



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, und die weiteren Mitglieder, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Helmut Schreiter, Arbeiterkammer Burgenland, und Mag. Harald Grassel, Wirtschaftskammer Niederösterreich, über die Berufung der Bw, vom 26. April 2007 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 29. März 2007 betreffend Lohnsteuer 2004 samt Säumniszuschlag nach der am 27. Oktober 2009 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass eine teilweise ausbezahlte bzw. auf dem Verrechnungskonto gutgeschriebene Abfertigung für den ehemaligen Geschäftsführer anlässlich dessen Pensionierung zur Gänze mit 6 % versteuert worden ist. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die freiwillige Abfertigung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG teilweise als laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den angefochtenen Bescheid. Der Prüfer ging dabei davon aus, dass der Geschäftsführer eine Gesamtabfertigung von € 183.561,42 erhalten hat. Davon versteuerte er € 53.860,22 nach dem Tarif, woraus sich nach Abzug der bereits einbehaltenen Steuer von 6 % eine Nachforderung von € 23.018 zuzüglich eines Säumniszuschlages von € 460,39 errechnete.

In der dagegen erhobenen Berufung wird der Antrag auf Bescheidbegründung gestellt. Aus dem gegenständlichen Bescheid gehe nicht hervor, aufgrund welcher Überlegungen die Finanzverwaltung verneinen würde, die Abfertigung des Geschäftsführers sei der Lohnsteuer nach Tarif zu unterziehen.

Darüber hinaus wird ein Verfahrensmangel insofern geltend gemacht, als die Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht dem tatsächlichen Verlauf der Schlussbesprechung beinhalten würde. Es seien lediglich Teilnehmer angeführt. Zudem beinhalte die Niederschrift lediglich Feststellungen. Das was besprochen worden sei, sei nicht dokumentiert worden. Sohin sei das Vorbringen der Partei nicht zum Inhalt der Akten geworden.

In der Sache selber könne nur darauf Bezug genommen werden, was mündlich fragmentarisch mitgeteilt worden sei. Die Finanzverwaltung meine, die Abfertigung des Geschäftsführers sei im Jahr 2004 der Besteuerung zu unterziehen. Das Jahressechstel sei demgemäß überschritten. Dem sei entgegen zu halten, dass die Abfertigung zwar berechnet und dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet worden sei. Allerdings sei keine Auszahlung der Abfertigung vorgenommen worden, oder nur in dem Ausmaß vorgekommen, als der Tarif in den Folgejahren nicht Platz gegriffen hätte. Die Auszahlung sei aus Liquiditätsgründen ganz einfach nicht möglich gewesen. Dieses Faktum sei der Lohnsteuerprüfung erläutert und eine entsprechende Aufstellung übergeben worden. Auf dieses Faktum sei die Lohnsteuerprüfung nicht eingegangen. Es werde diesbezüglich auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 und die diesbezügliche Literatur und gängige Fachmeinung verwiesen. Gleichzeitig wird die Aufhebung des Säumniszuschlages beantragt.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 16.5.2007 führte der Prüfer aus, dass der mit 20 % am Unternehmen beteiligte Geschäftsführer mit 31.5.2002 aus dem Unternehmen ausgeschieden und am 11.8.2003 verstorben ist. Anlässlich seines Ausscheidens sei zunächst die gesetzliche Abfertigung sowie eine freiwillige Abfertigung in der Höhe von 3 Monatsbezügen (insgesamt € 129.601,20) berechnet worden. Die Auszahlung sei in Teilbeträgen erfolgt, wobei bis August 2003 insgesamt € 132.107,40 zugeflossen seien (die Differenz zwischen den errechneten und den tatsächlichen ausbezahlten Beträgen hätte nicht geklärt werden können). Auf dem Lohnkonto 2004 scheine im Februar – fast 2 Jahre nach dem Ausscheiden aus dem Betrieb bzw. ein halbes Jahr nach dem Tod des ehemaligen Geschäftsführers – eine weitere freiwillige Abfertigung in Höhe von € 51.454,02 auf. Dieser Betrag sei seitens der Firma ebenfalls mit 6 % der Versteuerung unterzogen worden. Neben dem Lohnkonto sei eine schriftliche Abfertigungszusage aus dem Jahr 1993 vorgelegt worden, mit der dem Geschäftsführer für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses zusätzlich zur gesetzlichen Abfertigung eine freiwillige Abfertigung in der Höhe von 3 Monatsgehältern

zugesichert worden sei. Hinsichtlich der zusätzlichen freiwilligen Abfertigung seien die Fragen nach Berechnung und vertraglichen Grundlage unbeantwortet geblieben.

In Beantwortung eines Vorhalts, in dem der Berufungswerberin die Stellungnahme des Prüfers vom 16.5.2007 zur Kenntnis gebracht wurde, führt die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 3.4.2009 aus, dass von der Berechnung der nach dem Tarif zu unterziehenden, freiwilligen Abfertigung des Geschäftsführers in Höhe von € 53.960,22 (brutto) dem Finanzamt gefolgt werde. Auf diesen Betrag seien € 3.237,61 Lohnsteuer einbehalten worden.

