



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RPW Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 3500 Krems, Roseggerstraße 2/6, vom 26. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 4. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gemeindebeamter und hat im Dezember 2006 eine Jubiläumszuwendung iHv € 17.242,16 erhalten. Rechtsgrundlage für die Auszahlung der Jubiläumszuwendung ist § 53 Abs 3 der Niederösterreichischen Gemeindebeamtendienstordnung 1976 (idF LBGl. 2400) gewesen.

Das Finanzamt hat die Jubiläumszuwendung mit den in § 33 EStG 1988 normierten Tarifsteuersätzen besteuert (vgl. Einkommensteuerbescheid 2006).

In der gegen die Tarifbesteuerung gerichteten Berufung hat der Bw. vorgebracht:

- Die Nichtanwendung von § 67 EStG 1988 auf die Jubiläumszuwendung ist gesetzeskonform.
- § 67 EStG 1988 ist verfassungswidrig. Bei verfassungskonformer Auslegung ist § 67 EStG 1988 auf Jubiläumszuwendungen anwendbar:

Für eine Anwendbarkeit von § 67 EStG 1988 auf Jubiläumszuwendungen spreche dabei insb. der Umstand, dass der Gesetzgeber ein aus § 3 EStG 1988, § 37 EStG 1988 und § 67

ESTG 1988 bestehendes Begünstigungssystem geschaffen habe, von dem Jubiläumszuwendungen im Falle der Nichtanwendbarkeit von § 67 EStG 1988 zur Gänze ausgeschlossen sind.

Für eine Anwendbarkeit von § 67 EStG 1988 auf Jubiläumszuwendungen spreche auch, dass Jubiläumszuwendungen die sog. „*dritte Säule der Altersversorgung*“ von Beamten seien, da Beamte keine Abfertigung erhalten.

Sollte § 67 EStG 1988 auf Jubiläumszuwendungen anwendbar sein, ist die in § 67 Abs 2 EStG 1988 normierte Berechnung des Jahressechstels verfassungswidrig, da dieses Jahressechstel idR durch den 13. und 14. Monatsbezug ausgeschöpft werde.

Der Bw. beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2006 aufzuheben, die Jubiläumszuwendung mit dem in § 67 EStG 1988 normierten 6%igen Steuersatz zu besteuern und diese Jubiläumszuwendung in eventu in das Jahressechstel miteinzuberechnen.

Die in der Berufung gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sind zurückgenommen worden (Schriftsatz, 21. September 2007).

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt im ggstl. Berufungsverfahren ist die Anwendbarkeit von § 67 EStG 1988 auf die in § 53 Abs 3 der Niederösterreichischen Gemeindebeamtendienstordnung 1976 normierte Jubiläumszuwendung.

I. Sach- und Entscheidungsgrundlage:

Im ggstl. Berufungsverfahren ist von folgender Sach- und Entscheidungsgrundlage auszugehen:

Einen Rechtsanspruch auf Auszahlung einer Jubiläumszuwendung im Sinne des § 53 Abs 3 der Niederösterreichischen Gemeindebeamtendienstordnung 1976 hat ein Gemeindebeamter aus Anlass der Vollendung einer Dienstzeit von 25 und 40 Jahren: Im Falle des Bw. ist die Jubiläumszuwendung für 40 Jahre Dienstzeit ausgezahlt worden.

II. Rechtslage:

Der nach den Berufungsausführungen auf die Jubiläumszuwendung anwendbare § 67 EStG 1988 lautet in der im Streitjahr geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes (StReformG) 2005, BGBl. I 2004/57:

„§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbe-

zug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%..."

„§ 67. (3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird 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 Abs. 1 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

- gesetzlicher Vorschriften,*
 - Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,*
 - aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
 - eines Kollektivvertrages oder*
 - der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung*
- zu leisten ist" ...*

„§ 67. (6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen ... sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern ..."

III. Auslegung von § 67 Abs 1, 3 und 6 EStG 1988:

Verwaltungsgesetze sind nach den vom Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung entwickelten Interpretationsregeln auszulegen. Die diesbezügliche VwGH-Rechtsprechung zusammenfassend gelten für Jubiläumswendungen folgende Interpretationsregeln:

Die Jubiläumswendung ist kein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988 (Doralt, EStG¹⁰, § 67 und die do. zit. Judikate). Die Aufzählung der Rechtsgrundlagen in § 67 Abs 3 EStG 1988 ist taxativ (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087); Anlass für die Jubiläumswendung ist die Vollendung einer bestimmten Dienstzeit und nicht der Übertritt in den Ruhestand (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0038); von der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs 6 EStG 1988 werden nur solche Bezüge erfasst, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist (VwGH 31.10.2001, 98/15/0122).

