



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 30. August 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 24. August 2007 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2006 entschieden:

Die Berufungen werden abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer GPLA stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die an zwei bereits unter das Abfertigungssystem „neu“ fallende Dienstnehmer ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG unterzogen wurden und in der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ nicht enthalten waren. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zum Tragen komme, wenn für neue Dienstverhältnisse ab 1.1.2003 laufende Beiträge nach dem neuen System in eine Mitarbeitervorsorgekasse gezahlt werden würden. Würden somit Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse vorliegen, sei die freiwillige Abfertigung auch in die Beitragsgrundlage für die Berechnung von DB/DZ einzubeziehen. Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird vorgebracht, dass in § 67 Abs. 6 letzter Satz geregelt sei, dass „die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen“ würden.

In den vorliegenden Fällen sei es im September 2006 anlässlich der Pensionierung von Herrn S bzw. der einvernehmlichen Lösung mit Herrn U zur Auszahlung einer freiwilligen Abfertigung gem. § 67 Abs. 6 EStG gekommen. Das Ausmaß der freiwilligen Abfertigung betrage in etwa jeweils 1 Monatsbruttogehalt, sei also von der Viertelregelung des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG umfasst. Beide Dienstnehmer seien nach erstmaliger Beendigung des Dienstverhältnisses im Abfertigungssystem „alt“ vor dem 1.1.2003 ohne Anspruch auf Abfertigung durch Selbstkündigung bzw. fristloser Entlassung ausgeschieden. In beiden Fällen sei es in späteren Jahren zu einer Neueinstellung gekommen (Hr. S 11.10.2004, Hr. U 7.1.2003). Beide würden daher mit dem neu begründeten Dienstverhältnis ab 1.1.2003 dem Abfertigungssystem „neu“ unterliegen. Durch die Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses seien beide Personen um die Auszahlung einer begünstigten Abfertigung gem. § 67 Abs. 3 im alten Abfertigungssystem umgefallen. Auf Grund der langjährigen Verdienste beider Mitarbeiter im Zeitraum vor Begründung eines neuen Dienstverhältnisses ab 1.1.2003 hätte man sich bei der Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses im September 2006 jedoch dazu entschlossen, beiden Personen eine freiwillige Abfertigung in Anrechnung ihrer Verdienste zu gewähren.

Es sei somit Wille des Arbeitgebers gewesen, die verloren gegangene Abfertigung im Rahmen einer Vordienstzeitenanrechnung – also betreffend das alte Dienstverhältnis, welches vor dem 1.1.2003 geendet habe – auszusahlen. In beiden Fällen sei es daher bei beiden nunmehrigen MVK-Dienstnehmern deswegen zu einer freiwilligen Abfertigung gekommen, weil durch die vormalige Auflösung auf die Abfertigung „alt“ verzichtet habe werden müssen. In diesem Fall müssten gemäß Gesetz sowohl die Viertel- als auch die Zwölftelregelung weiterhin gelten, da gem. § 67 Abs. 6 letzter Satz EStG die 6 %ige Besteuerung nur für jene Zeiträume gelten würde, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen würden (siehe dazu Gastbeitrag in der PV-Info 03/2006 von Dr. Wolfgang Höfle).

Außerdem müsse auf Grund der Gesetzesformulierung die Ansicht vertreten werden, dass die vom Ministerium eingewendete Rechtsauslegung des § 67 Abs. 6 letzter Satz nur für die so genannte Zwölftelregelung (§ 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988) zutreffend sei, nicht aber die Viertelregelung (§ 67 Abs. 6 erster Satz EStG) umfassen würde. Dies sei darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber im § 67 Abs. 6 erster Satz die Begünstigung explizit für sonstige Bezüge vorgesehen habe, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen würde. Demonstrativ angeführt seien hier z.B. die freiwillige Abfertigung bzw. Abfindungen. Dementsprechend sei die im Rahmen der Beendigung eines Dienstverhältnisses ausbezahlte freiwillige Abfertigung nur eine von vielen möglichen Bezügen im Rahmen der Beendigung eines Dienstverhältnisses.

§ 67 Abs. 6 zweiter Satz hingegen lege sich explizit auf die Bezeichnung „freiwillige Abfertigung“ fest. In diesem Zusammenhang sei auch die Auslegung der Rechtsansicht zu Gunsten der jedenfalls zustehenden Viertelregelung zu verstehen, da im § 67 Abs. 6 letzter Satz darauf verwiesen werde, dass die vorstehenden Bestimmungen zu „freiwilligen Abfertigungen“ nur für jene Zeiträume gelten würden, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen würden. Diese Bestimmung im letzten Satz dieses Absatzes beziehe sich daher explizit auf freiwillige Abfertigungen, welche wiederum *expressis verbis* nur im § 67 Abs. 6 zweiter Satz erwähnt werden würden. Kumulativ sei daher sowohl im Hinblick auf die Vordienstzeitenanrechnung als auch auf die jedenfalls anzuwendende Viertelregelung von einer Besteuerung zum laufenden Tarif abzusehen.

