



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Juli 2008, vertreten durch Brigitte Haiden, Schottenfeldgasse 3, 1070 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 26. Juni 2008 hinsichtlich des Antrags auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gem. § 240 BAO) betreffend das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 30. November 2007 wurde ein **Antrag auf Rückerstattung** von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 BAO gestellt und hiezu ausgeführt, dass die Dienstgeberin des Antragstellers anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses im August 2006 eine freiwillige Abfertigung als einmalige Sonderzahlung ausbezahlt habe. Allerdings sei die Begünstigung des § 67 Abs. 6 infolge Berücksichtigung des letzten Satzes nicht angewandt worden, sodass ein wesentlicher Teil der ausbezahlten freiwilligen Abfertigung als Sechstelüberschreitung zum Tarif besteuert worden sei.

Der Antragsteller sei seit April 1984 beim Bundesministerium für Landesverteidigung als Dienstnehmer beschäftigt, von August 2003 bis April 2007 habe dieses Dienstverhältnis aufgrund einer genehmigten Karenz geruht. Während dieser Karenzierung sei der Antragsteller von August 2003 bis August 2006 als Angestellter bei der A.GmbH tätig gewesen. Während seiner gesamten Dienstzeit habe er noch keine Abfertigung erhalten und

für die Zeit von August 2003 bis August 2007 (richtig: August 2006) bestehe eine Anwartschaft gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse.

Durch die Anwendung des § 67 Abs. 6 unter Bedachtnahme auf § 67 Abs. 6 erster Satz sei der gesamte Betrag der freiwilligen Abfertigung mit dem begünstigten Steuersatz (6 %) zu besteuern gewesen, sodass die auf den Betrag von € 11.448,41 entfallende Lohnsteuer in Höhe von € 5.724,21 zu Unrecht einbehalten worden sei.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 sei für Personen, die nach dem 31.12.2002 in ein Dienstverhältnis eingetreten seien und daher zwingend der Abfertigung neu unterlägen, der gesamte § 67 Abs. 6 (somit erster und zweiter Satz) nicht anwendbar. Für Personen, die im Rahmen eines Teilübertritts auf die „Abfertigung neu“ übergehen, sei § 67 Abs. 6 erster Satz uneingeschränkt und § 67 Abs. 6 zweiter Satz hinsichtlich der auf den alten Abfertigungsanspruch anfallenden Zeiten anwendbar. Bei einem Vollübertritt vom alten auf das neue System stehe jedenfalls die Begünstigung des § 67 Abs. 6 erster Satz für freiwillige Abfertigungen zu.

Nach Ansicht des Antragstellers sei die Nichtanwendung der Begünstigung ein Wertungswiderspruch, wenn die Lohnsteuerrichtlinien bei einem Vollübertritt vom alten auf das neue Abfertigungssystem die Begünstigung anwenden, jedoch wenn jemand aufgrund des späteren Beginnes des Dienstverhältnisses von vornherein unter die Abfertigung neu fällt, die Begünstigung nicht zur Anwendung gelange. Die Intention des Gesetzgebers zu den Regelungen der freiwilligen Abfertigungen liege darin, dass im Hinblick auf die dienstzeitabhängige Begünstigung für die freiwillige Abfertigung eine Begünstigungskumulation vermieden werden solle und zwar insoweit als die im Rahmen dieser Dienstzeiten anfallenden Abfertigungen das Ausmaß kürzten. Die völlige Nichtanwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1988 und damit der Verlust der Begünstigung lasse sich mit dieser Intention und mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang bringen (vgl. Shubshizky, SWK 11/2006, Seite 383).

Die auf die freiwillige Abfertigung entfallende Lohnsteuer sei daher als zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer zurückzuerstatten.

Mit **Bescheid** vom 26. Juni 2008 wurde der Antrag auf Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 BAO betreffend das Jahr 2006 als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 und der Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ 1087h begründend ausgeführt, dass die von der A.GmbH (in der Folge: A. GmbH) im Jahr 2006 ausbezahlte freiwillige Abfertigung nicht nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 begünstigt zu versteuern sei.

Eine nochmalige Überprüfung des steuerlich relevanten Sachverhaltes habe die sachliche Richtigkeit der Lohnsteuerermittlung gegeben.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wiederholte der Antragsteller (=Berufungswerber) im Wesentlichen sein Vorbringen vom 30. November 2007 und fasste die Begründung des abweislichen Bescheides zusammen: Die Amtspartei habe die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 deshalb nicht angewandt, da der Berufungswerber (Bw.) die gesamte Dienstzeit bei der A. GmbH nach dem 1.1.2003 geleistet habe und somit das Dienstverhältnis mit der A. GmbH unter das betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz einzuordnen sei.

Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 sei für Personen die nach dem 31. Dezember 2002 in ein Dienstverhältnis eingetreten seien, und daher zwingend den neuen Abfertigungsregeln unterlägen, der ganze § 67 Abs. 6 EStG nicht anwendbar; jedoch für Personen, die im Rahmen eines Teilübertritts auf die Abfertigung neu übergehen, sei § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 uneingeschränkt und § 67 Abs. 6 EStG zweiter Satz hinsichtlich der auf den alten Abfertigungsanspruch anfallenden Zeiten anzuwenden. Ebenso stehe bei einem Vollübertritt vom alten auf das neue System (siehe Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ 1087d) die Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 erster Satz zu.

Dass die Begünstigung des § 67 Abs. 6 erster und zweiter Satz EStG im Falle eines Ersteintrittes in ein Dienstverhältnis ab 1. Jänner 2003 nicht angewandt werde, während bei einem Vollübertritt in das Abfertigungssystem neu die Begünstigung des § 67 Abs. 6 sehr wohl angewandt werde, stelle einen Wertungswiderspruch bzw. eine sachlich nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlung dar, weshalb der Bw. auch einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz moniere.

Eine derartige Wertung lasse sich dabei weder aus der Wortfolge noch aus der Intention des Gesetzestextes entnehmen. Diese Regelung ziele darauf ab, dass im Hinblick auf die dienstzeitabhängige Begünstigung für die freiwillige Abfertigung eine Begünstigungskumulation vermieden werden solle, indem die im Rahmen dieser Dienstzeiten anfallenden Abfertigungen das Ausmaß kürzen würden.

Im durch den unabhängigen Finanzsenat (**UFS**) **durchgeführten Ermittlungsverfahren** legte der Bw. den Dienstvertrag vom 1. August 2003 zwischen ihm und der A. GmbH, die Vereinbarung 10. Mai 2006 betreffend die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses mit der A. GmbH, eine Bestätigung des Militärmedizinischen Zentrums vom 11. August 2010 und den Bescheid vom 20. April 2007 betreffend die vorzeitige Beendigung des Karenzurlaubes vor. Ergänzend führte der Bw. noch aus, dass gegenüber der

Mitarbeitervorsorgekasse für den Zeitraum vom 1. August 2003 bis 31. August 2006 ein Anspruch bestanden habe.

Mit Schreiben vom 4. November 2010 zog der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Der Bw. steht seit 1. April 1991 in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis zum Bundesministerium für Landesverteidigung.

Vom 1. August 2003 bis 30. April 2007 befand sich der Bw. auf Karenzurlaub.

Vom 1. August 2003 bis 31. August 2006 stand der Bw. in einem Dienstverhältnis zur A. GmbH. Während dieses Zeitraumes bestanden Anwartschaftsrechte gegenüber einer Mitarbeitervorsorgekasse.

Anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zwischen dem Berufungswerber (Bw.) und der A. GmbH hat dieser eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von drei Monatsbezügen ausbezahlt erhalten. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 wurde nicht angewandt.

Aufgrund der Beendigung des Dienstverhältnisses zwischen dem Bw. und der A. GmbH war der Bw. vom September 2006 bis April 2007 beim AMS gemeldet.

Ab Mai 2007 setzte der Bw. sein öffentlich rechtliches Dienstverhältnis mit dem Bundesministerium für Landesverteidigung wieder fort.

Für den streitgegenständlichen Fall gelangt § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Anwendung.

Dieser lautet auszugsweise:

*Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von Mitarbeitervorsorge-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.*

*Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von drei Jahren bis zu 2/12 der laufenden Bezüge der letzten*

*12 Monate .....(jahresmäßige Staffelung).....mit dem Steuersatz des Abs. 1 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 ausbezahlt 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 Mitarbeitervorsorge-Kasse bestehen.*

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1131 BlgNr 21.GP, 67 wird Folgendes ausgeführt:

*Auf freiwillige („überhöhte“) Abfertigungen, die von einer Mitarbeitervorsorgekasse ausbezahlt werden, soll § 67 Abs. 6 EStG 1988 generell nicht zur Anwendung kommen. In diesem Bereich gilt das in diesem Punkt neu gestaltete Regime des § 67 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z. 7 lit. d EStG 1988 (siehe Erl. zu Art 17 Z. 5).*

