

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache Bf, abc, vertreten durch Steuerberater, def, über die Beschwerde vom 13.09.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 des Finanzamtes vom 14.08.2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 24.05.2011 richtete der Beschwerdeführer (Bf) eine Anfrage an das Finanzamt und führte darin aus, dass er Grenzgänger sei und in der Spielbank A arbeite. Aufgrund der stark zurückgehenden Besucherzahlen werde ihm von seinem Arbeitgeber, bei einer Kündigung seinerseits, eine Abfertigung angeboten. Seine Frage laute, zu welchem Prozentsatz er diese Abfertigung zu versteuern habe.

Nach einer telefonischen Auskunft von Seiten des Finanzamtes führte dieses mit Schriftsatz vom 14.06.2011 Folgendes aus:

Es liege eine Zahlung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a bzw. b EStG 1988 vor. Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 sei die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern (zB Grenzgängern) anzuwenden. Die Begünstigung bestehe dabei darin, dass die Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge zu einem Fünftel steuerfrei blieben. Die steuerpflichtigen Beträge seien nach § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Da ein Lohnsteuerabzug im Fall des Bf nicht erfolge, werde der Bf auf die Bestimmung des § 120 BAO, die eine Anzeigepflicht normiere, hingewiesen. Der Bf werde daher ersucht, die erfolgte Zahlung der Vergleichssumme dem Finanzamt mitzuteilen, sodass eine Anpassung der Vorauszahlungen 2011 erfolgen könne.

Anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2011 teilte der steuerliche Vertreter des Bf mit Schriftsatz vom 23.07.2012 Folgendes mit:

Bei der Einkommensteuererklärung sei die Abfertigungszahlung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 versteuert worden. Der Bf habe sich seit 16.03.2000 in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis mit der AB Spielbank befunden. Mit Datum

13.04.2011 seien alle Dienstnehmer vom Arbeitgeber informiert worden, dass aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen Mitarbeiter abgebaut werden müssten. Die Restrukturierungsmaßnahmen würden sich in zwei Phasen unterteilen, ein „Freiwilligenprogramm“ und wenn notwendig „betriebsbedingte Kündigungen“. Das heiße, wenn sich der Bf 2011 nicht einvernehmlich von seinem Dienstgeber getrennt hätte, wäre eine Kündigung seitens des Dienstgebers durchaus möglich gewesen und im Fall des Bf auch wahrscheinlich gewesen, da er keine Kinder habe und im Vergleich zu den anderen Dienstnehmern auch noch nicht so lange beschäftigt gewesen sei. Der Bf habe das Dienstverhältnis dann einvernehmlich zum 31.10.2011 beendet, wobei die Beendigung zu diesem Zeitpunkt auf Wunsch des Bf passiert sei. Spätestens zum 31.12.2011 hätte die einvernehmliche Auflösung erfolgen müssen. Auch bei einer Kündigung seitens des Dienstgebers wäre das Dienstverhältnis im Jahr 2011 beendet worden. Die Abfindungszahlung sei daher nicht geleistet worden, um die Kündigungsfrist zu umgehen bzw. um eine frühere Auflösung des Dienstverhältnisses zu erreichen, da sowohl bei der einvernehmlichen Auflösung als auch bei der Kündigung durch den Dienstgeber das Dienstverhältnis jeweils zu gleichen Zeitpunkt geendet hätte.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes liege keine Zahlung gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (Vergleichszahlung) vor, da es sich bei der Abfindungszahlung um keinen strittigen Betrag handle, auf den sich der Dienstgeber und der Dienstnehmer verglichen hätten. Weiters würde auch keine Zahlung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 vorliegen, da es sich beim Abfindungsbetrag um keine Kündigungsentschädigung und um keine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume handle. Das Arbeitsverhältnis des Bf sei unbefristet gewesen und hätte daher jederzeit vom Dienstgeber unter Einhaltung der Kündigungsfrist beendet werden können, was dem Dienstnehmer im Schreiben vom 13.04.2011 auch mitgeteilt worden sei. Durch den Abschluss des Aufhebungsvertrages sei es nicht zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses gekommen, da auch bei Ausspruch einer Kündigung seitens des Dienstgebers das Dienstverhältnis geendet hätte. Die Abfindungszahlung sei eine Zahlung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, da es sich um eine Leistung des Dienstgebers bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses handle, auf die weder aus gesetzlichen noch aus kollektivvertraglichen Regelungen ein Anspruch bestehe. Andere arbeitsrechtliche Ansprüche (zB nicht verbrauchter Urlaub, Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung künftiger Lohnzahlungszeiträume, Vergleichszahlung usw) seien mit der Abfindungszahlung nicht abgegolten worden. Es werde daher um erklärungsgemäße Veranlagung ersucht.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14.08.2012 kam es zur Veranlagung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei von der Einkommensteuererklärung 2011 aus folgenden Gründen abgewichen wurde:

