

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache R CH, Adr gegen den Bescheid des FA Finanzamt vom 19.03.2010, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung 2009 wurde vom Abgabepflichtigen am 18. März 2009 elektronisch eingebracht.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wurde vom Finanzamt mit 19. März 2009 erlassen.

Mit Schreiben vom 29. März 2009 erhob der Abgabepflichtige dagegen Berufung (jetzt als Beschwerde zu sehen), die er folgendermaßen begründete:

"In obigen Einkommensteuerbescheid wird unter anderem bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Lohnzettel von A B MT mit einem Betrag von € 1.882,66 angeführt und der normalen Lohnsteuer unterworfen. Bei dieser Position handelt es sich um einen Teil meiner Abfertigung, die meiner Meinung nach als gesetzliche Abfertigung mit dem Sondersteuersatz von 6 % zu berücksichtigen ist.

Mit dem Ausscheiden per 31.08.2008 aufgrund meiner Pensionierung erhielt ich eine Abfertigung in Höhe von 12 Monatsentgelten. Ich sehe es als Faktum, dass ich seit 01.02.1972 bis zu meiner Pensionierung 31.08.2008 in einem durchgängigen Arbeitsverhältnis war und die Überstellungen zu C (später Maschinenfabrik D) bzw. B

(später A B) im sogenannten "Rucksack-Prinzip" erfolgten und deshalb die gesamte Abfertigung als gesetzliche Abfertigung zu betrachten ist. Ich erhielt bei keiner meiner Überstellungen eine Abfertigung.

A B Gehaltsbüro vertritt jedoch die Position, dass der Eintritt per 01.02.1990 eine Neueinstellung gewesen wäre und mir lediglich die Vordienstzeiten angerechnet wurden und unterteilt deshalb in eine gesetzliche sowie eine freiwillige Abfertigung. Dies mit dem Hinweis, dass E und B zwei vollkommen getrennte Firmen waren - was nach meiner Auffassung und gemäß meinen Recherchen so nicht richtig ist.

Trotz intensiver Bemühungen meinerseits konnte ich mit A B keine Einigung erzielen. Hauptgrund dafür ist offensichtlich, dass mein Personalakt nicht mehr auffindbar ist und auch bei E keine Unterlagen mehr existieren - siehe dazu beiliegende E-mail 08.06.2009 (A B) bzw. 28.08.2009 (E), siehe Anlage 1 und 2.

Als Begründung für die Richtigkeit meiner Darstellung möchte ich folgendes anführen

1. Dienstzeugnis der Maschinenfabrik D vom 19.09.1991 (Anlage 3). Aus diesem ist ersichtlich dass ich vom 1.2.1972 bis zum 31.1.1990 durchgehend in einem Dienstverhältnis war, und zwar vom

01.02.1972-30.04.1985 bei F-G (heute E)

01.05.1985- 31.01.1985 bei C (später Maschinenfabrik D)- eine 100%ige Tochter der F-G, die auch die Gehaltsverrechnung für C durchführte.

2. Anstellungsschreiben B vom 27.11.1989 (Anlage 4)

Ich wurde zu den exakt gleichen Konditionen (Einstufung / Gehalt / Urlaubsanspruch, Unterschriftsberechtigung etc..) übernommen. Im Anhang "Allgemeine Vertragsbedingungen" ist auch angeführt, dass F-G J GmbH ein Konzern der F-G war und ich gemäß Artikel 1) somit auch Mitarbeiter des Konzerns der F-G - so wie auch vorher.

Es war zum damaligen Zeitpunkt üblich, dass man innerhalb des Konzerns im "Rucksack-Prinzip", d.h. mit allen Ansprüchen überstellt wird und daher auch ein durchgehendes Dienstverhältnis aufrecht hält.

3. Gemäß den beiliegenden Urkunden (Anlage 5 und 6) wurde mir zum 25- sowie 35-jährigen Dienstjubiläum Dank und Anerkennung ausgesprochen. Dies sehe ich ebenfalls als Bestätigung für ein durchgehendes Arbeitsverhältnis.

4. Die Firmenentwicklung zum Zeitpunkt meines Wechsels zu B war wie folgt: 1989 erfolgte die Aufteilung der F-G AG in 6 Branchenholdings als H, die 1990 in die I umgewandelt wird (dazu gehörten u.a. F G Stahl AG, B J GmbH etc.).

Erst Ende 1993 erfolgte aufgrund des bevorstehenden Börseganges die Aufteilung der I in drei Konzerne = F-G Stahl AG / BU AG / VT AG (der u.a. B zugehörig war).

