



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch V, vom 27. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 18. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18.3.2009 erging der Einkommensteuerbescheid für 2008; wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von € 1.279,57 ergab.

Mit Schreiben vom 27.4.2009 wurde seitens der steuerlichen Vertretung gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung erhoben. Der Berufungswerber sei bei der A bzw. AA als Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis beschäftigt gewesen, welches einvernehmlich zum 30.11.2008 aufgelöst worden sei. Bei der einvernehmlichen Auflösung sei vereinbarungsgemäß eine freiwillige Abfertigung im Ausmaß von insgesamt 9 Monatsentgelten ausbezahlt worden, 6 Monatsentgelte würden auf die seinerzeitige Tätigkeit bei der B entfallen, aus der der Berufungswerber ohne Leistung einer Abfertigung im Jahr 2004 ausgeschieden sei. Die gesamte freiwillige Abfertigung iHv € 181.975,23 sei von der AA als laufender Bezug der Lohnsteuer unterworfen worden. Im Geschäftsführervertrag vom 14. Juni 2004 sei vereinbart worden, dass sofort 10 Jahre Vordienstzeit und nach 5 Dienstjahren in Konzern weitere neuneinhalb Jahre Vordienstzeit als freiwillige Abfertigung angerechnet

werden; sofern nachweislich keine Abfertigung vom früheren Arbeitgeber ausgezahlt worden sei. Da der Berufungswerber vom früheren Arbeitgeber keine Abfertigung bekommen habe, habe sich die AA verpflichtet diesem eine Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsgehältern aus der früheren Tätigkeit zu bezahlen. Weitere 3 Monatsgehälter habe der Berufungswerber als freiwillige Abfertigung erhalten, sodass insgesamt an Abfertigungen 9 Monatsgehälter zur Auszahlung gelangt seien. Diese Abfertigungszahlungen seien zur Gänze als freiwillige Abfertigung behandelt und als laufender Bezug der Lohnsteuer unterworfen worden. Was die Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsgehältern betreffe, so hätte für diese keine Anwartschaft gegenüber einer betrieblichen Vorsorgekasse bestanden. Bei richtiger Auslegung der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG hätte der Arbeitgeber die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 7 1. Satz anwenden müssen. Letztendlich wurde ein Betrag von € 52.899,10 als weitere Gutschrift ermittelt.

Das Finanzamt wies in der weiteren Folge die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 19.6.2009 als unbegründet ab. So würde der Berufungswerber im Rahmen seiner Tätigkeit der Abfertigung "NEU", somit dem BMSVG unterliegen. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 komme aber nur dann zur Anwendung, wenn keine Anwartschaften gegenüber einer betrieblichen Mitarbeitervorsorgekasse bestehen.

Im Vorlageantrag vom 10.7.2009 wurde noch einmal hervorgehoben, dass der Arbeitgeber die Steuerbegünstigung des § 67 Abs. 6 1. und 2. Satz EStG hätte anwenden müssen. Die bezahlte Abfertigung im Ausmaß von 3 Monatsentgelten habe der Berufungswerber für seine Tätigkeit bei der AA erhalten und handle es sich somit um einen beendigungskausalen Bezug im Sinne des 1. Satzes. Im letzten Satz des § 67 Abs. 6 EStG sei nämlich geregelt, dass die Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen nur für jene Zeiträume gelten, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestünden. Dies bedeute, dass sich die Nichtanwendbarkeit für Zeiträume, für die eine Anwartschaft gegenüber einer MV- Kasse besteht, nur auf den zweiten und nicht auf den ersten Satz der Regelung bezieht. Der Gesetzeszusammenhang zwischen dem ersten und dem zweiten bis fünften Satz des § 67 Abs. 6 könne jedenfalls nur so interpretiert werden, dass sich der erste Satz auf alle beendigungskausalen Zahlungen inklusive freiwilliger Abfertigungen bis zum genannten Ausmaß bezieht, während die folgenden Sätze nach dem klaren Gesetzeswortlaut darüber hinaus keine Begünstigung vorsehen. Somit seien nur freiwillige Abfertigungen im Sinne des 2. Satzes, für die gleichzeitig ein Anspruch gegenüber einer MV-Kasse besteht, von der Begünstigung ausgenommen. Daraus folgere aber auch, dass für freiwillige Abfertigungen, für Zeiträume, für die überhaupt keine Anwartschaft gegenüber einer MV- Kasse bestehen, der gesamte § 67 Abs. 6 anzuwenden sei und sowohl der erste als auch der zweite Satz zur Anwendung gelangen müssten. Bei der Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsgehältern, die