Wie aus dem vom Bf vorgelegten Schreiben des Präsidenten der AG vom 13.04.2011 zu ersehen sei, seien die personalwirtschaftlichen Maßnahmen im Rahmen der Restrukturierung der AB Spielbanken in Form eines 2-Phasen-Modells gestaltet worden.

Ziel des 2-Phasen-Models sei es, das Personal sozialverträglich auf das aufgrund der Organisationsentscheidung erforderliche Maß abzubauen. Dazu zähle primär als Phase 1 die Reduktion des Personalstandes durch Abschluss von Aufhebungsverträgen mit Zahlung einer Abfindung. Nur dann, wenn nicht genügend freiwillige Aufhebungsverträge abgeschlossen werden könnten (da die Dienstnehmer auch nicht die Abschlagszahlung dazu veranlassen könne, das Dienstverhältnis zu beenden), solle in die Phase 2, das seien die Kündigungen, eingetreten werden. Die für die Kündigungen geltenden Vereinbarungen würden dabei erst zu „gegebener Zeit“ festgelegt werden.

Fest stehe, dass der Bf das Angebot des Arbeitgebers laut beschriebener Phase 1 angenommen habe. Nur dieser Sachverhalt sei zu beurteilen und nicht, ob der Bf, hätte er das Angebot des Abschlusses des Aufhebungsvertrages mit Abfindungszahlung nicht angenommen, gekündigt worden wäre (fiktiver Sachverhalt). Fest stehe, dass am 28.10.2011 ein Aufhebungsvertrag geschlossen worden sei und dass der Bf mit 31.10.2011 einvernehmlich (freiwillig) aus dem Arbeitsverhältnis bei der AB Spielbank A ausgeschieden sei. Der Bf sei dadurch in die Phase 1 des beschriebenen Modells einzureihen und es sei ihm deshalb auch die zugesicherte Abfindung ausbezahlt worden. Es liege daher eindeutig eine Arbeitgeberzahlung vor, die dafür geleistet worden sei, dass der Bf der vorzeitigen freiwilligen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zugestimmt habe. Denn nur durch die vorzeitigen Auflösungen hätte das Ziel der sozialverträglichen Restrukturierung durch den ehemaligen Arbeitgeber erreicht werden können. Und nur für das freiwillige Ausscheiden sei eine Abfindungszahlung geleistet worden. Dass auch für den Fall von Kündigungen, die im Anschluss an die Phase 1 erfolgt seien oder noch erfolgen würden (weil sich nicht genügend Freiwillige gefunden hätten), Abfindungen gezahlt worden wären (würden), gebe es keine Hinweise. Die Zahlung in Höhe von 31.798,83 Euro stelle daher eine Zahlung dar, die deshalb geleistet worden sei, um den Bf zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu veranlassen. Die Zahlung sei somit für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume geleistet worden und sei daher gemäß § 67 Abs. 8 lit. b iVm § 67 Abs. 11 EStG 1988 zu versteuern. Dabei sei nach Abzug der auf die Zahlung entfallenden Sozialversicherungsbeiträge ein Fünftel steuerfrei zu belassen und darüber hinaus der Tarif anzuwenden (Abs. 10 leg.cit.).

