

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100479/2008

Innrain 32
6020 Innsbruck
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den [Richter] in der Beschwerdesache [XY] gegen den Bescheid des [Finanzamt] vom 8. April 2008 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Jahr 2003

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

II.

Der angefochtene (Sammel-)Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

III.

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

Entscheidungsgründe

1) Vorbemerkung:

Vorweg darf darauf hingewiesen werden, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Abs 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

2) Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Arbeitgeberin mit Bescheid vom 8. April 2008 eine Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum

Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2003 vorgeschrieben.

Die Vorschreibung wurde damit begründet, dass an einen Arbeitnehmer Bezüge ausbezahlt wurden, die auf einem Vergleich beruhen und zur Gänze als "Abfertigung" abgerechnet worden seien. Der zweite und auch letzte Satz der Sachverhaltsdarstellung im Bericht lautet: *"Lt. Klagsbegehren sind jedoch laufende Bezüge im Gesamtbetrag inkludiert die aliquot herausgerechnet wurden."*

Die rechtzeitig eingebrachte Berufung begründete die Arbeitgeberin damit, dass im Zuge eines gerichtlichen Vergleiches Einigung darüber erzielt worden sei, dass dem klagenden Arbeitnehmer ein Betrag von € 30.000,00 brutto als Abfertigung und ein Betrag von € 5.404,00 aus der Endabrechnung Mai 2003 ausgezahlt werde. Diese beiden Beträge wären unabhängig voneinander und korrekt abgerechnet worden. Es treffe somit nicht zu, dass eine Abrechnung "zur Gänze als Abfertigung" erfolgt wäre.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2008 keine Folge. Nach Zitierung der Bestimmung des § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 und Verweis auf Judikaturstellen wurde ausgeführt:

"Nach obigen Ausführungen kann im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden, dass Gegenstand des Vergleiches lediglich ein begünstigt zu versteuernder Gehaltsanteil gewesen wäre. Auch sind nach dem vorliegenden Vergleich keinerlei geltend gemachten Ansprüche des Dienstnehmers strittig geblieben (Anm.: nicht einmal jene aus der Vermietung u. Verpachtung!). Zweifelsfrei ist zwar die Benennung "Endabrechnung Mai 2003 (Ifd. Bezug)" und "Abfertigung (begünstigter Anteil)" im Vergleichsurteil erfolgt, allerdings darf durchaus angenommen werden, dass die Aufteilung der Gesamtvergleichszahlung (rd. 1/4tel Tarifbesteuerung - rd. 3/4tel begünstigte Abfertigungsbesteuerung) bei Betrachtung des Klagsbegehrens nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht."

In der Folge führte das Finanzamt an, wie es die Lohnsteuerbemessungsgrundlage berechnet habe. Außer Streit gestellt wurde weiters, dass es nicht den Tatsachen entspreche, dass die Vergleichszahlung zur Gänze als Abfertigung abgerechnet worden wäre.

Daraufhin wurde von der Berufungswerberin die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Es wäre *"Sinn und Zweck"* eines Vergleiches, dass mit dem Vergleichsabschluss sämtliche strittige Ansprüche bereinigt werden würden. Zudem wäre nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung der Abschluss eines *"abgabenschonenden Vergleiches"* ausdrücklich als zulässig anerkannt.

3) Sachverhalt:

Auf Grund des Inhaltes des vorgelegten Verwaltungsaktes und den Ausführungen des Finanzamtes und in der Berufung sowie im Vorlageantrag steht folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin beendete ein seit dem Jahr [Jahr] bestehendes Dienstverhältnis mit einem Arbeitnehmer per [Datum] durch fristlose Entlassung. Da nach Ansicht des Arbeitnehmers dies nicht begründet gewesen sei, erhob er Klage beim zuständigen Gericht und machte diverse Forderungen im Ausmaß von insgesamt € 149.579,55 geltend. Darin enthalten auch die Forderung nach Auszahlung des Gehaltes für Mai 2003 und einer Abfertigung.