für angerechnete Vordienstzeiten bei der dm drogerie markt GmbH bezahlt worden seien, handle es sich um eine freiwillige Abfertigung, für Zeiträume, für die gleichzeitig keine Anwartschaft gegenüber einer MV- Kasse bestanden habe. Für diese Vordienstzeiten sei nachweislich auch noch keine Abfertigung bezogen worden. Die Intention der Regelung für freiwillige Abfertigungen sei in der Vermeidung einer Begünstigungskumulation gelegen, in dem die im Rahmen der angerechneten Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen das begünstigte Ausmaß kürzen. Derselben Zielsetzung entspreche offensichtlich auch der Ausschluss der Dienstzeiten, in denen man Ansprüche der MV- Kasse erwirbt. Hätte man die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 davon abhängig machen wollen, ob der Beginn eines Dienstverhältnisses in dass neue System fällt, so wie es die Rz. 1087h der LStR 2002 vorsieht, hätte man eine entsprechende Formulierung gewählt und es nicht von den gleichzeitigen Vorliegen von Anwartschaften gegenüber einer MV- Kasse abhängig gemacht. Ziel sei offenbar die Vermeidung einer Begünstigungskumulation gewesen und stehe die Auslegung der Rz 1987 h im Widerspruch zum Gesetzestext. Die neu eingefügte Rz 1085a im 2. LStR Wartungserlass 2005 sehe vor, dass Sterbegelder an die Witwe auch dann nach § 67 Abs. 6 zu versteuern sind, wenn der Verstorbene dem BMVG unterliegt. § 67 Abs. 6 soll daher offensichtlich nicht grundsätzlich unanwendbar sein, wenn ein Dienstnehmer dem BMVG unterliegt. Lediglich die auf freiwillige Abfertigungen zugeschnittene Regelung (zweiter bis fünfter Satz) gelte nicht. Diese Regelung korresponde mit der vorgenommenen Auslegung des letzten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG. Im Umstand, dass bei Übertritt vom alten auf das neue Abfertigungssystem die Begünstigung greife, während dies bei späterem Beginn des Dienstverhältnisses nicht der Fall sein soll, wurde letztendlich das Vorliegen eines nicht zu rechtfertigenden Wertungswiderspruches behauptet. Die sich aus der Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergebende Gutschrift wurde mit € 79.277,47 ermittelt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 23.3.2010 wurde noch einmal hervorgehoben, dass die Kündigung erst nach vertraglicher Zusicherung der Übernahme der gesetzlichen Abfertigungsansprüche stattgefunden habe und somit die Kommentarstelle in Doralt /Knörzer EStG § 67/2 nicht anwendbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung lautet:

"Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 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 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 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 MV-Kasse bestehen."**

§ 67 Abs 6 enthält zwei Regelungen: Nach dem ersten Satz dieser Gesetzesstelle sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs 1 zu versteuern, soweit sie ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen ("Viertelregelung"). Die Regelung des § 67 Abs 2 betreffend die Überschreitung der Sechstelgrenze ist dabei nicht zu beachten. Über dieses Ausmaß hinaus enthält der zweite Satz des § 67 Abs 6 eine zusätzliche Begünstigung für freiwillige Abfertigungen ("Zwölftelregelung").

Seitens des Berufungswerbers wird der Standpunkt vertreten, was die bezahlte Abfertigung im Ausmaß von 3 Monatsentgelten betrifft, dass sich die Nichtanwendbarkeit des § 67 Abs. 6