Mit Schriftsatz vom 13.09.2012 brachte der Bf Berufung ein und begründete diese wie folgt:

Unter freiwilliger Abfertigung sei eine Leistung des Arbeitgebers bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu verstehen, auf die weder aus gesetzlichen noch aus kollektivvertraglichen Regelungen ein Anspruch bestehe. Schriftlichkeit (zB im Arbeitsvertrag) sei dabei nicht erforderlich. Der ehemalige Arbeitgeber des Bf habe sich 2011 von einigen Arbeitnehmern trennen müssen. Um hier eine möglichst sozialverträgliche Lösung zu erreichen, habe er allen Arbeitnehmern das Angebot gemacht, dass, wenn das Arbeitsverhältnis freiwillig einvernehmlich gelöst werde, die Arbeitnehmer eine freiwillige Abfertigung erhalten würden. Diese freiwillige Abfertigung sei aber nicht bezahlt worden, um vorzeitig eine Lösung des Arbeitsverhältnisses

herbeizuführen. Denn der Bf habe einen unbefristeten Arbeitsvertrag gehabt, der jederzeit durch den Arbeitgeber unter Einhaltung der Kündigungsfrist beendet werden hätte können. Im Juni 2011 (laut Schreiben über die personalwirtschaftlichen Maßnahmen bis spätestens 26.06.2011) habe der Bf seinem Arbeitgeber mitgeteilt, dass er das sogenannte „Freiwilligenprogramm“ in Anspruch nehme und der einvernehmlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses zustimme. Das Arbeitsverhältnis sei daraufhin jedoch nicht sofort beendet worden, sondern es sei vereinbart worden, dass die tatsächliche Beendigung spätestens zum 31.12.2011 erfolgen müsse. Der Bf habe sich selbst entscheiden können, zu welchem Datum das Arbeitsverhältnis beendet werden solle. Da der Bf im Oktober 2011 ein Studium begonnen habe, habe er sich entschieden, das Arbeitsverhältnis einvernehmlich zum 31.10.2011 zu beenden. Mit Datum 28.10.2011 sei der Aufhebungsvertrag unterschrieben worden und die freiwillige Abfertigung sei ausbezahlt worden. Auch wenn im Juni 2011 eine Kündigung seitens des Arbeitgebers ausgesprochen worden wäre, hätte das Arbeitsverhältnis unter Einhaltung der Kündigungsfrist im Jahr 2011 geendet. Die bezahlte freiwillige Abfertigung sei daher unabhängig von künftigen Lohnzahlungszeiträumen geleistet worden. Die Höhe bzw. Berechnung der freiwilligen Abfertigung spreche auch eindeutig für eine freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 und nicht für eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume, da die Höhe aufgrund der Dienstjahre festgesetzt worden sei. Je länger ein Arbeitnehmer beschäftigt gewesen sei, desto höher sei der berechnete Abfertigungsbetrag. Die Abfertigungshöhe sei daher völlig unabhängig von künftigen Lohnzahlungszeiträumen. Zusammengefasst sei die freiwillige Abfertigung angeboten und bezahlt worden, um den Abbau einiger Arbeitnehmer möglichst sozialverträglich zu ermöglichen. Da jedoch die Zahlung der Abfertigung nicht für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume geleistet worden sei, handle es sich um eine freiwillige Abfertigung und die Versteuerung erfolge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988.

Mit Bericht vom 18.10.2012 erfolgte die Vorlage der Berufung – ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

DAZU WIRD ERWOGEN:

A Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBI. I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 13.09.2012 gegen

den Einkommensteuerbescheid 2011 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B Einkommensteuer 2011:

1 gesetzliche Grundlagen in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung:

Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen nach Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Nach Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland gilt Abs. 1 nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger).

Im Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland wird festgehalten:

Als Nähe der Grenze gilt die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze.

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.100 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.100 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen auszahlte Abfertigungen), sind gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 BGBl I 52/2009 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 Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 BGBI I 52/2009 sind Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z. 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

Sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, sind gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

Die Abs. 1, 2, 6, 7 und 8 sind nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Nach § 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Der Arbeitgeber hat gemäß § 79 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gilt gemäß § 81 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient.

2 Sachverhalt:

Der Bf hatte laut Zentralem Melderegister seinen Hauptwohnsitz in der Zeit von 1995 bis 2007 in xyz und von 01.04.2007 bis 2016 in klm

Er schloss am 18.05.2000 mit dem AP, vertreten durch die AG, diese vertreten durch den Direktor der AB Spielbank, einen Arbeitsvertrag als vollbeschäftigte Arbeitnehmer auf unbestimmte Zeit ab.