Weiters werde auch die Belastung der freiwilligen Abfertigung mit DB und DZ bekämpft, da nach den einschlägigen Gesetzesbestimmungen für die Befreiung in diesen Bereichen ausreichen würde, dass der ausbezahlte Bezug im § 67 Abs. 6 genannt sei (vgl. § 41 Abs. 4 lit b FLAG). Freiwillige Abfertigungen seien bekanntlich im § 67 Abs. 6 EStG genannt, weshalb ein Ausschluss von den Befreiungsbestimmungen des § 41 Abs. 4 FLAG nicht vom Gesetz gedeckt sei. Darüber hinaus habe der Verwaltungsgerichtshof bereits entschieden, dass die DB- und DZ-Befreiung auch dann gelten würde, wenn die Abfertigung so hoch sei, dass sie zum Tarif versteuert werden müsse (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0034, VwGH 11.5.2005, 2002/13/0017).

Unter Zugrundelegung dieser Erwägungen des Höchstgerichtes sei es daher unrichtig, wenn von der Finanzbehörde eine DB- und DZ-Belastung vorgeschrieben werde.

Obwohl es sich um ein VwGH-Erkenntnis auf Rechtslage vor Implementierung des MVK-Systems handeln würde, sei jedoch von der Systematik her kein Unterschied zu erblicken, ob es rechtswidrig sei, dass DB und DZ für Beträge, die die Grenzen des § 67 Abs. 6 übersteigen würden, vorgeschrieben werden würde oder aber für freiwillige Abfertigungen im Rahmen des MVK-Systems.

Das Finanzamt argumentierte ergänzend, dass die Bestimmungen des 67 Abs. 6 EStG für alle nach dem 31.12.2002 beginnenden Dienstverhältnisse zur Gänze nicht mehr angewendet werden könnten. Es könnten daher auch keine Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Für jene Fälle, die nach dem alten System auf Grund einer Selbstkündigung (wie auch „abfertigungsanspruchsschädliche“ Auflösungen von Dienstverhältnissen) den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verloren und durch die Aufnahme einer Tätigkeit bereits in das neue System zwingend gewechselt und vom nachfolgenden Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung zur Abdeckung der „verlorenen“ gesetzlichen Abfertigungsansprüche erhalten hätten, bestehe keine Möglichkeit § 67 Abs. 6 EStG anzuwenden. Die Befreiung von der

Leistung des DB liege nur in dem Umfang vor, als diese Bezüge eine Steuerbegünstigung nach § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 erfahren würden. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen sei jedoch nur für Zeiträume gegeben, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen würde. Würden solche Anwartschaften vorliegen, sei die freiwillige Abfertigung (auch) in die Beitragsgrundlage für die Berechnung des DB einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der im strittigen Jahr anzuwendenden Fassung lautet:

„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

<i>Dienstzeit von</i>	<i>bis zur Höhe von</i>
<i>3 Jahren</i>	<i>2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>5 Jahren</i>	<i>3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>10 Jahren</i>	<i>4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>15 Jahren</i>	<i>6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>20 Jahren</i>	<i>9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>25 Jahren</i>	<i>12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>

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.“

Gemäß § 41 Abs. 4 lit b FLAG gehören die in § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage des DB. Für den DZ gilt gem. § 122 Abs. 7 WKG als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967.

Strittig ist, ob die von der Berufungswerberin an zwei Arbeitnehmer ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen der begünstigten Besteuerung gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 zugeführt werden können bzw. von der Vorschreibung des DB und DZ befreit sind.

Der UFS vertritt ebenso wie die Berufungswerberin die Rechtsansicht, dass eine den Zeitraum des Abfertigungssystems „alt“ betreffende ausbezahlte freiwillige Abfertigung nach dem Abfertigungssystem „alt“ der Besteuerung zu unterziehen ist. Diese Ansicht wird in den Beilagen der Regierungsvorlage der 21. GP betreffend die Neuregelung des Abfertigungsrechtes, BlgNR 1131, insofern bestätigt, als auf Seite 48 unter „Auszahlung der Abfertigung“ ausgeführt wird, dass freiwillige Abfertigungen in Hinkunft voll steuerpflichtig sind. Eine Ausnahme besteht für freiwillige Abfertigungen, die für Zeiträume ausbezahlt werden würden, die dem „alten“ Abfertigungssystem zuzuordnen sind.

