

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

R

in der Beschwerdesache Bf., gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes X vom 01.03.2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Am 01.03.2013 erging der Einkommensteuerbescheid 2012, wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von € 841 ergab.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 29.03.2013 beantragte der Beschwerdeführer eine Bescheidabänderung dahingehend, dass die Besteuerung des auf das Treuegeld entfallenden Anteils des Jahreseinkommens 2012 nicht nach § 67 Abs. 1 sondern nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 vorgenommen werde. (Laut Lohnkonto beträgt die Treueabgeltung € 16.272,47). So sei das von der Stadtgemeinde anlässlich der Pensionierung ausbezahlte Treuegeld nicht im Sinne des § 67 Abs. 6 festgesetzt worden. Diese Vorgangsweise beruhe auf willkürlicher und teils irrtümlicher Auslegung des Gesetzestextes und Anwendung der bisherigen Judikatur. Zudem widerspreche die von der Behörde angewendete Gesetzesstelle dem Gleichbehandlungsgrundsatz, der zu den verfassungsmäßigen Grundrechten zähle. So sei der Übertritt eines

Beamten in den Ruhestand faktisch der Auflösung zumindest aber der Beendigung des Dienstverhältnisses gleichzusetzen. Diesem Umstand sei durch die jahrzehntelange Praxis der öffentlichen Arbeitgeber bei der Versteuerung der Treuegeldzahlungen an in den Ruhestand gehende Beamte Rechnung getragen worden und zwar ohne Beanstandungen der Finanzbehörden. Eine (willkürliche) Änderung dieser Praxis sei erst in den 90-iger Jahren erfolgt, wobei die in diesem Zusammenhang entstandene Judikatur des VwGH auf Grund der bei den damals zu behandelnden Anlassfällen anzuwendenden Rechtslage noch auf dem EStG 1972 beruht habe. In seinem Erkenntnis vom 14.09.1994, 91/13/0095 habe sich der VwGH in seiner Auslegung zu § 67 Abs. 6 bezüglich der Beendigung des Dienstverhältnisses eines öffentlich-rechtlich Bediensteten auf ein vorangegangenes Erkenntnis (31.05.1994, 91/14/0059) gestützt, indem er allerdings eine Ableitung des Begriffes Auflösung des Dienstverhältnisses im Konnex mit einer Auslegung einer Abfertigung nach 67 Abs. 3 vornahm. Somit liege durch das Erkenntnis 91/14/0059 auch keinesfalls eine direkt anwendbare Regel für die im Erkenntnis 91/13/0095 getroffene Entscheidung vor. Vielmehr hätte sich der VwGH im letzteren Erkenntnis zu einer Beschwerde bezüglich der Anwendung des § 67 Abs. 6 näher mit dem Begriff Beendigung des Dienstverhältnisses, bei der man logischerweise auch die faktischen und zeitgemäßen Verhältnisse berücksichtigen oder zumindest einbeziehen sollte, befassen müssen. Tatsache sei, dass mit Übertritt des Beamten in den Ruhestand faktisch der Zustand eintrete, der der Beendigung des Dienstverhältnisses entspreche. Untermauert werde dies u.a. durch die Tatsachen, dass Schlüssel und Dienstaussweise und andere Utensilien, die mit dem Dienstposten verbunden gewesen seien, abgegeben werden müssten und der Zutritt zum Arbeitsplatz nicht mehr bestehe. Der Übertritt selbst erfolge auch mit einem Formalakt des Dienstgebers (Bescheid). Es stelle sich somit die Frage, inwieweit daraus nicht sogar auch eine konkrete Auflösung des Dienstverhältnisses abgeleitet werden könne. Wenn der VwGH auf das vorausgegangene Erkenntnis zurückgreife, wäre es auch notwendig gewesen auf die Unterscheide zwischen den in den unterschiedlichen Ansätzen des § 67 angeführten unterschiedlichen Begriffen Auflösung und Beendigung des Dienstverhältnisses einzugehen. Zudem habe sich die Rechtslage maßgeblich verändert. So finden sich die diesbezüglichen Bestimmungen des § 67 Abs. 6 im EStG 1972 (wie z. B. freiwillige Abfertigungen, Abfindungen Todesfallsbeiträge) im nun anzuwendenden EStG 1988 nicht mehr. Aus diesem Titel gebe es keinen Grund mehr für die Nichtanwendung des Steuersatzes nach § 67 Abs. 6. Durch die Nichtanwendung des begünstigten Steuersatzes komme es auch zur Verletzung des verfassungsrechtlich geschützten Grundrechtes auf Gleichbehandlung. Folgte man der Meinung der Finanzbehörden samt der Judikatur des VwGH, würde das eine ungleiche steuerliche Behandlung von Einkommensteuerpflichtigen bei Zutreffen ein und desselben auslösenden Tatbestandes (nämlich der Beendigung des aktiven Dienstverhältnisses) bei gleichen Rechtssubjekten (einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer) bedeuten und zwar basierend auf den Bestimmungen des EStG. Somit würde das Gesetz dem Gleichheitsgrundsatz entgegenstehende Regeln oder Lücken aufweisen, die zur Rechtsverletzung führten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.04.2013 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG erstreckte sich nur auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im ursächlichen Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen. Es müsse sich demnach um solche sonstigen Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch seien. Würden Bezüge an sich unabhängig von der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt und der Stichtag der Auszahlung lediglich mit dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegt, stehe die Begünstigung nicht zu. Belohnungen, Treuegelder und Jubiläumszuwendungen der Beamten anlässlich des Übertrittes in den Ruhestand seien daher gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 zu versteuern (Rz 1084 LStR 2002).