Der Arbeitsplatz des Bf befand sich konkret bei der Spielbank A, mno, jkl, Deutschland.

Das Finanzamt erstellte in diesem Zusammenhang am 11.05.2010 eine Erfassungsbestätigung zur Vorlage beim deutschen Finanzamt, in welcher die steuerliche Erfassung des Bf mit den bei seinem Arbeitgeber AB Spielbank erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Grenzgänger gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland beim Finanzamtes bescheinigt wurde.

Einem Schriftsatz des Präsidenten der AG „Personalwirtschaftliche Maßnahmen im Rahmen der Restrukturierung der AB Spielbanken“ vom 13.04.2011 ist ua. Folgendes zu entnehmen:

„1. Vorbemerkungen

Die aufgrund der v. a. in der gemeinsamen BPR-Sitzung vom 9. Februar 2011 in der AG näher beschriebenen unternehmerischen Entscheidungen erforderlichen personalwirtschaftlichen Anpassungsmaßnahmen sollen soweit möglich im Einvernehmen mit den betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und möglichst ohne soziale Härten durchgeführt werden. Dazu bietet der Arbeitgeber zunächst ein Freiwilligenprogramm an.

Bis 26. Juni 2011 wird auf betriebsbedingte Kündigungen verzichtet. Bei unzureichender Zielerreichung werden betriebsbedingte Kündigungen erforderlich. Darüber sind der Bezirkspersonalrat und die Gewerkschaft ver.di ausführlich informiert worden.

Die personalwirtschaftlichen Anpassungsmaßnahmen werden mit dem nachfolgend dargestellten 2-Phasen-Modell umgesetzt.

2. Ziel und Grundzüge des 2-Phasen-Modells

Ziel des 2-Phasen-Modells ist es, das Personal sozialverträglich auf das aufgrund der Organisationsentscheidung erforderliche Maß abzubauen:

a) Phase 1: („Freiwilligenprogramm“)

Der Personalabbau erfolgt auf der Grundlage freiwilliger Maßnahmen durch Abschluss von Aufhebungsverträgen mit Abfindung („Freiwilligenprogramm“) zur Erreichung des am Spielbankstandort erforderlichen Personalabbauzieles. Die Phase 1 dauert vom 26. April 2011 bis 26. Juni 2011.

Nach Ablauf der ersten Phase wird das Ergebnis des Freiwilligenprogramms festgestellt und gemeinsam mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di die weitere Behandlung des dann gegebenenfalls noch erforderlichen Abbauzieles erörtert.

b) Phase 2: betriebsbedingte Kündigungen (Sozialauswahl)

Regelungen hierzu werden erst nach der Feststellung, dass das Ziel der Unternehmerentscheidung (Organisationsentscheidung) nicht erreicht worden ist, in neuen Gesprächen/Verhandlungen festgelegt.

3. Geltungsbereich

.....

4. Phase 1 („Freiwilligenprogramm“)

a) Freiwillige Maßnahmen:

In Phase 1 werden mit den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern freiwillige Maßnahmen, insbesondere der Abschluss von Aufhebungsverträgen mit Abfindung, zu Erreichung des am jeweiligen Spielbankstandort erforderlichen Personalabbauzieles durchgeführt. Grundsätzlich erfolgt keine Begrenzung auf bestimmte Tätigkeitsgruppen, entsprechend der künftigen Standortstruktur können aber Aufhebungsverträge mit Arbeitnehmerinnen/ Arbeitnehmern aus Tätigkeitsgruppen, die einen Personalüberhang aufweisen, bevorzugt abgeschlossen werden.

