



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, Ort, Straße, vom 23. März 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes X vom 27. Februar 2004 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Abgabepflichtigen Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag in Höhe von insgesamt € 5.826,72 zur Haftung und Zahlung vor. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass einerseits ein zu geringer Sachbezug für die Zurverfügungstellung einer Wohnung an einen Dienstnehmer berechnet, andererseits eine "Jubiläumsgabe" zu Unrecht als freiwillige Abfertigung besteuert worden sei.

Mit rechtzeitig eingebrachter Berufung wendete sich die Abgabepflichtige gegen die gesamten Feststellungen. Der die gegenständliche Wohnung nutzende Dienstnehmer übe Tätigkeiten eines Hausbesorgers aus, weshalb die Festsetzung des Sachbezuges nach Kategorie 1 der Sachbezugsverordnung zu erfolgen habe. Weiters regle § 70 des XY-Kollektivvertrages die Höhe des Anspruches auf Abfertigung bei Auflösung des Dienstverhältnisses. Diese erhöhe sich ab dem vollendeten 35. Dienstjahr bei

zufriedenstellender Dienstleistung um das 2 ½ - fache des letzten Monatgehaltes. Es handle sich daher nicht um eine freiwillige Abfertigung, sondern um eine einklagbare kollektivvertragliche Abfertigung. An diesen Abfertigungsanspruch sei nur eine einzige Bedingung geknüpft, die darin bestehe, dass der Dienstnehmer bis dato keine Jubiläumsgabe für 40-jährige zufriedenstellende Dienstleistung erhalten haben dürfe. Weiters sei die Abfertigung mit Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung bezog sich das Finanzamt auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.10.2000, 98/15/0122, in welchem die Besteuerung eines Jubiläumsgeldes nach dem in Rede stehenden Kollektivvertrag streitgegenständlich war, und kam zum Schluss, dass keine begünstigte Besteuerung dieser Jubiläumsgabe möglich sei. Hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges wurde auf eine übermittelte Stellungnahme des Prüfers verwiesen, der die Berufungswerberin nicht entgegen getreten sei.

Mit – nach Fristverlängerung – rechtzeitiger Eingabe beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und schränkte ihr Berufungsbegehren ausdrücklich auf die Nachversteuerung der Jubiläumsgabe ein. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis zu einer früheren Fassung des gegenständlichen Kollektivvertrages ergangen sei. Aus der in der Beilage übermittelten für das Berufungsjahr gültigen Fassung sei klar ersichtlich, dass es sich nicht um einen Jubiläumsgeldanspruch, sondern um einen erhöhten Abfertigungsanspruch handle, dessen Besteuerung gesetzlich eindeutig geregelt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des § 67 Abs. 1 EStG 1988 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund u.a. eines Kollektivvertrages zu leisten ist.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass ein Arbeitnehmer der Berufungswerberin im Jahr 2002 sein Dienstverhältnis beendet hat und ihm auf Grund des § 70 XY-Kollektivvertrag neben der eigentlichen Abfertigung nach den ersten beiden Absätzen des Abs. 1 auch der

Erhöhungsbetrag nach dem letzten Absatz des Abs. 1 ausbezahlt wurde. Vom Finanzamt wurde dieser Erhöhungsbetrag als einer begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988 nicht zugänglich erachtet, weshalb eine Besteuerung nach § 67 Abs. 1 und 2 iVm. § 67 Abs. 10 EStG 1988 erfolgte. Die Berufungswerberin geht davon aus, dass eine Besteuerung gem. § 67 Abs. 3 EStG 1988 als gesetzliche Abfertigung möglich sei.

