



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Goldsteiner und Partner Stb GmbH., 2700 Wr. Neustadt, Babenbergerring 7, vom 9. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 15. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 28. September 2010 beantragte der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 240 BAO die Berichtigung des Lohnzettels für den Zeitraum 1. März – 31. März 2009. Der Bw. habe mit seinem ehemaligen Dienstgeber, der Fa. N. AG, am 24. Februar 2009 einen Vergleich über seine eingeklagten Ansprüche geschlossen. Die Vergleichszahlung von 190.863,57 € brutto sei aber falsch abgerechnet worden. Im Vergleich sei ein Teilbetrag der eingeklagten Abfertigungszahlung von 149.454,68 € und ein Teilbetrag der eingeklagten

Kündigungsentschädigung von 35.491,56 € samt anteiliger Sonderzahlungen von 5.917,33 € festgelegt worden. Von der Abfertigungszahlung seien zwei Monatsentgelte in Höhe von 74.727,33 € als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG und weitere 74.727,33 € als freiwillige Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG abgerechnet worden. Von der freiwilligen Abfertigungszahlung seien 50.710,06 € mit dem festen Steuersatz von 6% und 24.017,29 € nach dem Lohnsteuertarif besteuert worden. Der monatliche laufende Anspruchsgehalt habe in den letzten zwölf Monaten mindestens 25.954,59 € betragen (plus zusätzliche Bonuszahlungen). Daraus ergebe sich ein laufender Bezug für die letzten zwölf Monate von mindestens 311.455,08 €. Gemäß § 67 Abs. 6 EStG könne davon ein Viertel (77.863,77 €) mit dem festen Steuersatz versteuert werden. Es sei daher die freiwillige Abfertigung zur Gänze nach § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern.

Dem Schreiben legte der Bw. die Klage vom 2. Mai 2003 und den gerichtlichen Vergleich vom 24. Februar 2009 bei.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurden neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus Gewerbebetrieb und Vermietungseinkünften auch die Zahlungen aus dem gerichtlichen Vergleich von 55.653,38 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst. In der Bescheidsbegründung erläuterte das Finanzamt, dass dem Antrag auf Berichtigung des Lohnzettels für den Zeitraum 1. – 31. März 2009 nicht entsprochen wurde, da die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate heranzuziehen seien. Folgender Lohnzettel sei berücksichtigt worden:

Bruttobezüge	190.863,57 €
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	133.719,17 €
Steuerpflichtige Bezüge	55.785,38 €
Einbehaltene Lohnsteuer	34.568,42 €
Davon Lohnsteuer mit festen Sätzen	7.526,24 €

In der Berufung wendete der steuerliche Vertreter des Bw. ein, dass der laufende Bezug des Bw. mindestens 25.954,59 € betragen habe, darüber hinaus seien bei Erreichen der budgetierten Ergebnisse Bonuszahlungen zugesagt gewesen. Im Jahr 2001 habe das Jahresviertel lt. Lohnkonto 101.106,66 € betragen. Die laufenden Bezüge seien ab Februar 2001 bis August 2002 vom Arbeitgeber einseitig reduziert worden. Diese Reduzierung gegen den Willen des Bw. sei Teil einer am 2. Mai 2003 beim Arbeits- und Sozialgericht Wien eingebrachten Klage gewesen.

In den LStR sei die Berechnung des Viertels der laufenden Bezüge folgendermaßen geregelt: Habe das Dienstverhältnis länger als zwölf Monate gedauert und seien innerhalb der letzten

zwölf Monate geringere oder gar keine Bezüge ausbezahlt worden, sei die Beurteilung von dem Zeitraum zurückgehend vorzunehmen, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen seien. Die in den LStR enthaltenen Beispiele betreffen Fälle von vereinbarten Gehaltsreduktionen oder Fälle, in denen gar keine Bezüge ausbezahlt werden. Beim Bw. seien von den letzten 12 Monaten der laufenden Bezüge vom Arbeitgeber einseitig sieben Monate reduziert worden. Diese reduzierten Beträge seien für die Berechnung der freiwilligen Abfertigung hergezogen worden. Damit käme es gegenüber der Regelung der LStR zu einer Benachteiligung des Bw.

Die freiwillige Abfertigung sei daher zur Gänze nach § 67 Abs. 6 erster Satz EStG zu versteuern. Der Lohnzettel vom 1. – 31. März 2009 sei zu berichtigen und der Einkommensteuerbescheid 2009 dementsprechend abzuändern.