Auch Arbeitnehmer/innen in Elternteilzeit können freiwillig einen Aufhebungsvertrag schließen.

b) Doppelte Freiwilligkeit:

Die Arbeitnehmer/innen haben die Wahl, das Angebot freiwillig anzunehmen, der Arbeitgeber verweigert den Abschluss eines Aufhebungsvertrags (inkl. Abfindung) nur bei Vorliegen betrieblicher Interessen. Ein Rechtsanspruch auf Vereinbarung und Umsetzung einer freiwilligen Maßnahme besteht für beide Seiten nicht.

c) Begrenzung:

Freiwillige Maßnahmen werden nur soweit und so lange vereinbart, bis das Personalabbauziel (140 Arbeitnehmer/innen) bei alle AB Spielbanken erreicht ist.

d) Stichtag:

Für die Berechnung der Betriebszugehörigkeit und des zu berücksichtigenden Lebensalters wird als Stichtag der 31. März 2011 festgelegt. Bezüglich der für die Abfindung relevanten Brutto-Monatsvergütung ist der Monat März 2011 maßgebend.

e) Anspruch, Berechnungsformel für Abfindung:

Arbeitnehmer/innen, die freiwillig einen Aufhebungsvertrag mit dem Arbeitgeber schließen, haben unter Bildung von Altersgruppen Anspruch auf eine Abfindung nach folgender Formel:

$$\text{Betriebszugehörigkeit} \times \text{Brutto-Monatsvergütung} \times \text{Faktor} = \text{Brutto-Abfindungsbetrag}$$

Der Anspruch auf Zahlung der Abfindung entsteht am Tag nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, jedoch frühestens mit dem Tag der Abrechnung der noch zustehenden Vergütung (vgl. § 8 Abs. 2 RTV). Abweichend hiervon kann im Einzelfall auf Antrag einer Arbeitnehmerin/eines Arbeitnehmers vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses vereinbart werden, dass die gesamte Abfindung oder ein Teil der

Abfindung erst im Februar des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem das Arbeitsverhältnis beendet worden ist, ausgezahlt wird. Die Arbeitnehmerin/der Arbeitnehmer hat sich vor Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung über die steuerlichen Auswirkungen eingehend zu informieren. Auf die Höhe der Abfindung hat die Verschiebung der Zahlung keine Auswirkung.

Die zu zahlenden Abfindungsbeträge sind Bruttobeträge im Sinn des Einkommensteuergesetzes.

....

5. Phase 2 (betriebsbedingte Kündigungen, Sozialauswahl)

Maßnahmen der Phase 2 werden erst mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di verhandelt, wenn feststeht, dass in Phase 1 nicht ausreichend Personal abgebaut worden ist. Deshalb erfolgen weitere Vereinbarungen/Festlegungen zu gegebener Zeit. (vgl. Nr. 2).

....

6. Anrechnungsklausel

....

7. Inkrafttreten, Außerkrafttreten Annahmefrist

Diese Regelung tritt am Tag der Unterzeichnung in Kraft. Sie tritt mit Ablauf des 26. Juni 2011 ohne Nachwirkung außer Kraft.

Die Phase 1 („Freiwilligenprogramm“) dauert vom 26. April 2011 bis einschließlich 26. Juni 2011. Innerhalb dieses Zeitraums muss die/der interessierte Arbeitnehmer/in schriftlich und verbindlich die Beendigung des Arbeitsverhältnisses im Rahmen des „Freiwilligenprogramms“ (Aufhebungsvertrag mit Abfindung) erklären. Der tatsächliche Beendigungszeitpunkt des Arbeitsverhältnisses ist spätestens der 30. September 2011. Im Einzelfall kann von diesem Beendigungszeitpunkt im gegenseitigen Einvernehmen abgewichen werden.“

Am 28.10.2011 schlossen der AP, vertreten durch die AG, diese vertreten durch die Direktorin/den Direktor der AB Spielbank A, als Arbeitgeber und der Bf als Arbeitnehmer für das bestehende Arbeitsverhältnis auf Veranlassung des Arbeitgebers einen Aufhebungsvertrag ab.

Laut § 1 dieses Aufhebungsvertrages schied der Bf mit Ablauf des 31.10.2011 „wegen der Restrukturierung der AB Spielbanken und der damit erforderlichen personalwirtschaftlichen Maßnahmen im beiderseitigen Einvernehmen aus dem Arbeitsverhältnis zum AP Spielbank A aus“.