IV. Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Jubiläumszuwendung mit dem in § 67 EStG 1988 normierten 6%igen Steuersatz zu besteuern – ist aus folgenden Gründen abzuweisen:

- Die Jubiläumszuwendung ist kein sonstiger Bezug im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988:

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988 sind alle vom selben Arbeitgeber neben dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlten Bezüge.

Weitere Kennzeichen von sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988 sind: Die Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR 1 Monat) gezahlt werden und mit diesen Bezügen müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden.

Mit Jubiläumszuwendungen im Sinne des § 53 Abs 3 der Niederösterreichischen Gemeindebeamtendienstordnung 1976 werden keine Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten; diese Jubiläumszuwendungen sind eine Art Treueprämie für langjährige Betriebszugehörigkeit. Begünstigungsschädlich ist daher, dass Jubiläumszuwendungen keine Entgelte für - nichtselbständig erbrachte - Arbeitsleistungen sind.

- Die Jubiläumszuwendung ist nicht unter § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 subsumierbar:

Per definitionem ist die Abfertigung eine in ursächlichen Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses stehende, vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zu zahlende, einmalige Entschädigung.

Jubiläumszuwendungen im Sinne des § 53 Abs 3 der Gemeindebeamtendienstordnung 1976 sind aus Anlass der Vollendung einer bestimmten Dienstzeit – idF von 40 Jahren – zu zahlen.

Bei oder nach Auszahlung der Jubiläumszuwendung ist das Dienstverhältnis des Bw. nicht beendet worden: Begünstigungsschädlich ist daher die fehlende „*Beendigung eines Dienstverhältnisses*“.

- Die Rechtsfolgen von § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 sind nicht auf Jubiläumszuwendungen erstreckbar, weil durch den Ausschluss der Jubiläumszuwendungen von der begünstigten Besteuerung nach § 67 EStG 1988 keine planwidrige, durch Gesetzesanalogie zu schließende, Gesetzeslücke entstanden ist:

Eine planwidrige Gesetzeslücke liegt vor, wenn die auf Grundlage der gesamten geltenden Rechtsordnung einschließlich aller Interpretationsregeln ermittelte - ratio legis (das höhere Rechtsprinzip) in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung (der Werttendenz) einer gesetzlichen Norm (oder auch mehrerer Vorschriften) auf den gesetzlich nicht unmittelbar geregelten Fall fordert (F. Bydlinski in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 7 Rz 2 mwN und die do. zit. Urteile des Obersten Gerichtshofes).

Mit § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 hat der Gesetzgeber jene Fälle von einmaligen Geldleistungen steuerlich begünstigt, die der Arbeitgeber anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses zu zahlen hat: Ratio legis von § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 ist daher, den infolge Beendigung des Dienstverhältnisses eintretenden Versorgungsbedarf steuerlich zu begünstigen.

Der Gleichheitsgrundsatz verlangt, dass gleich gelagerte Sachverhalte gleich behandelt werden: Auf die ratio legis von § 67 Abs 3 und 6 EStG 1988 bezogen müsste mit Entstehen des Rechtsanspruches auf die Jubiläumszuwendung ein Versorgungsbedarf infolge Beendigung des Dienstverhältnisses eingetreten sein, damit die in § 67 EStG 1988 normierten Rechtsfolgen auf die Jubiläumszuwendung anwendbar sind.

IdF konnte ein durch die Beendigung des Dienstverhältnisses verursachter Versorgungsbedarf nicht eintreten, da das öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis mit Entstehen des Rechtsanspruches auf die Jubiläumszuwendung nicht beendet worden ist und auch mit dem Wechsel vom aktiven Dienststand in den Ruhestand nicht beendet wird: Begünstigungsschädlich ist daher, dass Jubiläumszuwendungen und Abfertigungen keine gleich gelagerten Sachverhalte zugrunde liegen.

Wien, am 2. Oktober 2007