Dies geht auch aus diversen Dokumentationen hervor.

Auszüge aus diesen Dokumentationen lege ich bei (Anlage 7 - 9)

Ich bitte um Überprüfung bzw. wie eingangs erwähnt um Rückerstattung der zuviel einbehaltenen Lohnsteuer."

Neben den schon oben erwähnten Unterlagen lagen der Beschwerde u.a. bei:

Zeugnis der Maschinenfabrik D GmbH vom 19. September 1991,

Anbot zur Einstellung des Bf mit 1. Februar 1990 samt Allgemeine Vertragsbedingungen für Angestellte von der F-G J GmbH

sowie weiterer Schriftverkehr mit der Personalabteilung der C Maschinenbau und Handel GmbH.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2010** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass nach Überprüfung des Sachverhaltes durch das Betriebsfinanzamtes Linz festgestellt worden sei, dass die Versteuerung der Abfertigung korrekt vorgenommen wurde. Dies deshalb, weil sowohl im Dienstzeugnis vom 19. Jänner 1991 als auch in einem internen Schreiben der C Maschinenbau und Handels GmbH an Sie, die Auflösung des Beschäftigungsverhältnisses zum 31. Jänner 1990 vereinbart gewesen sei und darüberhinaus dem Dienstnehmer im Zusammenhang mit der von ihm gewollten Beendigung des Dienstverhältnisses eine Urlaubsentschädigung ausbezahlt worden sei.

In dem **Vorlageantrag vom 18. August 2010** führte der Bf aus:

"In meiner ursprünglichen Berufung vom 30.03.2010 habe ich sehr ausführlich versucht, den Sachverhalt klarzustellen, leider wurde im Berufungsvorentscheid auf meine - so wie ich es sehe berechtigten - Argumente nicht eingegangen.

Die in Ihrem Bescheid angeführte Begründung, dass eine Urlaubsentschädigung ausbezahlt wurde, sehe ich so als nicht gegeben. Es war üblich, dass bei einem Wechsel innerhalb des Konzerns ein offener Urlaubsanspruch entweder vorher aufzubrauchen bzw. vom vorigen Konzernbetrieb abgegolten wurde. Diese Abgeltung unterlag der normalen Besteuerung.

Vom neuen Konzernbetrieb wurde ein Urlaubsanspruch ab Übertrittsdatum neu gerechnet. Ich möchte nochmals betonen, dass ich bei keiner Überstellung eine Abfertigung erhalten habe.

Nachstehend möchte ich die Hauptpunkte nochmals zusammenfassen:

- Ich betrachte mein Dienstverhältnis bei F - G - C - B als durchgehend und sehe daher die gesamte Abfertigung in Höhe von 12 Monatsgehältern als gesetzliche Abfertigung, die einer 6%igen Besteuerung unterliegt. Der Übertritt erfolgte immer innerhalb des gleichen Konzerns = F - G . Die Besitzverhältnisse haben sich erst später geändert, so wie ich das in meiner Berufung vom 29.03.2010 ausführlich dargelegt habe.*

Der Übertritt von F - G zu C wurde intern vollzogen, und zwar von Mutter- auf Tochtergesellschaft.

Der Übertritt von C / MFL D zu B war ein Übertritt innerhalb des F - G -Konzerns, deshalb wurde ein eigener Dienstvertrag unterzeichnet.

• Mein letzter Arbeitgeber A - B ging bei der Besteuerung der Abfertigung von einer Neueinstellung 1990 aus und hat die Abfertigung in eine gesetzlichen und einen freiwilligen Anteil aufgeteilt, daher wurde ein Betrag von € 1.882,66 der normalen Lohnsteuer unterworfen. Mit ein Grund dafür war anscheinend, dass mein Personalakt nicht mehr auffindbar war.

A - B hat auch mir gegenüber erklärt, dass F - G und B zum Zeitpunkt meines Übertrittes 1990 bereits getrennte Gesellschaften gewesen wären.

Diese Aussage ist nicht korrekt, das beste Argument dagegen ist der Anhang zum B - Dienstvertrag

"Allgemeine Vertragsbedingungen für Angestellte", wo gleich einleitend festgehalten wird:

- F - G J GmbH- Konzern der F - G

- Durch Ihre Anstellung werden Sie Mitarbeiter des Konzerns der F - G .

Anscheinend kennt man bei dem heutigen Besitzer A die Konzernentwicklung bei F - G nicht bzw. hat man dort schlecht recherchiert. TV (mit Sparte B) wurde erst Ende 1993 im Zuge des Börsegangs neu gegründet. Bis zu diesem Zeitpunkt war B ein Konzern-Betrieb der F - G .

