

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache der BF, geb. am 19XX, whft. in WS, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 17. April 2013, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die von der Beschwerdeführerin (Bf.) aus den Vordienstzeiten im Konzern erhaltene Abfertigung iHv. € 13.166,67 als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF besteuert wird.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Steuer sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierten Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Am 17.4.2013 erging an die Bf. der Einkommensteuerbescheid 2012 (Arbeitnehmerveranlagung; vgl. § 41 EStG 1988), welcher eine Gutschrift iHv. € 888,00 ergab.

Mit Schreiben vom 6.5.2013 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. gegen die „Festsetzung der Lohnsteuer“ eine, if als Beschwerde bezeichnete und – im gegenständlichen Verfahren – auch als solche zu behandelnde, Berufung [vgl. dazu §§ 323 Abs. 37 und 243 der Bundesabgabenordnung (BAO)] erhoben und darin begehrt, eine im angefochtenen Bescheid als Bestandteil der laufenden steuerpflichtigen Bezüge dem allgemeinen Steuertarif unterworfen Abfertigungszahlung iHv. € 13.166,67 der (begünstigten) Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu unterziehen und die (seitens des Dienstgebers) zu viel einbehaltene Lohnsteuer der Bf. gutzuschreiben.

Die Bf. habe während einer früheren beruflichen (nichtselbstständigen) Tätigkeit bei der A-Group Deutschland (ehemals S Deutschland) Abfertigungsansprüche erworben. Im

Zuge einer Konzernversetzung zur A-Group Austria GmbH (ehemals S Austria) seien diese Ansprüche vom neuen Konzernunternehmer übernommen worden [siehe bei Gedächtnisprotokoll der S Austria, aus dem hervorgeht, dass jenen Dienstnehmern, die vom deutschen in das österreichische (Konzern-)Unternehmen wechseln, ein Abfertigungsanspruch für die (bereits) in Deutschland geleisteten Dienstzeiten zugesagt wurde]. Das Dienstverhältnis in Österreich habe mit 1.1.2006 begonnen, wobei ab diesem Zeitpunkt vom laufenden Gehalt Zahlungen in die Mitarbeitervorsorgekasse (MVK) erfolgt seien. Im Jahr 2012 sei das Dienstverhältnis mit der Bf. einvernehmlich aufgelöst worden (siehe dazu Beilage: Auflösung des Dienstverhältnisses) und sei im Zuge dessen die Auszahlung der Abfertigungsansprüche iHv. € 13.166,67, basierend auf der angerechneten (Vor-)Dienstzeit in Deutschland, erfolgt.

Damit seien aber die Voraussetzungen des § 67 Abs. 3 EStG 1988 [vgl. dazu die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) Rz 1073] gegeben und die Abfertigung entsprechend begünstigt zu besteuern.

Über Ergänzungsauftrag des Finanzamtes legte die Bf. am 1.8.2013 jeweils Kopien eines zwischen ihr und der S H Vertriebs GmbH Deutschland abgeschlossenen Arbeitsvertrages („Arbeitsvertrag für Angestellte“) und eines Kündigungsschreibens vom 29.12.2005 („Ordentliche Änderungskündigung“) vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.8.2013 wies das Finanzamt gemäß § 276 BAO aF die oa. Berufung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass die geltend gemachten Abfertigungsansprüche nicht aus einer inländischen arbeitsrechtlichen Grundlage gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 resultierten und daher nicht einer begünstigten Besteuerung iSd der genannten Bestimmung zugänglich seien.

Die Bf. beantragte am 2.9.2013 (gemäß § 276 Abs. 2 BAO aF) die Entscheidung über ihre Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte (ergänzend bzw. zusätzlich zu ihrer Berufung/Beschwerde) vor, dass § 67 Abs. 3 EStG 1988 keine Regelung darüber enthalte, aus welcher Quelle (inländisch oder ausländisch) die begünstigt zu behandelnden Abfertigungsansprüche stammen müssen. Laut den LStR Rz 1073 sei eine begünstigte Besteuerung der Ansprüche aus Abfertigung möglich, sofern bei Konzernversetzungen die Abfertigungsansprüche vom neuen Konzernunternehmen übernommen würden. Als Konzernunternehmen gelte dabei ein Unternehmen iSd § 15 Aktiengesetzes (AktG), wobei sich der Umstand, dass der Unternehmensbegriff im internationalen Kontext zu sehen sei, aus der (allgemeinen) Ansicht der Finanzverwaltung dazu (vgl. z. B. KStR Rz 816) ergebe.