Laut § 2 des Aufhebungsvertrages wurde die noch zustehende Vergütung nach den §§ 4 bzw. 5 Gehaltstarifvertrag (GTV) bis zum Ausscheiden gezahlt. Darüberhinaus wurde wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung in Höhe von 31.798,83 Euro brutto gezahlt. Die Auszahlung erfolgte zeitgleich mit der letzten Vergütungszahlung.

Auf die Abfindung waren etwaige aktuelle und zukünftige sonstige Abfindungen, insbesondere gesetzliche, tarifvertragliche und individualvertragliche Abfindungen anzurechnen.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem dem unabhängigen Finanzsenat bzw. dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Einkommensteuerakt des Bf und zwar insbesondere aus dem Arbeitsvertrag vom 18.05.2000, dem Schriftsatz „Personalwirtschaftliche Maßnahmen im Rahmen der Restrukturierung der AB Spielbanken“ vom 13.04.2011 und dem Aufhebungsvertrag vom 28.10.2011, wobei hinsichtlich der Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung stehenden Unterlagen keine Bedenken bestehen.

3 rechtliche Würdigung und Beweiswürdigung:

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bf im Streitjahr 2011 gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland als Grenzgänger, der seinen Wohnsitz in Österreich und seinen Arbeitsplatz in Deutschland jeweils in Grenznähe hatte, mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich zu besteuern war; die im Streitjahr 2011 erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren im Veranlagungswege zu erfassen, da im gegenständlichen Fall keine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 vorlag (vgl. Jakom EStG 2018, Rz 2 zu § 25 und Rz 5 zu § 81).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die aufgrund des Schriftsatzes „*Personalwirtschaftliche Maßnahmen im Rahmen der Restrukturierung der AB Spielbanken*“ vom 13.04.2011 und des Aufhebungsvertrages vom 28.10.2011 bezahlte Abfindung in Höhe von 31.798,83 Euro brutto als sonstige Bezüge der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 oder nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 unterliegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist. Es muss sich um Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sind. (Vgl. VwGH vom 20.11.2012, 2008/13/0252, VwGH vom 15.09.2011, 2007/15/0231, VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0028).

Von einer freiwilligen Abfertigung oder Abfindung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen. Derartige Zahlungen fallen unter die Bestimmung des § 67 Abs. 8 EStG 1988. (Vgl. VwGH vom 15.09.2011, 2007/15/0231, VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0028).

Bei Vorliegen eines der in § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 genannten Fälle hat die Versteuerung auch dann nach dieser Bestimmung – und nicht gemäß Abs. 6 leg.cit. – zu erfolgen, wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht, wie dies bei Kündigungsentschädigungen und Zahlungen für den Verzicht auf

Arbeitsleistungen für zukünftige Lohnzahlungszeiträume in der Regel der Fall sein wird. (VwGH vom 15.09.2011, 2007/15/0231, VwGH vom 29.10.2003, 2000/13/0028).

Für die Abgrenzung zwischen Abs. 6 und Abs. 8 lit. b leg. cit. ist also wesentlich, ob die Zahlung – nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt – mit der Absicht ausverhandelt bzw. angeboten worden ist, eine friktionsfreie vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses erst herbeizuführen; von ausschlaggebender Bedeutung sind die Hintergründe der Vertragsauflösung und die Motive die zur Zahlung führen. Von sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 kann nicht gesprochen werden, wenn eine Zahlung geleistet wird, um den Dienstnehmer zur vorzeitigen Auflösung eines Dienstvertrages zu bewegen. (VwGH vom 19.04.2018, Ra 2017/15/0073, Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁹, § 67 TZ 122).

Im gegenständlichen Fall erfolgte von Seiten der AG durch den insoweit völlig unmissverständlichen Schriftsatz „*Personalwirtschaftliche Maßnahmen im Rahmen der Restrukturierung der AB Spielbanken*“ vom 13.04.2011 das Angebot zum Abschluss von einvernehmlichen Aufhebungsverträgen mit Abfindung an ihre Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen, um einen Personalabbau - soweit möglich ohne soziale Härte und auf freiwilliger Basis – als Restrukturierungsmaßnahme durchführen zu können. Erst für den Fall, dass dieses „Freiwilligenprogramm“ nicht zielführend sein sollte (Abbau von konkret 140 Arbeitnehmern bzw. Arbeitnehmerinnen), sollten mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di weitere Verhandlungen über betriebsbedingte Kündigungen und die Sozialauswahl erfolgen. Für die Annahme dieses Angebots stellte die AG ihren Arbeitnehmern und Arbeitnehmerinnen ein nur knappes Zeitfenster von zwei Monaten (26.04.2011 bis 26.06.2011) zur Verfügung.