Am [Vergleichsdatum] wurde ein gerichtlicher Vergleich mit dem Inhalt geschlossen, dass das Dienstverhältnis mit [Datum] einvernehmlich aufgelöst wurde und die Beschwerdeführerin ihrem ehemaligen Arbeitnehmer für den Monat Mai 2003 aus der Endabrechnung einen Betrag von € 5.402,46 netto sowie an gesetzlicher Abfertigung einen Betrag von € 30.000,00 brutto zu bezahlen habe. Dies binnen 14 Tagen nach Rechtskraft des Vergleiches.

Von der Beschwerdeführerin wurden die Lohnabgaben für den erstgenannten Vergleichsbestandteil bereits im Mai 2003 berechnet und blieb dieser Punkt im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung unbeanstandet. Somit kann das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass diese Berechnung richtig erfolgte und die errechneten Abgaben auch abgeführt wurden.

Streit besteht hinsichtlich der Besteuerung des zweitgenannten Vergleichsbestandteiles. Diesen hat die Beschwerdeführerin zur Gänze als gesetzliche Abfertigung unter Anwendung des festen Steuersatzes von 6% abgerechnet, während das Finanzamt die Ansicht vertritt, es wäre nur ein Teil des Betrages, nämlich 47,29% entsprechend der in der Berufungsvorentscheidung angestellten Berechnung, mit dem festen Steuersatz abzurechnen gewesen.

4) Erwägungen:

Gemäß § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit sie nicht nach Abs 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, 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. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werden sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer MV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von € 7.500,00 mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

Damit stellt der Gesetzgeber fest, dass in Vergleichssummen enthaltene gesetzliche (§ 67 Abs 3 EStG 1988) und freiwillige (§ 67 Abs 6 EStG 1988) Abfertigungen ihre - über das Maß der Regelungen des § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 hinausgehende - begünstigte Besteuerung auch dann nicht verlieren, wenn derartige Bezugsteile im Rahmen einer Gesamtzahlung auf Grund einer Vergleichsvereinbarung zur Auszahlung gelangen. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028) muss jedoch erkennbar sein, in welchem Ausmaß

eine Vergleichssumme auf einen begünstigten Anspruch entfalle. Dies wird, so der Gerichtshof weiter, insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch gewesen ist, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen, die übrigen aber strittig bleiben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise erklärt wird, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen werden soll.

Im Erkenntnis VwGH 26.7.1995, 92/15/0104, wird sodann klargestellt, dass der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 30. Jänner 1991, 90/13/0121 bis 0127, zum § 67 Abs 8 EStG 1972 nicht ausgeführt hat, dass eine Vergleichssumme undifferenziert mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern ist. Vielmehr hat der Verwaltungsgerichtshof bei der Erfassung von Nachzahlungen für vergangene Kalenderjahre (nur) die Ausscheidung jener (steuerfreien) Lohnbestandteile als unzulässig angesehen - und damit eine pauschale Versteuerung nach dem Belastungsprozentsatz gemäß § 67 Abs 8 EStG 1972 als notwendig erachtet -, die eine Aufrollung einzelner Lohnzahlungszeiträume voraussetzen würde, um eine steuerlich relevante Zuordnung dieser (steuerfreien) Lohnbestandteile auf die einzelnen Lohnzahlungszeiträume zu ermöglichen (zB für die Bestimmung des Freibetrages für Überstundenzuschläge). In der Folge führt der Gerichtshof sodann aus, dass es (bei der steuerlichen Beurteilung) keine Rolle spielt, dass die Versteuerung von sonstigen Bezügen, die mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses im unmittelbaren Zusammenhang stehen, nach § 67 Abs 6 EStG 1972 in der Regel geringer ist, als eine solche nach Abs 8 leg cit.