Aus den bereits vorgelegten Unterlagen (Dienstvertrag und Kündigung A-Group Deutschland; Bestätigung über Übernahme der Abfertigungsansprüche; Auflösung des Dienstverhältnisses mit der A-Group Austria GmbH) sei ersichtlich, dass es sich um eine Konzernversetzung bzw. um eine Übernahme der Abfertigungsansprüche durch das neue Konzernunternehmen handle und daher die Voraussetzungen für eine Anwendbarkeit des § 67 Abs. 3 EStG 1988 vorlägen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Feststeht, dass die Bf. vom 15.10.2002 bis zum 31.12.2005 sich in einem Angestelltenverhältnis zur Fa. S H Vertriebs GmbH (nunmehr A-Group Deutschland) in P, Deutschland, befunden hat, welches – im Wege einer durch eine Sitzverlegung der Firma nach D bzw. einen Umzug (der Produktion) von P nach B veranlassten sog. Ordentlichen Änderungskündigung – unter Anbietung eines (neuen) Arbeitsvertrages mit der österreichischen Fa. S Austria GmbH in B ab dem 1.1.2006, mit Wirksamkeit vom 31.12.2005, gekündigt wurde. Dabei wurde ihr, so wie auch anderen von Deutschland in den Betrieb nach B wechselnden Dienstnehmern, seitens der S Austria GmbH ein Abfertigungsanspruch für in Deutschland bei der S H Vertriebs GmbH geleistete (Vor-)Dienstzeiten ausdrücklich zugesichert.

Vom 1.1.2006 bis zum 31.12.2012 war die Bf. (als Angestellte) bei der Fa. S Austria GmbH (ab 05/2011 A-Group Austria GmbH) beschäftigt und endete dieses Arbeitsverhältnis (vgl. dazu §§ 25 und 47 EStG 1988) durch einvernehmliche Auflösung vom 14.11.2012, wobei sich der genannte Arbeitgeber gegenüber der Bf. zur Zahlung einer Abfertigung iHv. € 13.166,67 (Brutto) verpflichtete. Für die gesamte Zeit der Beschäftigung in Österreich erfolgten vom laufenden (Angestellten-)Gehalt der Bf. Zahlungen in die MVK gemäß dem mit 1.7.2002 in Kraft getretenen, auf alle nach dem 31.12.2002 beginnende Arbeitsverhältnisse anzuwendenden Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigungsvorsorgegesetz (BMSVG).

Festgestellt wird, dass es sich nach hg. Informationsstand bei den Firmen S H Vertriebs GmbH bzw. S Austria GmbH zum Zeitpunkt des Arbeitsplatzwechsels der Bf. jeweils um 100 %ige Tochtergesellschaften des im Bereich der Halbleiterfertigung- und -vertrieb weltweit tätigen amerikanischen (Mutter-)Konzerns S Inc., mit Sitz in C, USA, handelte. Im Mai 2011 wurde die S Austria GmbH von der ebenfalls im gleichen Geschäftsbereich tätigen US-amerikanischen A-Group Inc. übernommen, wobei ab dem Zeitpunkt der Übernahme 95 % der Gesellschaftsanteile von der A-Group Inc. und 5 % von der A-T LLC gehalten werden (vgl. dazu FN 12 des Landesgerichtes B).

Indem wohl auch der u. a. in den LStR Rz 1073 genannte (einkommensteuerrechtliche) Konzernbegriff iSd. handels- bzw. gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des Aktiengesetzes (§ 15 AktG) bzw. des GmbH-Gesetzes (§ 115 GmbHG) auszulegen und gleichermaßen sowohl auf Inlands-, als auch auf Auslandssachverhalte bzw. auf Sachverhalte mit aus- und inländischen Mutter- und/oder Tochterunternehmen anzuwenden sein wird (vgl. z. B. Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel, Konzernklauseln im Körperschaftsteuerrecht, Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, 2015/182), besteht für den Anlassfall für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel, dass dem (nahtlosen) Arbeitsplatzwechsel der Bf. Ende 2006 eine „Konzernversetzung“ von der deutschen in eine österreichische Konzerntochter innerhalb desselben Konzerndaches (gemeinsame Muttergesellschaft) zugrunde lag.