Grundsätzlich besteht für Arbeitnehmer nach deutschem Arbeitsrecht kein Anspruch auf die Zahlung einer Abfindung bei einem Aufhebungsvertrag (<https://www.arbeitsrechte.de/aufhebungsvertrag-abfindung> , <https://www.arbeitsvertrag.org/aufhebungsvertrag-abfindung/>). Dennoch bot die AG eine Abfindung bei Abschluss eines einvernehmlichen Aufhebungsvertrages an. Das Angebot der Bezahlung einer Abfindung sollte zweifellos den ausschlaggebenden Anreiz bieten, um eine entsprechende Anzahl von Arbeitnehmern und Arbeitnehmerinnen zum Abschluss einvernehmlicher Aufhebungsverträge zu bewegen.

Mit dem durch das Angebot der Abfindung von Seiten des Arbeitgebers angestrebten Abschluss von Aufhebungsverträgen sollte aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts das Ziel erreicht werden, tatsächlich eine - gegenüber einer betriebsbedingten Kündigung – früher vereinbarte friktionsfreie Auflösung der für die Restrukturierung erforderlichen Anzahl von Dienstverhältnissen zu erreichen. Die im Schriftsatz vom 13.04.2011 enthaltene Feststellung „*Maßnahmen der Phase 2 werden erst mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di verhandelt, wenn feststeht, dass in Phase 1 nicht ausreichend Personal abgebaut worden ist. Deshalb erfolgen weitere Vereinbarungen/Festlegungen zu gegebener Zeit.* (vgl. Nr. 2.)“, lässt darauf schließen, dass

die AG damit rechnete, mit dem Angebot tatsächlich eine Vielzahl von Arbeitnehmern und Arbeitnehmerinnen anzusprechen und so das angestrebte Ziel weitgehend zu erreichen.

Die AG war grundsätzlich – wie der Hinweis auf die erforderliche Restrukturierung der AB Spielbanken und das für nur zwei Monate bestehende Angebot beweist – an einer raschen Auflösung einer entsprechenden Anzahl von Dienstverhältnissen interessiert. Der Abschluss von Aufhebungsverträgen bot für einen raschen Personalabbau das geeignete Instrument, da betriebsnotwendige Kündigungen – wie im Schriftsatz vom 13.04.2011 festgehalten – zuerst Verhandlungen mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft (ua. zur Festlegung der Sozialauswahl) und sodann die Einhaltung von Kündigungsfristen erforderlich machten bzw. erforderlich gemacht hätten.

Der Abschluss von einvernehmlichen Aufhebungsverträgen hatte für die AG den Vorteil, keine oder entsprechend weniger betriebsbedingten Kündigungen aussprechen zu müssen. Im Gegensatz zum einvernehmlichen Aufhebungsvertrag verlangt der Ausspruch von betriebsbedingten Kündigungen durch den Arbeitgeber jedenfalls die Einhaltung der Kündigungsfristen, eine fehlerfreie Sozialauswahl und birgt auch die Gefahr von Kündigungsschutzklagen (vgl. <https://www.arbeitsrechte.de/aufhebungsvertrag-abfindung>, <https://www.afa-anwalt.de/arbeitsrecht-ratgeber/kuendigung/betriebsbedingte-kuendigung>).

