



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpentreuhand-GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41, vom 17. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. Jänner 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass dem Dienstnehmer T im Jänner 2007 eine Sonderzahlung in Höhe von 118.433 € ausbezahlt und abgabenrechtlich als freiwillige Abfertigung nach der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 behandelt wurde. Der Dienstnehmer unterlag seit Beginn des Dienstverhältnisses dem „Abfertigungssystem neu“ (Abfertigung nach dem BMSVG). Die Prüferin sowie das Finanzamt vertraten daher die Ansicht, dass diese Zahlung zum vollen Lohnsteuertarif abzurechnen sei und in die Beitragsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sei, da die Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen nur für Zeiträume gelte, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen. Mit den angefochtenen Bescheiden wurden daher die auf diese Zahlung entfallende und noch

nicht entrichtete Lohnsteuer sowie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde erklärt, dass diese Nachzahlungen zu Unrecht erfolgt seien, und dies sinngemäß folgendermaßen begründet: Die Berufungswerberin vertrete die Ansicht, dass die im Prüfungsbericht getroffene Aussage, dass § 67 Abs. 6 EStG für Dienstverhältnisse, die nach dem 31.12.2002 begonnen wurden, generell nicht mehr gelte und freiwillige Abfertigungen nach solchen Dienstverhältnissen auch den Lohnnebenkosten zu unterwerfen seien, nicht richtig sei. Der Gesetzeswortlaut des § 67 Abs. 6 EStG sehe eine begünstigte Besteuerung für beendigungskausale Zahlungen vor. Nach dem ersten Satz dieser Regelung seien solche Bezüge dem 6%igen Steuersatz zu unterziehen, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen. Die folgenden Sätze regeln, inwieweit freiwillige Abfertigungen noch darüber hinaus begünstigt besteuert werden könnten sowie weitere Modalitäten der Steuerbegünstigung. Schließlich werde im letzten Satz der Regelung bestimmt, dass die vorstehenden Bestimmungen zur freiwilligen Abfertigung nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.

Bezüglich der Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG für Mitarbeiter, die unter das BMVG fallen, würden die Lohnsteuerrichtlinien Folgendes unterstellen: Für Personen, die nach dem 31.12.2002 in ein Dienstverhältnis getreten seien und daher zwingend dem neuen Abfertigungsregime unterliegen, sei der gesamte § 67 Abs. 6 EStG – also auch die Regelung des ersten Satzes – nicht anwendbar. Für Personen, die im Rahmen eines Teilübertritts (ebenso bei Vollübertritt) auf „Abfertigung neu“ übergehen, solle jedoch der erste Satz uneingeschränkt und der zweite Satz hinsichtlich der auf den alten Abfertigungsanspruch entfallenden Zeiten anzuwenden sein. Diese Gesetzesauslegung teile auch das Finanzamt. Nach Ansicht der Berufungswerberin sei diese Auslegung jedoch nicht gesetzeskonform:

Zunächst stelle es einen nicht zu rechtfertigenden Wertungswiderspruch dar, wenn die Begünstigungsregelung zur Anwendung komme, wenn jemand im Rahmen eines Vollübertritts vom alten auf das neue Abfertigungsregime übergehe, während dies nicht der Fall sei, wenn jemand aufgrund späteren Beginns des Arbeitsverhältnisses von vornherein unter „Abfertigung neu“ falle. Entscheidend sei aber, dass sowohl der Gesetzeswortlaut als auch die Intention der Regelung des letzten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG eindeutig dafür spreche, dass sich die Nichtanwendbarkeit der Bestimmung für Zeiträume, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse bestehe, nur auf den zweiten und nicht auf den ersten Satz dieser Regelung beziehe. Der Gesetzeswortlaut beziehe sich auf die „vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen“. Die Regelungen, die sich spezifisch auf freiwillige Abfertigungen beziehen und nur für diese gelten, seien aber nur die des zweiten Satzes und der sich darauf beziehen-

