EStG Kommentar, § 3 Tz 17/1 Allgemeines, lit. a)).

Aus dem Begriff „steuerfreie Einkünfte“ (VwGH 7.5.1979, 3513/78) ergibt sich, dass eine Anrechnung gem § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreier sonstiger Bezüge auf den Freibetrag bzw die Freigrenze des § 67 Abs. 1 EStG - mit dem allein ansonsten steuerpflichtige sonstige Bezüge begünstigt werden sollen - uE ebenso zu unterbleiben hat wie deren Anrechnung auf das Sechstel nach § 67 Abs 2. Eine derartige Anrechnung, wie sie die LStR 2002 unter RZ 70 vorsehen, würde nämlich die ohne jegliche Einschränkung normierte Steuerbefreiung der unter Z 10 fallenden Arbeitslohnanteile beim Anfall weiterer sonstiger Bezüge („Inlandsbezüge“) im Lauf des Kalenderjahres, wenn auch zeitlich verschoben, wieder zunichten machen (Fuchs in Hofstätter/Reichel EStG Kommentar, § 3 Tz 17/2) .

Entgegen den LStR wird bei Abfertigungen eine Aliquotierung (sofern unter einem auch steuerpflichtige Inlandsbezüge abgefertigt werden) vorzunehmen sein, weil auch die sonstigen Bezüge zu den Auslandsbezügen gehören (Doralt, EStG 1988, § 3 Tz 57/1).

Aus dem Gesetzeswortlaut ist daher nach Ansicht des Gerichtes nicht abzuleiten, dass Zahlungen mit welchen ausschließlich im Ausland erbrachte Arbeitsleistungen abgefertigt werden als Inlandsbezüge anzusehen wären. Vielmehr fallen entsprechend dem Gesetzeswortlaut alle Einkünfte die eine DN von seinem inländischen Dienstgeber im Zusammenhang mit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigten Tätigkeiten erhält unter die genannte Befreiungsbestimmung. Daher fallen auch gesetzliche Abfertigungen soweit sie für begünstigte Auslandstätigkeiten geleistet werden, in den Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und sind insoweit steuerfrei zu behandeln.

Da die geleistete Abfertigung im gegenständlichen Fall ausschließlich für begünstigte Auslandstätigkeit geleistet wurde und während der gesamten Tätigkeit des GesGf für die Bf. keine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden, fällt die gesamte gesetzliche Abfertigung unter die die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG.

Zulässigkeit einer 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. Soweit ersichtlich liegt zur Rechtsfrage der Anwendbarkeit von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2005/161 auf gesetzliche Abfertigungen keine Rechtsprechung des VwGH vor, weshalb eine Revision zuzulassen ist.

Wien, am 31. August 2017