Zur Qualifikation der gewährten Abfertigung:

Gemäß § 67 Abs. 3 3. Satz EStG 1988 ist unter einer gemäß Satz 1 und 2 (begünstigt im Verhältnis zu §§ 33 ff) zu versteuernden Abfertigung eine einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei der Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher Vorschriften, Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)Ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechtes, eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes zu leisten ist (sog. verpflichtende Abfertigungen; vgl. zum Begriff z. B. Jakom EStG 2014, § 67).

Eine Abfertigung ist allerdings nur insoweit nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, als sie sich dem Grunde und der Höhe nach aus den in dieser Bestimmung erschöpfend genannten arbeitsrechtlichen bzw. lohngestaltenden Vorschriften bzw. Rechtsgrundlagen ergibt (vgl. VwGH 18.9.2013, 2009/13/0207; 2010/13/0138, bzw. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 67 Tz 32 f mwN).

Der vom Gesetzgeber verwendete terminus der unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber auf Erhalt einer sich nach einem von der Dauer des (beendeten) Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmende Entschädigung begründenden Abfertigung [vgl. z. B. § 23 des Angestelltengesetzes (AngG)] ist dabei ein spezifischer Begriff des österreichischen Arbeitsrechtes, der grundlegend anders (aus)gestaltet ist, als beispielsweise jener einer „Abfindung“ bzw. von „Entschädigungszahlungen“ im deutschen Arbeitsrecht.

Daraus ergibt sich aber schon, dass Anknüpfungspunkt des § 67 Abs. 3 EStG 1988 auch nur eine inländische arbeitsrechtliche Grundlage sein kann und evtl. zusätzliche, vom nunmehrigen Arbeitgeber gewährte, in Österreich nicht gesetzlich vorgesehene bzw. gedeckte (monetäre) Ansprüche aus einem (früheren) ausländischen Arbeitsverhältnis allenfalls im Rahmen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 berücksichtigt werden können. Weder der Umstand, dass sowohl der frühere (nichtösterreichische) Arbeitgeber, als auch der allfällige Ansprüche „übernehmende“ nunmehrige (österreichische) Arbeitgeber demselben multinationalen Konzern angehör(t)en, noch, dass die österreichische Konzerngesellschaft die „Ansprüche“ der Bf. gegenüber dem deutschen Konzernbetrieb (freiwillig) „übernommen“ hat, vermögen daran etwas zu ändern.

Bei der vom österreichischen Arbeitgeber – aufgrund einer „vertraglichen“ Vereinbarung der Übernahme von „Abfertigungsansprüchen“ (in Wahrheit liegt eine – freiwillige – Anerkennung der Vordienstzeiten der Bf. im Konzern für die Bemessung einer künftigen österreichischen Abfertigung vor) geleisteten Zahlung von € 13.166,67 handelt es sich daher, entgegen der Ansicht der Bf., jedenfalls nicht um eine verpflichtende (gesetzliche) Abfertigung iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988.

Der weiteren Erörterung der für den Anlassfall relevanten Rechtslage ist voranzustellen, dass im Unterschied zur Rechtslage vor dem 1.7.2002 (Abfertigung-Alt) für nach dem 1.1.2003 eingegangene Dienstverhältnisse (Abfertigung-Neu) der Arbeitgeber monatliche

Beiträge iHv. 1,53 % des Entgeltes an eine sog. Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) zu leisten hat und die Abfertigung (bei Beendigung des Dienstverhältnisses) nicht vom Arbeitgeber, sondern von der BV-Kasse an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird. Diese „Abfertigung-Neu“ wird gemäß § 67 Abs. 3 5. bis 7. Satz EStG 1988 besteuert.