Auf Grund der eingangs angeführten Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 sind so genannte "gesetzliche" Abfertigungen mit dem sich unter Anwendung der Vervielfachermethode ergebenden Steuersatz oder mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern. "Gesetzliche" Abfertigungen im Sinne dieser Bestimmung sind (einmalige) Entschädigungen des Arbeitgebers, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, und die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund bestimmter, im Gesetz näher bezeichneter lohngestaltender Vorschriften zu leisten sind.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Auszahlung des in Rede stehenden Betrages auf Grund des anzuwendenden Kollektivvertrages und somit auf Grund einer im § 67 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten lohngestaltenden Vorschrift beruhte. Dieser enthält, neben der Regelung auf Anspruch von bis zu einem Jahresbezug an Abfertigung, im letzten Absatz seines für das Streitjahr gültigen § 70 folgende Regelung:

"Ab dem vollendeten 35. Dienstjahr erhöht sich bei zufriedenstellender Dienstleistung die Abfertigung um das 2,5fache des letzten Monatsgehaltes und allfälliger Haushalts-, Kinder-, Funktions- und sonstiger Zulagen, falls bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses keine Jubiläumsgabe für 40jährige zufriedenstellende Dienstleistung gemäß § 66 Abs. 1 zweiter Fall gewährt wurde."

§ 66 Abs. 1 des Kollektivvertrages bestimmt, dass ein Angestellter, der eine 40jährige Dienstzeit in der [Arbeitgeber] zufriedenstellend zurückgelegt hat, aus diesem Anlass über Antrag eine Jubiläumsgabe in Höhe des 2,5fachen des letzten Monatsgehaltes und allfälliger Haushalts-, Kinder-, Funktions- und sonstigen Zulagen erhält.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes umfasst die begünstigte Abfertigungsbesteuerung nur solche Bezüge, deren Auszahlung seine unmittelbare Ursache in der Beendigung des Dienstverhältnisses hat. In seiner Entscheidung vom 31.10.2000, 98/15/0122, führte der Gerichtshof zum Thema "Jubiläumsgabe" und deren Besteuerung als freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 wörtlich aus:

"Nach der dargestellten kollektivvertraglichen Regelung wird sohin die Jubiläumsgabe für 40-jährige Dienstzeit, die der Arbeitnehmer bei aufrechtem Dienstverhältnis nach Zurücklegung einer 40-jährigen Dienstzeit erhalten hätte, in voller Höhe bereits früher gewährt, wenn das

Dienstverhältnis vor Erreichen des 40. Dienstjahres im Zusammenhang mit dem Übertritt in den Ruhestand beendet wird. Damit wird der Arbeitnehmer, der vor Ablauf des 40. Dienstjahres in den Ruhestand tritt, jenem Arbeitnehmer gleichgestellt, der zumindest 40 Dienstjahre absolviert. Daraus ist erkennbar, dass auch eine anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlte Jubiläumsgabe nicht als unmittelbar durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses veranlasst anzusehen ist. Wäre es nicht zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses gekommen, so hätte der Arbeitnehmer die Jubiläumsgabe in gleicher Höhe und lediglich zu einem späteren Zeitpunkt (nach 40 Dienstjahren) erhalten."

Im Weiteren wird sodann zum Vorbringen, die vorzeitig ausbezahlt Jubiläumsgabe würde eine erhöhte "gesetzliche" Abfertigung darstellen, festgestellt, dass "*eine Zahlung, auf die in gleicher Höhe bei Beendigung des Dienstverhältnisses wie bei Fortbestehen des Dienstverhältnisses ein Anspruch besteht*", weder eine Abfertigung noch eine Erhöhung der Abfertigung darstellt.

Auf diese Rechtsprechung aufbauend, führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.4.2006, 2002/13/0038, dass nicht zu erkennen sei, welche sachliche Rechtfertigung dafür bestehen sollte, die Jubiläumszuwendung grundsätzlich als nicht im Sinne des § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 begünstigungsfähigen Bezug zu behandeln, diese aber dann diesen Bestimmungen unterzuordnen, wenn die Auszahlung vorzeitig bei Übertritt in den Ruhestand erfolgt.