Dienstzeugnis vom 19.09.1991 von MFL D (früher C)

Dieses habe ich als Zwischenzeugnis angefordert, vor allem deshalb, da sich die Besitzverhältnisse bei MFL D nach meinem Überstellung geändert hatten und es nicht klar war, ob zu einem späteren Zeitpunkt noch jemand zu meiner Beschäftigung Auskunft hätte geben können. Zwischen meiner Überstellung 31.01.1990 und der Erstellung dieses Dienstzeugnisses liegen mehr als 1 1/2 Jahre.

Anstellungsschreiben B vom 27.11.1989

Ich wurde von B per 01.02.1990 übernommen, und zwar zu exakt gleichen Bedingungen wie bei MFL C .:

Exakt gleiches Gehalt (darauf schließt auch das "unrunde" Gehalt)

Gleicher Urlaubsanspruch (6 Wochen)

Gleiche Einstufung mit gleichem Stichtag

Gleiche Unterschriftenregelung (Handlungsvollmacht)

Streichung der Probezeit.

Hinweis, dass ich Mitarbeiter des F - G -Konzerns werde, so wie ich das vorab auch bei F - G selbst bzw. bei C war.

Dazu verweise ich auch nochmals auf das 25- sowie 35-jähriges Dienstjubiläum samt Sonderzahlung und entsprechender Urkunden, auch dies sehe ich als Bestätigung für ein durchgehendes Dienstverhältnis.

Aus diesem Grund ersuche ich nochmals um Überprüfung Ihrerseits bzw. Anerkennung meiner gesamten Abfertigung als, gesetzliche Abfertigung" unter Berücksichtigung des begünstigten Steuersatzes von 6%."

Die Berufung (jetzt Beschwerde) wurde mit Vorlagebericht vom 7. September 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat (jetzt Bundesfinanzgericht) vorgelegt.

Über **Vorhalt vom 18. Februar 2014** wurden vom Finanzamt mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2014 die genauen Umstände und die Höhe der ausbezahlten Abfertigung bekannt gegeben. Zur konkreten Darstellung wird auf den Wortlaut der Vorhaltsbeantwortung verwiesen.

Die **Vorhaltsbeantwortung** wurde dem Bf zur Stellungnahme übersandt. In seiner Stellungnahme (E-Mail) vom 30. Juni 2014 und bei einer persönlichen Vorsprache beim Bundesfinanzgericht wurden vom Bf im Wesentlichen die bereits vorgebrachten Argumente wiederholt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Bf war bis 31. Jänner 1990 bei der Maschinenfabrik D GmbH beschäftigt. Er schied auf eigenen Wunsch aus diesem Dienstverhältnis aus. In Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses wurde auch eine Urlaubsentschädigung ausbezahlt.

Er nahm das Stellenangebot der F-G J GmbH an und war ab 1. Februar 1990 bei dieser Firma als kaufmännischer Angestellter beschäftigt. In den dem Stellenanbot beiliegenden "Allgemeinen Vertragsbedingungen für Angestellte" ist festgehalten, dass die F-G J GmbH zum Konzern der F-G gehört und der Bf durch die Anstellung ein Mitarbeiter des Konzerns der F-G wird. Der Bf wurde in der Verwendungsgruppe VI im 2. Verwendungsgruppenjahr des Rahmenkollektivvertrages für Angestellte der Industrie mit einem Monatsbruttogehalt von 47.660 S eingestellt. Die bei der F-G AG und C Maschinenbau und Handelsgesellschaft m.b.H verbrachten Vordienstzeiten wurden dem Bf gemäß den in der F-G J GmbH geltenden Bestimmungen auf alle arbeitsrechtlichen Ansprüche, die sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit richten, angerechnet.

Das Dienstverhältnis zur Fa. SVM & Co KG (Rechtsnachfolger der F-G J GmbH) wurde vom Bf mit 31. August 2008 einvernehmlich gelöst (Pensionierung).

Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses hat der Bf eine gesetzliche Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsbezügen und eine vertragliche (freiwillige) Abfertigung in Höhe von ebenfalls 6 Monatsbezügen erhalten. Die gesamte Abfertigung betrug € 99.526,56 (Monatsbruttobezug einschließlich anteiliger Sonderzahlungen zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses € 8.293,68 mal 12 Monate).

Zu den weiteren Details der Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2014 durch das Finanzamt verwiesen.

Beweiswürdigung

Das Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis mit der Maschinenfabrik D GmbH mit 31. Jänner 1990 geht eindeutig aus dem Arbeitszeugnis vom 19. September 2011 hervor und erscheint im Übrigen nicht strittig zu sein.