Im Erkenntnis VwGH 8.4.1986, 85/14/0162, wies der Gerichtshof darauf hin, dass alleine die Bezeichnung als "Abfertigung" in einem Vergleich nicht ausreicht, eine begünstigte Abfertigungsbesteuerung zu erreichen. Vielmehr muss die Zahlung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich einer Abfertigung entsprechen. Dies ist - so der Gerichtshof - nicht der Fall, wenn auf Grund der Dauer des Dienstverhältnisses ein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung nicht entstanden ist und die Auszahlung einer freiwilligen Abfertigung erst anlässlich der strittigen Auflösung des Dienstverhältnisses (zur Steuervermeidung) erstmals thematisiert wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist auf Grund des vorliegenden Vergleichstextes klar erkennbar, welche Bezugsbestandteile mit welchen Beträgen verglichen bzw welche der ursprünglich eingeklagten "Bezugsbestandteile" seitens des Arbeitnehmers nicht mehr beansprucht wurden. Weiters ist unbestritten, dass der Arbeitnehmer im Jahr 2003 bereits seit mehr als 15 Jahren zur Beschwerdeführerin im Dienstverhältnis gestanden ist und im Dienstvertrag aus dem Jahr [Jahr] auch eine Anrechnung von Vordienstzeiten vereinbart wurde. Bei einer letztlich einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses (vgl Pkt 1 des Vergleiches vom [Vergleichsdatum]) bestand somit ein Anspruch auf gesetzliche (auf Grund der Dauer des Dienstverhältnisses) und freiwillige (auf Grund der Vereinbarungen im Dienstvertrag über die Anrechnung von Vordienstzeiten) Abfertigung.

Selbst wenn das Bundesfinanzgericht den Klagsausführungen nicht zu folgen vermag, welche vom Vorliegen eines Anspruches auf gesetzliche Abfertigung auch für den Teil, der auf die Anrechnung von Vordienstzeiten entfällt ausgehen, hat dies für die steuerliche

Beurteilung keine Auswirkung. Dies deshalb, weil einerseits im Vergleichsbetrag enthaltene freiwillige Abfertigungen (§ 67 Abs 6 EStG 1988 - zumindest im Ausmaß eines Viertels der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) einer Besteuerung mit dem festen Steuersatz von 6% zugänglich wären und andererseits die letztlich im Vergleichswege vereinbarte und als "gesetzliche Abfertigung" bezeichnete Summe in Höhe von € 30.000,00 den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung im Ausmaß von (für Zwecke der Abfertigungsberechnung ermittelten) nur sechs "Monatsbezügen" nicht übersteigt.

Somit sind die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen für eine Besteuerung des als "gesetzliche Abfertigung" bezeichneten Teilbetrages der Vergleichssumme nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erfüllt.

Einerseits wird nämlich im Vergleichstext "*in sonst erkennbarer Weise erklärt*", dass es sich bei diesem Betrag um einen Teilbetrag der gesetzlichen Abfertigung handelt. Andererseits kann auch nicht bezweifelt werden, dass hier kein Fall vorliegt, in dem erst im Zuge der strittigen Auflösung Ansprüche (auf eine freiwillige Abfertigung) erstmals "begründet" wurden und daher Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt angebracht wären.

Betrachtet man zudem die vom Arbeitnehmer klagsweise geltend gemachten Beträge, ist festzustellen, dass darin in diversen Punkten Ansprüche geltend gemacht wurden, die (nur) entstanden wären, wenn das Dienstverhältnis seitens der Beschwerdeführerin unter Einhaltung einer Kündigungsfrist beendet worden wäre. Dies wäre, wie in der Klagsschrift behauptet wird, frühestens zum 31. Dezember 2003 möglich gewesen und wurde daher auch die Berechnung der eingeklagten Beträge durch den Vertreter des Arbeitnehmers auf Basis einer Beendigung des Dienstverhältnisses zum Jahresende 2003 durchgeführt. Daraus ergibt sich aber klar, dass diverse Beträge in Folge der sodann einvernehmlich mit [Datum] vereinbarten Beendigung des Dienstverhältnisses nicht (mehr) zugestanden sind (vgl dazu etwa die Klagspunkte 1., 2., 4. und 8.). Auch hinsichtlich des Pktes 3. der Klage dürfte bei einer Beendigung des Dienstverhältnisses mit [Datum] ein Anspruch des Arbeitnehmers wohl nicht bestanden haben.

Insofern erweist sich die Ansicht des Finanzamtes, welches seiner Berechnung sämtliche eingeklagten Beträge zu Grunde legte, bereits vorweg als unschlüssig und kann die Argumentation, die Textierung der Vergleichsvereinbarung würde nicht dem "wahren wirtschaftlichen Gehalt" entsprechen, nicht tragen.