*Der neu eingefügte letzte Satz soll Folgendes bewirken:*

*Wird das „alte“ Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weiter geführt, gilt der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.*

*Wird das „alte“ Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System gewählt, ist § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur insoweit anzuwenden, als sich die freiwilligen Abfertigungen auf die „alten“ Anwartschaftszeiträume beziehen. Dies bedeutet unter anderem, das für die Sprungstellen-Jahresstaffel nur derartige „alte“ Anwartschaftszeiträume berücksichtigt werden dürfen.*

*Wird auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet (Option zur Anwendung des neuen Systems auch für vergangene Zeiträume, neue Dienstverhältnisse), ist der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich unanwendbar.*

Auch in der Literatur wurde zur Änderung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 Stellung genommen. Etwa wird in Hostäther/Reichel, Die Einkommensteuer, zu § 67 Abs. 6 EStG 1988, Tz 7 ausgeführt, dass auf freiwillige („überhöhte“) Abfertigungen, die von einer betrieblichen Vorsorgekasse ausbezahlt werden, § 67 Abs. 6 (nunmehr idF BGBl. I 52/2009) generell nicht angewendet wird. In diesem Bereich gilt das Regime des § 67 Abs. 3 iVm § 26 Z. 7 lit. d.

Nach dem letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. I 100/2002 gelten die Bestimmungen des § 67 Abs. 6 nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen. Diese Bestimmung bewirkt Folgendes:

- Wird das "alte" Abfertigungssystem für die volle Dauer des Dienstverhältnisses weitergeführt, gilt der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 für freiwillig bezahlte Abfertigungen unverändert weiter.
- Wird das "alte" Abfertigungssystem für Anwartschaftszeiträume bis zu einem bestimmten Übertrittsstichtag weiter geführt und lediglich für künftige Anwartschaftszeiträume das neue System ausgewählt, ist § 67 Abs. 6 nur insoweit anzuwenden, als sich die freiwilligen Abfertigungen auf die "alten" Anwartschaftszeiträume beziehen. Dies bedeutet unter anderem, dass für die Sprungstellen-Jahresstaffel nur derartige "alte" Anwartschaftszeiträume berücksichtigt werden dürfen.
- Wird auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet (Option zur Anwendung des neuen Systems auch für vergangene Zeiträume, neue Dienstverhältnisse), ist der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 gänzlich unanwendbar (vgl. RV, 1131 BlgNR 21. GP; vgl. auch LStR 2002, Rz 1087a ff).

Im vorliegenden Berufungsfall ist unbestritten, dass der Bw. hinsichtlich seines Dienstverhältnisses mit der A. GmbH zur Gänze in das neue Abfertigungssystem gefallen ist. Demnach hat das Finanzamt zu Recht eine begünstigte Versteuerung der Abfertigung nicht durchgeführt, da § 67 Abs. 6 EStG 1988 zufolge seines letzten Satzes nicht anwendbar ist.

Wenn der Bw. in seinem Antrag auf Rückerstattung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer vorbringt, die Nichtanwendung der Begünstigung stelle einen Wertungswiderspruch dar, denn die Intention des Gesetzgebers zu den Regelungen der freiwilligen Abfertigungen liege in der Vermeidung einer Begünstigungskumulation, ist darauf hinzuweisen, dass dies möglicherweise die Absicht des Gesetzgebers gewesen war. Den Ausführungen der Gesetzesmaterialien zu

Folge legen diese jedoch auch unmissverständlich dar, wenn auf die volle Dauer des Dienstverhältnisses bereits das neue System angewendet wird, ist der bisherige Inhalt des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gänzlich nicht anwendbar. Da im gegenständlichen Fall – wie oben bereits ausgeführt – das Dienstverhältnis zwischen dem Bw. und der A. GmbH unstrittig zur Gänze dem neuen Abfertigungssystem unterliegt, ist die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht anzuwenden. Insoweit schließt sich der UFS auch nicht der Meinung Shubshizkys, in SWK 11/2006 an.

Betreffend das Vorbringen des Bw., die Nichtanwendung der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 im Falle eines Ersteintrittes in ein Dienstverhältnis ab 1. Jänner 2003 stelle gegenüber der Anwendung der Begünstigung bei Vollübertritt in das Abfertigungssystem neu eine sachlich nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlung dar, ist darauf hinzuweisen, dass der unabhängige Finanzsenat auf Grund des in Art. 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzip verpflichtet ist, die streitgegenständliche Bestimmung anzuwenden und sich seine Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren hat. Eine Prüfung auf deren Verfassungskonformität steht ihm nicht zu.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Dezember 2010