In dem Arbeitszeugnis geht auch eindeutig hervor, dass er das Unternehmen auf eigenen Wunsch verlassen hat, also die Kündigung von ihm ausging.

Die Auszahlung einer Urlaubsschädigung ist unstrittig.

Der Beginn des Dienstverhältnisses mit 1. Februar 1990 und die damit verbundenen Feststellungen über den Inhalt des Dienstvertrages gehen aus dem vorgelegten Einstellungsanbot der F-G J GmbH hervor.

Die Höhe der ausbezahlten Abfertigung und die durchgeführte Versteuerung wurde in der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes dargestellt.

Rechtliche Beurteilung

Die Versteuerung von gesetzlichen Abfertigungen wird in § 67 Abs. 3 EStG 1988 und die Besteuerung von freiwilligen Abfertigungen wird in § 67 Abs. 6 EStG 1998 geregelt.

§ 67 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel 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 bis zur Höhe von

3 Jahren 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

5 Jahren 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

10 Jahren 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

15 Jahren 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

20 Jahren 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. 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 steuerlich begünstigte Ausmaß. 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. 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.

§ 23. (1) Angestelltengesetz (AngG) zum Zeitpunkt der Auszahlung der Abfertigung lautete:

§ 23. (1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes. Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; Zeiten eines Lehrverhältnisses jedoch nur dann, wenn das Dienstverhältnis einschließlich der Lehrzeit mindestens sieben Jahre ununterbrochen gedauert hat. Zeiten eines Lehrverhältnisses allein begründen keinen Abfertigungsanspruch.

Der Bf begann sein Dienstverhältnis am 1. Februar 1990 und beendete es am 31. August 2008. Das Dienstverhältnis dauerte somit 18 Jahre und 7 Monate, also mehr als 15 und weniger als 20 Jahre.

Alle Zeiten müssen beim selben Dienstgeber abgeleistet worden sein. Dienstzeiten bei einem anderen Arbeitgeber können nicht miteinbezogen werden.

Im vorliegenden Fall wurde - wie oben im Sachverhalt festgestellt - das Dienstverhältnis bei der Maschinenfabrik D GmbH mit 31. Jänner 1990 über Begehren des Bf beendet. Eine Zusammenrechnung von Dienstzeiten bei verschiedenen Dienstgebern kann nicht erfolgen.

Eine Zusammenrechnung von Dienstzeiten bei verschiedenen Dienstgebern kann auch dann nicht erfolgen, wenn es sich um Unternehmen desselben Konzerns handelt (vgl. VwGH v. 29.04.1966, 0211/66).

Die in Lohnsteuerrichtlinien in Rz 1073 geäußerte Ansicht, dass, falls bei Konzernversetzungen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht ausbezahlt werden, sondern vom "neuen" Konzernunternehmen (als neuer Arbeitgeber) übernommen werden, bestünden keine Bedenken im Auszahlungsfall auch die übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 nach dieser Bestimmung zu versteuern, wird vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt.

Das Bundesfinanzgericht ist ausschließlich an Normen der EU sowie nationale Gesetze und Verordnungen gebunden. Gegenüber Richtlinien und Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen besteht keine Bindungswirkung.

Die Höhe der gesetzlichen Abfertigung beträgt somit das Sechsfache des monatlichen Entgeltes.

Nur dieser Betrag ist daher gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern.

Die Auszahlung der weiteren sechs Monatsgehältern beruht nicht auf § 23 AngG, sondern ist eine freiwillige Abfertigung und beruht auf einer vertraglichen Grundlage.

Die Rechtsgrundlage für die Auszahlung der weiteren sechs Monatsgehälter liegt somit in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Dienstgeber und dem Bf. Die Zahlung stellt somit eine freiwillige Abfertigung dar, die gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern ist.

Die Abfertigungszahlungen wurden im angefochtenen Bescheid genau auf diese Art und Weise der Besteuerung unterzogen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen

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.

Die entscheidungserhebliche Frage, wann das Dienstverhältnis begonnen hat, stellt sich als im Wege der Beweiswürdigung zu entscheidende Tatfrage dar.

Zur Problematik, inwieweit Dienstzeiten bei verschiedenen Arbeitgebern im Konzern für die Beurteilung der Höhe der gesetzlichen Abfertigung zusammenzurechnen sind besteht bereits eine Rechtsprechung durch den Verwaltungsgerichtshof, der das gegenständliche Erkenntnis folgt.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 16. September 2014