Im Vorlageantrag vom 07.05.2013 verwies der Bf. auf § 20 des Oö. Landes-Gehaltsgesetzes, wonach dem Beamten, der durch den Übertritt in den Ruhestand aus dem Dienststand ausscheide eine Treueabgeltung gebühre. Das Treuegeld sei nicht nur hinsichtlich des Auszahlungszeitpunktes sondern ursächlich an den Übertritt in den Ruhestand und damit an das faktische Ausscheiden aus dem Dienst gebunden. Auch die Höhe des Treuegeldes sei von der bis zum Ausscheiden konkret zurückgelegten Dienstzeit abhängig. Diese Bestimmung dürfte im Rahmen der bisherigen Entscheidung der Finanzbehörden bzw. des VwGH offensichtlich nicht von Relevanz gewesen sein, was das bereits immer wieder vorkommende aber unrichtige Vermengen der ihrem inhaltlichen Charakter nach völlig unterschiedlichen Begriffe „Belohnungen, Jubiläumszuwendungen und Treuegelder“ betreffe. Jedenfalls wäre bei Beurteilung über die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 die Bestimmung des § 20 mit zu berücksichtigen. Die Heranziehung der Rz 1084 der Lohnsteuerrichtlinie gehe insofern ins Leere, als damit der Umstand, dass das Ausscheiden aus dem Dienststand bzw. der Übertritt in den Ruhestand der Beendigung des Dienstverhältnisses gleichzusetzen sei, völlig negiert werde. Mit dem Übertritt in den Ruhestand sei das Dienstverhältnis praktisch beendet. Auch eine Wiedereinsetzung bzw. Wiederaufnahme des Beamten durch die Behörde sei nicht möglich, wenn dieser den 720 Lebensmonat beendet habe. Somit gebe es auch keinerlei Verpflichtung des Beamten mehr gegenüber dem bisherigen Dienstgeber in Richtung Dienstleistung. Die bisherigen Entscheidungen der Finanzbehörde bezüglich der Versteuerung der Tagesgelder stellten Ermessenentscheidungen dar (§ 20 BAO). Nach § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Sachverhaltes hätte die Behörde zum Schluss kommen müssen, dass die Beendigung des Dienstverhältnisses und das Ausscheiden aus dem Dienststand (jedenfalls nach Vollendung des 720 Lebensmonats) in wirtschaftlicher Hinsicht gleichbedeutend sind und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 67 Abs. 6 vorliegen.

Rechtslage

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist strittig, ob das anlässlich der Pensionierung ausbezahlte Treuegeld nach § 67 Abs. 1 und 2 oder, wie der Bf. vermeint, nach Abs. 6 zu versteuern ist.