Wie bereits ausgeführt dauerte die Phase des „Freiwilligenprogramms“ von 26.04.2011 bis 26.06.2011. Nach Ablauf einer Frist von nur zwei Monaten wusste somit der Arbeitgeber mit Ablauf des Stichtages 26.06.2011 verbindlich (vgl. Pkt. 7. des Schriftsatzes vom 13.04.2011), wie viele Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zum einvernehmlichen Abschluss eines Aufhebungsvertrages bereit waren. Neben dem kurzen Zeitraum, in dem man mit Hilfe der angebotenen Abfindung den Abschluss von Aufhebungsverträgen erreichen konnte, ließ sich auf Grund der erforderlichen Zustimmung des einzelnen Arbeitnehmer bzw. der einzelnen Arbeitnehmerin zum Abschluss des Aufhebungsvertrages sofort Rechtssicherheit herstellen. Die Risiken, die mit einer (einseitigen) betriebsbedingten Kündigung verbunden waren, wie insbesondere Kündigungsschutzklagen wegen fehlerhafter Sozialauswahl, ließen sich damit jedenfalls vermeiden.

Ein rascher Personalabbau durch Abschluss von Aufhebungsverträgen auf freiwilliger Basis war zusätzlich dazu geeignet, eine länger andauernde Beunruhigung des Personals der AG und das unfreiwillige Ausscheiden von Personal in großem Unfrieden zu verhindern.

Das Angebot der Abfindung bei Abschluss eines einvernehmlichen Aufhebungsvertrages diente somit eindeutig einer raschen bzw. kurzfristigen und weitgehend friktionsfreien Beendigung von Arbeitsverhältnissen.

Erst nach der Phase des „Freiwilligenprogramms“ war die Aufnahme von Gesprächen und Verhandlungen mit dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di geplant und zwar zur Feststellung eines gegebenenfalls noch erforderlichen Abbauzieles

und zur Klärung der Frage, wie die Auswahl der zu kündigenden Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen im Einzelnen zu erfolgen hat. Diese Verhandlungen waren wiederum Voraussetzung, um überhaupt betriebsbedingte Kündigungen gegenüber konkreten Arbeitnehmern und Arbeitnehmerinnen aussprechen zu können. Die angedachten bzw. nicht gänzlich auszuschließenden (einseitigen) betriebsbedingten Kündigungen waren somit eindeutig der Zustimmung der Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zu den angebotenen Aufhebungsverträgen samt Abfindung zeitlich nachgelagert.

Es muss als unwahrscheinlich angesehen werden, dass der Zeitpunkt der Kündigung und der Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses aufgrund eines abgeschlossenen Aufhebungsvertrages tatsächlich zusammenfällt. Dies war auf jeden Fall von keiner Seite wirklich vorausplanbar, da vor Ablauf der Phase 1 nicht endgültig bekannt sein konnte, welche Arbeitnehmer und Arbeitnehmerin das Angebot annehmen, wie lange sich die Verhandlungen zwischen dem Bezirkspersonalrat und der Gewerkschaft ver.di einerseits und der AG andererseits hinziehen und ob überhaupt bzw. welche Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen letztlich von einer betriebsbedingten Kündigung betroffen sind.

Das auch an den Bf gerichtete Angebot der Zahlung der gegenständlichen Abfindung anlässlich des Abschlusses des Aufhebungsvertrages im Rahmen des „Freiwilligenprogramms“ der AG war somit - nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt - darauf ausgerichtet, eine rasche bzw. kurzfristige und vor allem auch friktionsfreie Auflösung des vom Bf mit der AG abgeschlossenen Arbeitsvertrages zu bewirken, bevor sich überhaupt die Frage stellt, ob der Bf von einer (einseitigen) betriebsbedingten Kündigung betroffen ist.

Das Angebot der Zahlung einer Abfindung sollte die Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses bewegen. Mit Hilfe dieser Zahlung sollten nicht Entschädigungszahlungen für vergangenheitsbezogene Ansprüche gewährt werden, sie bot vielmehr - nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt - einen Ausgleich für den in der Zukunft liegenden Verdienstentgang. (Vgl. auch VwGH vom 18.03.1991, 90/14/0053).

Die Zahlung der Abfindung stellt dementsprechend im gegenständlichen Fall keinen Anwendungsfall des § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar, sondern ist nach § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung begünstigt. § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ist nach § 67 Abs. 11 EStG 1988 auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern anzuwenden.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ist somit als unbegründet abzuweisen.

C Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist nach § 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision nicht zulässig, da die Frage der Abgrenzung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 vom § 67 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung durch die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt ist.

Salzburg-Aigen, am 16. Oktober 2018