Der die (besondere) Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bzw. Abfindungen regelnde § 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Streitfall gültigen Fassung lautet(e):

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 von 6% 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 von 6% 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 BV-Kasse bestehen

Letztangeführter Satz des § 67 Abs. 6 bewirkt grundsätzlich, dass für alle Dienstverhältnisse, die (bereits) unter das (neue System des) BMSVG fallen (vgl. zum Inkrafttreten § 46 Abs. 1), die nur für Zeiträume, in denen keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen, geltende Begünstigung des (übrigen) § 67 Abs. 6, nicht (mehr)

gilt, sodass daher grundsätzlich Dienstnehmer, die erst nach dem 31.12.2002 in jenes (neue) Dienstverhältnis eingetreten sind, dessen Beendigung die unmittelbare Ursache für die Abfertigungszahlung bildet, ex lege keinen Anspruch (mehr) auf die Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 haben (vgl. etwa UFS 8.4.2010, RV/0781-L/09).

Gemäß § 46 Abs. 3 BMSVG gelten die alten Abfertigungsregelungen jedoch u. a. dann weiter, wenn Arbeitnehmer innerhalb eines Konzerns iSd §§ 15 AktG oder 115 GmbHG "in ein neues Arbeitsverhältnis wechseln", es sei denn, es läge eine Vereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 vor.

Der zuletzt genannten Bestimmung zufolge kann für zum 31.12.2002 bestehende Arbeitsverhältnisse ab 1.1.2003 in einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ab einem zu vereinbarenden Stichtag für die weitere Dauer des Arbeitsverhältnisses die Geltung des BMSVG anstelle der alten Abfertigungsregelungen festgelegt werden (Übertragung der Altabfertigungsanwartschaften; vgl. dazu auch Abs. 2 und 3 leg. cit.).

Indem es aber – im Unterschied zu einem Betriebs(teil)übergang gemäß § 3 Abs. 1 Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) oder einer sog. Dreiparteieneinigung (=vertragliche Übernahme eines bereits bestehenden Dienstvertrages durch einen neuen Dienstgeber) – bei einer Konzernversetzung zwar regelmäßig zu einem Wechsel des Dienstverhältnisses, nicht aber, dem BMSVG zufolge, notwendigerweise auch zu einem Wechsel in System Abfertigung „Neu“ kommt bzw. kommen muss, wird auch die Möglichkeit der Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1988 bzw. (steuerbegünstigter) freiwilliger Abfertigungen daran zu knüpfen sein, ob und inwieweit eine bezüglich der Altabfertigungsanwartschaften eine sog. Übertrittsvereinbarung gemäß § 47 Abs. 1 BMSVG geschlossen wurde.

Wurde eine derartige Vereinbarung nicht getroffen, so sind freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 auch bei Vorliegen eines neuen, nach dem 31.12.2002 eingegangenen Dienstverhältnisses wohl weiterhin möglich (so Doralt aaO, § 67 Rz 62/2, unter Hinweis auf Freudhofmeier/Feurstein, taxlex 2007, 229).

Da dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben der Bf. vom 10.8.2015 mitgeteilt wurde, dass zwischen ihr und ihrem früheren Arbeitgeber, der Fa. S Austria GmbH in B, hinsichtlich der (übernommenen) Abfertigungsansprüche aus der früheren, nahtlos in ein (weiteres) Arbeitsverhältnis beim gleichen Konzern "übergegangenen" Beschäftigung bei der S Inc. eine Übertrittsvereinbarung iSd § 47 Abs. 1 BMSVG nicht abgeschlossen wurde, liegen somit die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung der als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 aus den genannten Altanwartschaften resultierenden (freiwilligen) Abfertigung im Anlassfall vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde – unter gleichzeitiger Abweisung des auf die Gewährung einer Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 gerichteten Mehrbegehrens – teilweise stattzugeben.

## Zulässigkeit einer Revision

Da gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes eine ordentliche Revision nur dann zulässig ist, wenn dessen Spruch von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil er 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, all dies im Anlassfall aber nicht vorliegt, ergibt sich der (Unzulässigkeits-)Ausspruch laut Pkt. II.

Linz, am 10. August 2015