Die gegenständlich ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen sind jedoch nach Ansicht des UFS aus folgenden Gründen dem Abfertigungssystem „neu“ zuzuordnen: Aus den Angaben der Berufungswerberin im Berufungsschreiben, wonach auf Grund der langjährigen Verdienste beider Mitarbeiter im Zeitraum vor Begründung eines neuen Dienstverhältnisses ab 1.1.2003 man sich bei der Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses im September 2006 dazu entschlossen hätte, beiden Personen eine freiwillige Abfertigung in Anrechnung ihrer Verdienste zu gewähren und den weiteren Angaben der Berufungswerberin, dass beide Dienstnehmer nach erstmaliger Beendigung des Dienstverhältnisses im Abfertigungssystem „alt“ vor dem 1.1.2003 ohne Anspruch auf Abfertigung durch Selbstkündigung bzw. fristloser Entlassung ausgeschieden seien und damit ihren Abfertigungsanspruch verwirkt hätten, ist zu ersehen, dass die gegenständlich ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen nicht den Zeitraum des Abfertigungssystems „alt“ betreffen, weil im Falle einer fristlosen Entlassung bzw. einer Selbstkündigung keine Sachverhalte vorliegen (können), die eine Abgeltung langjähriger Verdienste bzw. die Anrechnung von Vordienstzeiten in einem anderen (früheren) Dienstverhältnis bei demselben Arbeitgeber rechtfertigen würden. Vielmehr ist bei diesem Sachverhalt und der Höhe der freiwilligen Abfertigungen von ca. je einem Monatsbruttogehalt eindeutig erkennbar, dass lediglich die Arbeitsleistungen in dem das Abfertigungssystem „neu“ betreffenden Dienstzeiten von den bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen betroffen waren. Demzufolge sind für die Besteuerung der gegenständlich unbestritten anlässlich der Beendigung der Dienstverhältnisse ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen die für das Abfertigungssystem „neu“ geltenden gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen.

Bezüglich der strittigen Frage, ob nun die gegenständlich ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988

(Viertelbesteuerung) unterzogen werden können, ist auf den letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I 100/2002 zu verweisen, wonach die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Wenn aus der Formulierung dieses Satzes Unklarheiten im Sinne des oben dargestellten Berufungsvorbringens darüber bestehen, ob für freiwillige Abfertigungen, die ausschließlich das Abfertigungssystem „neu“ betreffen, die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I 100/2002 angewendet werden darf, ist auf die Beilagen der Regierungsvorlage der 21. GP betreffend die Neuregelung des Abfertigungsrechtes, BlgNR 1131, auf Seite 48 unter „Auszahlung der Abfertigung“ hinzuweisen, wonach freiwillige Abfertigungen in Hinkunft voll steuerpflichtig sind. Zu „Z 6 (§ 67 Abs. 6):“ der oben zitierten Beilagen ist auf Seite 67 ausgeführt: *„Auf freiwillige („überhöhte“) Abfertigungen, die von einer Mitarbeitervorsorgekasse ausbezahlt werden, soll § 67 Abs. 6 EStG 1988 generell nicht zur Anwendung kommen.“* Unter Teilstrich 3 zu „Z 6 (§ 67 Abs. 6):“ ist nachzulesen: *„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 der klaren und eindeutigen Aussagen in den oben zitierten Beilagen bestehen für den UFS keine Zweifel, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die gegenständlich ausbezahlten freiwilligen Abfertigungen der Tarifbesteuerung zu unterziehen waren.

Die Einbeziehung der strittigen freiwilligen Abfertigungen in die Beitragsgrundlage für den DB und DZ ist unter dem Blickwinkel zu betrachten, dass, wie oben dargestellt, das Abfertigungssystem „neu“ anzuwenden ist. Die beiden von der Berufungswerberin zitierten Erkenntnisse des VwGH betreffen jedoch den Zeitraum des Abfertigungssystems „alt“ und damit grundsätzlich eine andere als die gegenständlich anzuwendende Gesetzeslage. Ausgehend von der grundsätzlichen Bestimmung des § 41 Abs. 3 FLAG 1967, wonach der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht, ist zu berücksichtigen, dass die in Rede stehende Befreiungsbestimmung für den DB und DZ für das Abfertigungssystem „alt“ geschaffen wurde.

Weiters ist den oben zitierten Beilagen zu § 26 Z 7, Seite 66, zu entnehmen, dass auch laufende entsprechend dem Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetz geleistete Beiträge insoweit steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen und im Bereich des DB eine Beitragspflicht nach sich ziehen, als sie das vorgesehene (Pflicht-)Ausmaß von 1,53% überschreiten. Wenn also freiwillige überhöhte Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse eine Steuerpflicht des DB

auslösen, ist kein Grund erkennbar, warum freiwillige, bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlte Abfertigungen, von der Steuerpflicht des DB und DZ befreit sein sollen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht unter Hinweis auf die Begründung in den angefochtenen Bescheiden die strittigen freiwilligen Abfertigungen der Tarifbesteuerung unter- bzw. in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ miteinbezogen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 9. November 2010