Auf Grund des Todes des Geschäftsführers am 18.8.2003 sei die Abfertigung der Erbin, Frau HD, zuzurechnen und entsprechend dem tatsächlichen Zufluss mit dem Tarif der Erbin zu versteuern. Der Erbin sei die Abfertigung zunächst nicht unmittelbar zugeflossen, sondern sei diese auf ihrem Verrechnungskonto verbucht worden (es habe deshalb eine Forderung der Erbin in entsprechender Höhe bestanden). Die vollständige Auszahlung sei aus Liquiditätsgründen nicht möglich gewesen. Dieses Faktum sei der Lohnsteuerprüfung erläutert worden und sei die Auszahlung/Aufrechnung im Lauf der Jahre 2003 bis 2008 erfolgt. Auf Grund der am Verrechnungskonto der Erbin verbuchten Auszahlungen/Aufrechnungen würden sich für die Jahre 2004 bis 2008 folgende Zuflüsse aus der fraglichen, freiwilligen Abfertigung ergeben.

Jahr	Zufluss (in EUR)
2003	2.506,18
2004	11.044,68
2005	4.329,79
2006	1.063,83
2007	29.970,01
2008	5.045,73
Gesamt	53.960,22

Die einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 3.237,61 werde den Jahren anzurechnen sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum gültigen 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.“

§ 32 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 lautet:

„Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch: Einkünfte aus einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.“

Der vom Prüfer zur Nachversteuerung herangezogene Betrag in Höhe von € 53.960,- wird sowohl in der Vorhaltsbeantwortung vom 3.4.2009 als auch in der mündlichen Berufungsverhandlung außer Streit gestellt. Nach Übermittlung der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung an die Berufungswerberin wird in der daraufhin erstatteten Vorhaltsbeantwortung ebenso wie in der mündlichen Berufungsverhandlung hinsichtlich der in der Berufung geltend gemachten Verfahrensmängel bzw. des Antrages auf

Bescheidebegründung nichts vorgebracht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Berufungswerberin die diesbezüglich vorgebrachten Mängel als beseitigt angesehen hat.

Hinsichtlich der strittigen Besteuerung des oben genannten Betrages geht der erkennende Senat auf Grund der vorgelegten Abfertigungszusage aus dem Jahr 1993 davon aus, dass den diesbezüglichen arbeitsrechtlichen Anspruch eindeutig der mit 31.5.2002 in Pension gegangene ehemalige Geschäftsführer der Berufungswerberin erworben hat. Bei den nach seinem Tod am 18.8.2003 an die Witwe aus Liquiditätsgründen erst in den folgenden Jahren ausbezahlten Beträgen handelt es sich daher nicht um originär von ihr gegenüber der Berufungswerberin erworbene (arbeitsrechtliche) Ansprüche. Die Witwe des verstorbenen ehemaligen Geschäftsführer hat, auch unter Berücksichtigung, dass der Zufluss aus Liquiditätsgründen der Berufungswerberin erst Jahre später erfolgt ist, als Erbin allenfalls einen zivilrechtlichen (erbrechtlichen) Anspruch auf Auszahlung der von ihrem verstorbenen Ehegatten erworbenen freiwilligen Abfertigung. Dabei handelt es sich jedoch nicht um den un versteuerten Bruttobetrag, da nach dem oben zitierten eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 32 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen hat, wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird.

In der Literatur wird unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien in diesem Zusammenhang ebenfalls diese Rechtsansicht vertreten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 46 zu § 32):

„Wird vom bisherigen Arbeitgeber an den Rechtsnachfolger eines verstorbenen Arbeitnehmers in dessen Eigenschaft als Rechtsnachfolger kein laufender „Arbeitslohn“ (Hinterbliebenenpension) bezahlt, so sind allfällige einzelne Zahlungen des bisherigen Arbeitgebers an den Rechtsnachfolger (z.B. Hinterbliebenenabfertigung, restlicher Aktivbezug des Verstorbenen für den letzten Lebensmonat, anteiliges Urlaubs- und Weihnachtsgeld) gemäß dem vorletzten Satz des § 32 Z 2 nach den Besteuerungsmerkmalen des Verstorbenen dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung zur Einkommensteuer einzubeziehen sind, werden sie bei der letzten Einkommensteuerveranlagung des Verstorbenen berücksichtigt.“

Das Vorbringen der Berufungswerberin ist gesamt gesehen nicht geeignet, den erkennenden Senat zum Abweichen von dieser Rechtsmeinung zu veranlassen, weswegen das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zu Recht erlassen hat.

Der Hinweis auf § 78 Abs 3 EStG 1988 ist ebenfalls nicht zielführend, da darin geregelt wird, dass die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, wenn die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel

zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen. Für die im gegenständlichen Fall strittige Frage, ob die Lohnsteuer für die dem ehemaligen Geschäftsführer zuerkannte freiwillige Abfertigung von der Witwe des verstorbenen Geschäftsführers anlässlich des Zuflusses nach seinem Tod abzuführen ist, kann nichts abgeleitet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Oktober 2009