EStG für Zeiträume, für die eine Anwartschaft gegenüber einer MV- Kasse bestehen, nur auf den zweiten und nicht auf den ersten Satz der gegenständlichen Regelung beziehe. Dieser Auslegung kann so nicht gefolgt werden. Dem Wortlaut nach bezieht sich der letzte Satz des Abs. 6 des § 67 Abs. 7 EStG 1988 sowohl auf den ersten als auch den zweiten Satz ("vorstehende Bestimmungen"). Eine Unterscheidung wird nicht vorgenommen. Auch in der einschlägigen Literatur findet sich kein Hinweis, welche die Interpretation des Berufungswerbers stützt (s. Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 67 Tz 62, Hofstätter/ Reichel, § 67 Abs. 6 und Jakom 2009 § 67 Tz 23). Der Geschäftsführervertrag trägt das Datum 14.6.2004. Gem. Pkt. 14 dieses Vertrages war als MV-Kasse die APK Mitarbeitervorsorgekasse AG in Wien bestimmt. Die Begünstigungen des § 67 Abs. 6 gelten nur für jene Zeiträume für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV- Kasse bestehen. Da zu Beginn des neuen Dienstverhältnisses Anwartschaften gegenüber der MV- Kasse bestanden, kommt die Anwendung des § 67 Abs. 6 für die ausbezahlte Abfertigung im Ausmaß von 3 Monatsentgelten von vornherein nicht in Betracht.

Nach dem letzten Satz 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 Hofstätter/Reichel)

Doralt weist in seinem Kommentar (§ 67 Tz 62/2) weiters darauf hin, dass § 67 Abs 6 auch für jene Arbeitnehmer nicht anwendbar sei, die nach dem alten Abfertigungssystem durch Selbstkündigung den Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung verloren haben und nach dem 31.12.2002 beim neuen Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung der verlorenen gesetzlichen Abfertigungsansprüche erhalten. Auch in den für den unabhängigen Finanzsenat nicht

verbindlichen Lohnsteuerrichtlinien findet sich ein entsprechender Passus (1087h). Dabei macht es keinen Unterschied, wenn erst nach vertraglicher Zusicherung der Abfertigungsansprüche die Kündigung erfolgt. Der von Doralt geschilderte Sachverhalt ist vergleichbar mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt und besteht kein Grund von diesem Standpunkt abzuweichen. Ausschlaggebend dafür ist, dass der gesetzliche Anspruch auf Abfertigung nach dem alten Abfertigungssystem durch die Selbstkündigung verloren gegangen ist und vermieden werden soll, dass durch vertragliche Vereinbarung mit dem neuen Dienstgeber bereits verlorene Ansprüche der Besteuerung des § 67 Abs 6 unterzogen werden können. Zudem sind von der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs 6 nur solche Bezüge erfasst, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist. Der ehemalige Dienstgeber hat die Abfertigung aber nicht zur Auszahlung gebracht, sondern der neue Dienstgeber zu einem Zeitpunkt, zu dem bereits eine Anwartschaft gegenüber einer MV-Kasse bestanden hat. Daraus folgert, dass für die Abfertigung im Ausmaß von 6 Monatsgehältern § 67 Abs 6 gleichfalls nicht zur Anwendung gelangt. Aus der Zusammenschau ergibt sich die Unanwendbarkeit der Bestimmung, wenn der Beginn eines neuen Dienstverhältnisses in das neue System fällt. Der behauptete Widerspruch zum Gesetzestext ist daher nicht erkennbar. Auch würde die Anwendung der Steuerbegünstigung den sozialpolitischen Zweck der Abfertigung, nämlich dem Arbeitnehmer die Zeit nach Kündigung des Dienstverhältnisses bis zum Antritt einer neuen Beschäftigung überbrücken zu helfen, verfehlen.

Erlässe sind für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend, weshalb eine Auseinandersetzung mit dem Hinweis auf die Rz. 1085a im 2. LStR- Wartungserlass 2005 zu unterbleiben hat. Dem Neubeginn eines Dienstverhältnisses kommt gerade bei § 67 Abs. 6 besondere Bedeutung zu. Daher macht es sehr wohl eine Unterschied, ob jemand im Rahmen eines Vollübertrittes vom neuen auf das alte Abfertigungssystem übergeht und in den Genuss der Begünstigung kommt, oder wenn jemand auf Grund des neuen, späteren Beginns des Dienstverhältnisses unter die Abfertigung neu fällt (s. dazu noch einmal die diesbezüglichen Ausführungen in Hofstätter/Reichel). Ein nicht zu rechtfertigender Wertungswiderspruch kann darin gleichfalls nicht gesehen werden.

Somit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. April 2010