§ 67 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung lautet:

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, 6%.

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen (§ 67 Abs. 2 EStG 1988).

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 lautet: **Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen** (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen ausgenommen von BV-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

§ 67 Abs. 6 EStG spricht von sonstigen Bezügen die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen. Wenn der Bf. in der Beschwerde die Ansicht vertritt, dass der Übertritt eines Beamten in den Ruhestand faktisch der Auflösung zumindest aber der Beendigung des Dienstverhältnisses gleichzusetzen ist, so ist ihm die Rechtsprechung des VwGH und die Literatur entgegen zu halten. So hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.4.2006, 2002/13/0038, zum Ausdruck gebracht, dass **bei einem Wechsel eines öffentlich-rechtlichen Bediensteten vom Dienststand in den Ruhestand das öffentliche-rechtliche Dienstverhältnis nach den dienstrechtlichen Vorschriften nicht beendet wird**. (s. auch UFS, 28.09.2005, RV/0797-S/02) Im Einkommensteuerkommentar von Doralt, § 67 Tz 39 findet sich diese Aussage wieder (Stand 01.04.2010). In der Rz 49 zu § 67 wird im Kommentar ausgeführt, dass Treuegelder, die Beamten anlässlich ihres Übertrittes in den Ruhestand oder nach Erreichen einer bestimmten Dienstzeit gezahlt werden, nicht nach § 67 Abs. 6, sondern allenfalls nach § 67 Abs. 1 und 2 zu versteuern sind. Nicht nachvollziehbar ist daher die in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, der VwGH hätte sich näher mit dem Begriff der Beendigung des Dienstverhältnisses auseinandersetzen müssen, zumal dessen Aussage klar und eindeutig ist. Daran vermögen auch die ins Treffen geführten Argumente nichts ändern (Abgabe von Schlüssel und Dienstaussweis, kein Zutritt mehr zum Arbeitsplatz und Formalakt Bescheid etc.).

Was die Aktualität der Rechtsprechung betrifft, so bezieht sich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2008, 2002/13/0038, auf das EStG 1988. Gleiches gilt für die zitierte Literatur. Gem. § 26 Abs. 3 des Oö. GemeindebedienstetenG kommt es nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Auflösung des Dienstverhältnisses beim Beamten des Ruhestands (Verhängung der Disziplinarstrafe des Verlustes aller aus dem Dienstverhältnis fließenden Rechte und Ansprüche, strafgerichtliche Verurteilung). Daraus folgt wiederum, dass es durch den Wechsel nicht zur Auflösung bzw. Beendigung kommt. Daher bedarf es auch nicht, wie gefordert, einer Auseinandersetzung, ob es sich um Treuegelder, Belohnungen oder Jubiläumszuwendungen handelt (bezüglich deren steuerlicher Behandlung s. dazu auch Lenneis in Jakom 2012, § 67 Tz 10). Aussagen, wie diese Gelder zu versteuern sind, finden sich selbstredend nur im Einkommensteuergesetz. Auch geht der Hinweis auf 20 BAO ins Leere, weil es sich um keine „Kann- Bestimmungen“ handelt. Wenn § 21 BAO vom Bf. angezogen wird, so ist in diesem Zusammenhang auf die klare Rechtslage hinzuweisen, die keiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedarf.

Was letztendlich die verfassungsrechtlichen Bedenken betrifft, so ist es durchaus sachgerecht, nur jene Fälle steuerlich zu begünstigen, in denen in typisierender Betrachtungsweise ein Versorgungsbedarf (infolge beendeten Dienstverhältnisses) eintritt, mögen auch privatrechtliche Dienstverhältnisse in Form einer allenfalls zugesagten Firmenpension oder anderer Rechtsbeziehungen zum ehemaligen Arbeitgeber (z. B. weitere Nutzung einer Dienstwohnung) bestimmte Nachwirkungen zeigen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem ist die Rechtsfrage, ob das öffentlich rechtliche Dienstverhältnis eines Beamten bei einem Wechsel in den Ruhestand beendet wird, durch die Rechtsprechung des VwGH bereits beantwortet.