Wenn das Finanzamt in der Begründung seiner Entscheidung darauf hinweist, dass durch die vergleichsweise Einigung keinerlei Ansprüche mehr strittig geblieben sind und daraus folgert, dass "*nicht davon ausgegangen werden*" könne, "*dass Gegenstand des Vergleiches lediglich ein begünstigt zu versteuernder Gehaltsbestandteil gewesen wäre*", ist festzuhalten, dass es - worauf sich auch die Beschwerdeführerin zutreffend bezieht - das Wesen einer vergleichsweisen Einigung ist, dass durch diese alle strittigen Ansprüche bereinigt werden. Damit wird die begünstigte Besteuerung bestimmter Bezugsteile aber nicht ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof - worauf sich die Beschwerdeführerin ebenfalls bezieht - im Erkenntnis VwGH 3.9.1996, 96/08/0022, zu einem sozialversicherungsrechtlichen Sachverhalt klar ausgeführt hat: *"Wenn und insoweit aber die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses noch offenen (strittigen) Ansprüche eines Arbeitnehmers tatsächlich teils aus beitragspflichtigen, teils aus beitragsfreien Entgeltbestandteilen bestehen, sind die Parteien eines darüber abgeschlossenen Vergleiches durch keine Rechtsnorm dazu verpflichtet, etwa die Anerkennung der beitragspflichtigen vor den beitragsfreien Ansprüchen zu vereinbaren. Die Vertragsparteien sind vielmehr in der vergleichsweisen Disposition über diese Ansprüche insoweit frei, als durchaus die Leistung der beitragsfreien Ansprüche vereinbart und auf die beitragspflichtigen Gehaltsbestandteile verzichtet werden kann. ... Eine Grenze fände diese Dispositionsbefugnis jedoch, wenn etwa ein höherer Betrag an beitragsfreien Ansprüchen verglichen worden wäre, als gemessen an den Voraussetzungen des § 49 Abs. 3 tatsächlich zustünde. Diese Grundsätze lassen sich sinngemäß auch auf die Beurteilung der Art der Beendigung eines Dienstverhältnisses und der klageweise geltendgemachten, von der Art der Beendigung des Dienstverhältnisses abhängigen Entgeltsforderungen des Dienstnehmers übertragen. In einer solchen aus Anlaß der (strittigen) Beendigung des Arbeitsverhältnisses getroffenen abschließenden Regelung konnte L. sowohl die Art der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vereinbaren, als auch sich über an sich unverzichtbare Ansprüche vergleichen."* Die in diesem Erkenntnis explizit als zulässig anerkannte Dispositionsbefugnis lässt sich auch aus den oben zitierten steuerrechtlichen Erkenntnissen klar ableiten.

Nach § 41 Abs 4 lit b FLAG 1967 gehören die im § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag. Gleiches gilt nach § 122 Wirtschaftskammergesetz 1988 auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Da somit seitens der Beschwerdeführerin kein Tatbestand gesetzt wurde, der eine Haftungsinanspruchnahme nach § 82 EStG 1988 rechtfertigen würde und auch kein Umstand vorliegt, der die Abgabenbehörde zu einer Abgabenfestsetzung nach § 201 BAO berechtigen würde, war der bekämpfte (Sammel-)Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Angemerkt darf noch werden: Nachdem der bekämpfte Bescheid aus oben stehenden Gründen aufzuheben war, erübrigt sich die auf Grund der Bestimmung des § 19 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung anzustellende Prüfung, ob der in Rede stehende Betrag tatsächlich bereits im Jahr 2003 zugeflossen ist, was nach der im abgeschlossenen Vergleich eingeräumten Zahlungsfrist nicht zweifelsfrei der Fall sein muss. Das Datum des tatsächlichen Zuflusses geht aus dem Verwaltungsakt jedenfalls nicht hervor.

Bei einem Zufluss erst im Jahr 2004 wäre der bekämpfte Bescheid, der "für das Jahr 2003" erlassen wurde, auch aus diesem Grund aufzuheben gewesen.

5) Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.