Nach diesen Ausführungen steht für die nunmehr entscheidende Behörde zweifelsfrei fest, dass der Gerichtshof Bezügen, deren Auszahlung lediglich auf den Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses (vor)verlegt wird, obwohl auch ohne Beendigung des Dienstverhältnisses ein derartiger Anspruch (allenfalls zu einem anderen Zeitpunkt) besteht, grundsätzlich die Eigenschaft als gesetzliche oder freiwillige Abfertigung und damit auch die Möglichkeit der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 3 oder 6 EStG 1988 abspricht. Dabei ist es unmaßgeblich, ob die arbeitsrechtliche Verpflichtung zur Auszahlung bzw. zur vorzeitigen Auszahlung – wie bis zum Jahr 2000 – in einem Paragrafen geregelt ist, oder – wie ab dem Jahr 2001 – die Regelungen zur Jubiläumsgabe im § 66 Abs. 1 des Kollektivvertrages angesiedelt sind und die Regelung der vorzeitigen Auszahlung - durch bloße Verschiebung eines (inhaltlich im Kern unverändert gebliebenen) Textteiles des § 66 - im § 70 des Kollektivvertrages erfolgt. Entscheidend ist vielmehr, dass bei Fortbestehen des Dienstverhältnisses bis zum 40. Dienstjahr eine Jubiläumsgabe (ab 2002 über Antrag des Arbeitnehmers) zur Auszahlung gelangt wäre und ein diesem entsprechender Bezug durch die Pensionierung vorzeitig zugeflossen ist. Dass es sich bei dem als erhöhte "Abfertigung" bezeichneten Bezug (wirtschaftlich betrachtet) um die Jubiläumsgabe handelt, wird nicht nur dadurch offensichtlich, dass es sich beim Erhöhungsbetrag ebenfalls um das 2,5fache des

Monatsbezuges inklusive allfälliger näher bezeichneter Zulagen handelt, sondern noch mehr dadurch, dass der Anspruch an eine zufriedenstellende Dienstleistung und an den Nichterhalt einer Jubiläumsgabe für 40jährige Dienstleistung gekoppelt ist. Der Anspruch auf Auszahlung des Erhöhungsbetrages ist zwar formell zeitlich an die Beendigung des Dienstverhältnisses geknüpft. Er besteht aber nicht generell bei Beendigung des Dienstverhältnisses, da dieser Anspruch wieder wegfällt, wenn bei aufrechtem Dienstverhältnis bereits eine Jubiläumsgabe nach § 66 Abs. 1 zweiter Fall des Kollektivvertrages zur Auszahlung gelangt ist. Auch daraus ist ersichtlich, dass es sich beim gegenständlichen Erhöhungsbetrag nicht um einen Bezug handelt, der primär und ausschließlich von der Beendigung des Dienstverhältnisses abhängig ist, was für die Eigenschaft als Abfertigung im Sinne der Bestimmungen des § 67 EStG 1988 jedoch Voraussetzung wäre.

In diesem Zusammenhang ist auch noch anzumerken, dass es ab dem Jahr 2002 durch die Änderung des § 66 des KV möglich ist, dass der Zeitpunkt der Auszahlung des Jubiläumsgeldes bei längerer als 40-jähriger Dienstzeit durch die Notwendigkeit einer Antragstellung auch zeitlich nach hinten verschoben werden könnte und somit allenfalls wiederum ein zeitlicher Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses hergestellt werden kann. Auch in diesem Fall ist jedoch nicht die Beendigung des Dienstverhältnisses für die Auszahlung entscheidend, sondern eben nur die spätere Antragstellung.

Somit steht zusammenfassend fest, dass für den gegenständlichen Bezug eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 ebenso wenig möglich ist, wie eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988. Das Finanzamt hat diesen daher zu Recht nach § 67 Abs. 1 und 2 iVm. Abs. 10 EStG 1988 besteuert. Liegt keine gesetzliche oder freiwillige Abfertigung vor, sind die ausbezahlten Beträge auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2006