Das Finanzamt führte in der abweisenden Berufungsvorentscheidung aus, dass gemäß § 67 Abs. 6 erster Satz EStG sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern seien, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Damit seien nur die tatsächlich in diesem Zeitraum zugeflossenen (also im konkreten Fall die reduzierten) laufenden Bezüge gemeint.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzte der Bw., dass in den LStR Rz 1088 eine beispielhafte Aufzählungen angeführt sei, aus welchen Gründen die Bezüge des Zeitraumes heranzuziehen seien, für den letztmalig die vollen laufenden Bezüge angefallen seien. Bei Präsenzdienst, Mutterschutz, Karenzurlaub haben die Arbeitnehmer keinen Anspruch auf Gehalt/Lohnzahlungen durch den Arbeitgeber, es bestehe nur ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis. Für die Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG könne trotzdem auf davor liegende Zeiträume zugegriffen werden. Der Bw. habe Anspruch auf seine vollen laufenden Bezüge von mindestens 25.954,99 € monatlich gehabt (Klage vom 2. Mai 2003 beim Arbeits- und Sozialgericht Wien, Bestandteil des Vergleiches vom 24. Februar 2009). Da von den letzten zwölf Monaten der laufenden Bezüge der Arbeitgeber einseitig die Bezüge von sieben Monaten reduziert habe, sei dies eine Benachteiligung bzw. Gleichheitswidrigkeit für den Bw. Es sei daher die freiwillige Abfertigung zur Gänze gemäß § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das gegenständliche Dienstverhältnis des Bw. wurde am 5. November 2002 beendet. In den letzten zwölf Monaten des Dienstverhältnisses kam es zu ungleich hohen Gehaltsauszahlungen. Mit Klage vom 2. Mai 2003 klagte der Bw. vor dem Arbeits- und Sozialgericht eine Abfertigung von sechs Monatsentgelten, eine Kündigungsentschädigung, rückständige Arbeitsentgelte für Februar bis September 2002 und anteilige Sonderzahlungen in Höhe von insgesamt 587.540,43 € ein. Aufgrund des gerichtlichen Vergleichs vom 24. Februar 2009 erhielt der Bw. vom ehemaligen Arbeitgeber im Jahr 2009 schließlich einen Prozesskostenersatz von 154.136,43 €, einen Teilbetrag der eingeklagten Abfertigung von 149.454,68 € und einen Teilbetrag der eingeklagten Kündigungsentschädigung von 35.491,56 € samt anteiliger Sonderzahlung von 5.917,33 €.

Hinsichtlich der auf die Abfertigung entfallenden Vergleichszahlung von 149.454,68 € (brutto) steht zwischen den Parteien des erstinstanzlichen Abgabenverfahrens außer Streit, dass die Abfertigung je zur Hälfte als gesetzliche Abfertigung und als freiwillige Abfertigung zu versteuern ist. Einigkeit besteht auch darüber, dass die gesetzliche Abfertigung von 74.727,33 € mit dem festen Steuersatz von 6%, das sind 4.483,64 €, zu versteuern ist. Strittig ist jedoch, ob auf die freiwillige Abfertigung zur Gänze der Steuersatz von 6% anzuwenden ist (wie der Bw. meint) oder ob auf einen Teil von 24.017,29 € der normale Tarif anzuwenden ist (wie das Finanzamt meint und wie dies beim Lohnsteuerabzug vom ehemaligen Arbeitgeber gehandhabt wurde).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dem Bw. die Gelegenheit eingeräumt, zu den Sachverhaltsfeststellungen bzw. zur beabsichtigten rechtlichen Würdigung Stellung zu nehmen. Seitens des Bw. wurde von der Möglichkeit nur telefonisch Gebrauch gemacht, wobei das bisherige Vorbringen wiederholt wurde.

Gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz des Abs. 1 (6%) zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen (sogenannte „Viertelregelung“).

Soweit freiwillige Abfertigungen die Viertelgrenze des ersten Satzes übersteigen, unterliegen sie nach dem zweiten Satz des Abs. 6 je nach Dauer der nachgewiesenen Dienstzeit bis zu einem näher geregelten Ausmaß ebenfalls einer Besteuerung mit 6%. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene gesetzliche oder freiwillige Abfertigungen kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß.

Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind diese Bezüge nach dem vorletzten Satz der Bestimmung wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

[§ 67 Abs. 8 lit a EStG 1988](#) regelt die Versteuerung von auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhenden Vergleichszahlungen, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind.