den folgenden Sätze. Der erste Satz beziehe sich auf alle beendigungskausalen Zahlungen, während die folgenden Sätze darüber hinaus eine Begünstigung vorsehen, die sich ausschließlich auf die freiwillige Abfertigung beziehe. Die Intention der Regelungen liege klar darin, im Hinblick auf die dienstzeitenabhängige Begünstigung für freiwillige Abfertigungen eine Begünstigungskumulation zu vermeiden, indem die im Rahmen der angerechneten Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen das begünstigte Ausmaß kürzen. Dieser Zielsetzung entspreche aber offensichtlich auch der Ausschluss der Dienstzeiten, in denen man Ansprüche gegenüber der BV-Kasse erwerbe. Der Arbeitnehmer erwerbe hier einen Anspruch gegenüber der BV-Kasse auf eine allenfalls zukünftige Auszahlung einer steuerbegünstigten Abfertigung, deren begünstigungskürzende Anrechnung im Hinblick auf eine daneben ausbezahlte freiwillige Abfertigung bei fehlender Auszahlung nicht möglich sei. Derartige Zeiten dürften klarerweise nicht berücksichtigt werden, um eine Kumulation von Begünstigungen zu vermeiden. Dies sei der Zweck der Regelung. Eine völlige Nichtanwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG für beendigungskausale Abfertigungen und Abfindungen für Zeiten, die in den Anwendungsbereich des BMVG fallen, sei mit der Intention der Regelung jedoch nicht in Einklang zu bringen. Dafür spreche auch die Feststellung in den Richtlinien, dass Sterbegelder an die Witwe auch dann nach § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern seien, wenn der Verstorbene dem BMVG unterliege. Die Regelung solle daher für beendigungskausale Zahlungen, die sich auf unter das BMVG fallende Zeiträume beziehen, offensichtlich noch anwendbar sein, lediglich die auf freiwillige Abfertigungen zugeschnittenen Regelungen (zweiter bis fünfter Satz) würden aus gutem Grunde nicht gelten.

In weiterer Folge wurden die Entscheidungen des UFS vom 8.4.2010, RV/0781-L/09, und vom 9.11.2010, RV/0766-G/07, zitiert, die ebenfalls zu der hier strittigen Frage Stellung bezogen und die Auffassung vertreten haben, dass § 67 Abs. 6 EStG für Dienstverhältnisse, die unter „Abfertigung neu“ fallen, zur Gänze nicht anwendbar sei, und die Auffassung vertreten, dass die dort enthaltenen Begründungen in mehrfacher Hinsicht unrichtig seien, wobei im Wesentlichen die bisherigen Ausführungen ins Treffen geführt wurden.

Der Einwand, dass die strittigen Bezüge auch nicht der Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten zuzurechnen seien, wurde sinngemäß folgendermaßen begründet: Nach § 41 Abs. 4 lit.b FLAG würden die „im § 67 Abs. 3 und 6 des EStG 1988 genannten Bezüge“ nicht zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages gehören. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 11.5.2005, 2002/13/0017) würden sich die Befreiungen in den Lohnnebenkostengesetzen ausdrücklich nur auf die im § 67 Abs. 6 EStG genannten Bezüge beziehen und nicht darauf, ob und inwieweit für solche Bezüge der begünstigte Lohnsteuersatz von 6% zur Anwendung komme. Am Charakter dieser dort genannten Bezüge ändere sich nämlich nichts, wenn bzw. soweit der 6%ige Steuersatz zur Anwendung komme. Auch wenn man den letzten

Satz des § 67 Abs. 6 EStG lohnsteuerlich im Sinn der Auffassung des Finanzamtes interpretiere, ändere auch dieser nichts an der Tatsache, dass zu den in § 67 Abs. 6 EStG genannten Bezügen auch freiwillige Abfertigungen gehören.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, wobei in der Begründung unter anderem darauf verwiesen wurde, dass auch nicht dargestellt worden sei, ob bzw. welche Vordienstzeiten angerechnet wurden und wie hoch allenfalls für diese Vordienstzeiten gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen bezahlt worden seien. Es seien auch keinerlei Nachweise zum Lohnkonto genommen worden. Es sei damit augenscheinlich eine freiwillige bzw. vertragliche Abfertigung für angerechnete, aber nicht näher bezeichnete Vordienstzeiten vorgelegen, wie sie an sich unter § 67 Abs. 6 EStG 2. Satz gefallen wäre.

Im Vorlageantrag verwies die Berufungswerberin im Wesentlichen auf die bisherigen Ausführungen in der Berufungsschrift und führte überdies ergänzend aus, dass bei Herrn T sehr wohl Vordienstzeiten nachgewiesen werden könnten, die unter das alte Abfertigungsrecht fallen und für die eine Abfertigung gewährt wurde. Es handle sich dabei um die Beschäftigungszeiten bei der Bw vom 1.6.1985 bis 31.7.2000. Ein diesbezüglicher Nachweis des Unternehmens werde beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen) sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von drei Jahren bis zu einer Höhe von 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate(jahresmäßige Staffelung)..... mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinn des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinn des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß.

Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinn des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausbezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhält-

nisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall zunächst, ob die an den Dienstnehmer ausbezahlte freiwillige Abfertigung der begünstigten Besteuerung nach der zuvor zitierten Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu unterziehen ist. Unstrittig ist, dass der Dienstnehmer seit Beginn des Dienstverhältnisses (1.1.2004) dem Abfertigungssystem „neu“ unterlag. Im Gegensatz zum Finanzamt vertritt die Berufungswerberin die Ansicht, dass sich der letzte Satz der gesetzlichen Regelung, wonach die Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen für die Zeiträume nicht gelten, für die Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen, nur auf den zweiten und nicht auf den ersten Satz der gegenständlichen Regelung beziehe. Damit wäre die begünstigte Besteuerung nicht ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang ist in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der 21. GP betreffend die Neuregelung des Abfertigungsrechtes, BlgNr 1131, Folgendes ausgeführt:

Auf freiwillige („überhöhte“) Abfertigungen, die von einer Mitarbeitervorsorgekasse ausbezahlt werden, soll § 67 Abs. 6 EStG 1988 generell nicht zur Anwendung kommen. In diesem Bereich gilt das in diesem Punkt neu gestaltete Regime des § 67 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 7 lit.d EStG 1988.

Der neu eingefügte letzte Satz soll Folgendes bewirken:

Wird das „alte“ Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weitergeführt, gilt der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.

Wird das „alte“ Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur insoweit anzuwenden, als sich die freiwilligen Abfertigungen auf die „alten“ Anwartschaftszeiträume beziehen. Dies bedeutet unter anderem, dass für die Sprungstellen-Jahresstaffel nur derartige „alte“ Anwartschaftszeiträume berücksichtigt werden dürfen.

Wird auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet (Option zur Anwendung des neuen Systems auch für vergangene Zeiträume, neue Dienstverhältnisse), ist der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar.

Auf Grund dieser eindeutigen Aussagen in den oben zitierten Beilagen bestehen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Zweifel, dass sich der letzte Satz der gegenständlichen Gesetzesregelung sehr wohl auf den gesamten Absatz 6 bezieht und damit der Auslegung des Finanzamtes zu folgen ist.

Mit dem ergänzend im Vorlageantrag vorgebrachten Einwand, dass für den Dienstnehmer Vordienstzeiten nachgewiesen werden könnten, die unter das alte Abfertigungsrecht fallen und für die keine Abfertigung gewährt wurde, kann die Berufungswerberin nichts für ihren Standpunkt gewinnen: Konkret verweist die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang auf ein Dienstverhältnis in ihrem Unternehmen vom 1.6.1985 bis 31.7.2000. Das Dienstverhältnis wurde durch Selbstkündigung des Dienstnehmers gelöst, was zur Folge hat, dass damit der Anspruch auf gesetzliche Abfertigung verloren gegangen ist. Auch die Bezahlung einer freiwilligen Abfertigung ist zum damaligen Zeitpunkt nicht erfolgt. Bei diesem Sachverhalt kann nicht angenommen werden bzw. liegen auch keine Hinweise vor, dass mit der hier strittigen Abfertigung andere Arbeitsleistungen als die im neuen Dienstverhältnis erbrachten abgegolten werden sollten. Der Ansicht der Berufungswerberin kann auch nach diesem Vorbringen nicht gefolgt werden.

Zum weiteren Berufsbegehren, wonach die strittigen Bezüge keinesfalls in die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten einzuberechnen wären, ist festzustellen:

Nach dem § 41 Abs. 4 FLAG 1967 gehören zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages unter anderem nicht:

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge.

Die Berufungswerberin vermeint, dass diese Befreiungsbestimmung auch dann zum Tragen komme, wenn man den letzten Satz der Regelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 im Sinn der Auffassung des Finanzamtes interpretiere, da dies nichts an der Tatsache ändere, dass von der Befreiungsbestimmung auch freiwillige Abfertigungen erfasst seien. Sie bezieht sich dabei auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der festgestellt hat, dass sich am Charakter der in § 67 Abs. 6 EStG „genannten Bezüge“ nichts ändere, wenn die dort definierten einkommensteuerrechtlichen Begünstigungen nicht konsumiert werden können.

Hiezu ist zunächst zu bemerken, dass die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Zeitraum des Abfertigungssystems „alt“ betrifft und damit grundsätzlich zu einer anderen als der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Gesetzeslage ergangen ist. Es wurde darin festgestellt, dass die Befreiungsbestimmung auch für die Teile der ansonsten von § 67 Abs. 6 EStG 1988 umfassten Bezüge gelte, auf die der begünstigte Steuersatz wegen Überschreitens der begünstigten Höhe nicht mehr anzuwenden sei.

Dagegen werden die hier geleisteten Bezüge, die nach dem Abfertigungssystem „neu“ ausbezahlt wurden, generell von der Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG ausgenommen (siehe die oben zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage der 21. GP), wodurch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klargestellt ist, dass auch dem Grunde nach keine Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG vorliegen und daher die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 3. Mai 2012