Ist die freiwillige Abfertigung strittig und wird darüber ein Vergleich geschlossen, erfolgt die Besteuerung nach Abs. 6 und nicht nach Abs. 8, sofern erkennbar ist, in welchem Ausmaß die Vergleichssumme auf einen derartigen Bezug entfällt (*Doralt*, EStG, § 67 Tz 53/1 und Tz 83, *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 67 Abs. 6 Rz 6). Da dies im vorliegenden Fall zutrifft, bestehen keine Bedenken gegen die Annahme der Parteien, dass für die Versteuerung der strittigen freiwilligen Abfertigung in Höhe von 74.727,33 € die Regelung des § 67 Abs. 6 EStG anzuwenden ist.

Zur Höhe der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses beantragte der Bw. einen Betrag von 311.455,08 € heranzuziehen, was seinem Mindestgehaltsanspruch entsprochen habe. Das Finanzamt hingegen erachtete die tatsächlichen Bezüge im Zeitraum November 2001 bis Oktober 2002 in Höhe von 202.840,23 € als maßgeblich (siehe Vorlagebericht des Finanzamtes).

Nach dem Wortlaut des § 67 Abs. 6 EStG 1988 („laufende Bezüge der letzten zwölf Monate“) bezieht sich diese Regelung eindeutig auf die tatsächlichen laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate des Dienstverhältnisses. Anhaltspunkte für eine Auslegung dahingehend, dass bei Gehaltskürzungen die Berechnung aufgrund eines weiter zurückliegenden Zwölf-Monats-Zeitraumes erfolgen solle, sind der gesetzlichen Regelung nicht zu entnehmen. Der Bw. stützte seine Rechtsmeinung auf die LStR Rz 1088, wonach in beispielhaft angeführten Fällen die letzten zwölf Monate mit **vollen** laufenden Bezügen herangezogen werden können. Dem ist zu entgegnen, dass die Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für den Unabhängigen Finanzsenat keine verbindliche Rechtsquelle darstellen. Zudem ist keiner der in den LStR genannten Fälle (Präsenzdienst, Ausbildungsdienst bei Frauen, Krankheit, Altersteilzeit, Mutterschutz oder Karenzurlaub) gegeben. Die einschlägige Literatur gibt zur Frage der Berechnung des Viertels ebenfalls den Inhalt der Rz 1088 der LStR wieder, ohne allerdings diese Rechtsmeinung zu begründen (*Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, EStG, § 67 Abs. 5, Rz 5, *Doralt*, EStG, § 67 Rz 58, *Jakom/Lenneis*, EStG, 2011, § 67 Rz 22).

Entgegen der Regelung in den LStR bietet § 67 Abs. 6 EStG 1988 bei ungleich hohen Monatsbezügen in den letzten zwölf Monaten des Dienstverhältnisses keine Grundlage dafür, eine fiktive Bemessungsgrundlage statt den tatsächlichen Bezügen für die Viertelregelung heranzuziehen. Hätte der Gesetzgeber für Härtefälle eine den Steuerpflichtigen begünstigende Regelung gewünscht, wäre eine den LStR entsprechende Regelung gesetzlich verankert worden.

Es ist daher von den tatsächlichen laufenden Bezügen des Bw. im Zeitraum November 2001 bis Oktober 2002 in Höhe von 202.840,23 € auszugehen. Dieser Betrag entspricht nach der Aktenlage den Auszügen aus dem Lohnkonto betreffend den Bw. und ist der Höhe nach nicht strittig. Ein Viertel davon (50.710,06 €) ist mit dem Steuersatz des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#), also mit 6% zu versteuern.

Eine Anwendung der zusätzlichen Begünstigung nach dem zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 für den Betrag der freiwilligen Abfertigung, der das Viertel übersteigt, kommt nicht in Betracht, da der Bw. im Jahr 1999 eine gesetzliche Abfertigung von 256.740,99 € erhalten hat, welche das steuerlich begünstigte Ausmaß (in diesem Fall bis auf null) kürzt.

Der das Viertel übersteigende Betrag von 24.017,29 € ist folglich mit dem laufenden Tarif zu versteuern.

Mit Bescheid vom 19. August 2011 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Vermietungsgemeinschaft Immo und Mitbes. für das Jahr 2009 gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt, wobei auf den Bw. ein Anteil von 314,78 € entfällt. Gemäß [§ 192 BAO](#) besteht eine Bindung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2009 an den nachträglich erlassenen Feststellungsbescheid und sind die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 314,78 € dem Einkommensteuerbescheid zugrunde zu legen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2009 betragen daher insgesamt:

Bendlgasse, wie bisher	3.941,54
Immo und Mitbes.	314,78
Gesamt Vermietung und Verpachtung	4.256,32

Die Berufung war daher abzuweisen und der Einkommensteuerbescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. März 2012