

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache
[...], [...],
über die Beschwerde vom 15. Jänner 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt
(nunmehr Dienststelle des FA Österreich) vom 11. Dezember 2014 betreffend
Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2009 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 11.
Jänner 2021 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bf. wird – wie in der Beschwerdevorentscheidung - im Ausmaß von *x*** Euro zur
Haftung für Lohnsteuer 2009 herangezogen.**

**Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs.
4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.**

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.) hat im Streitjahr 2009 ihrem
Angestellten Herrn ***DN*** anlässlich der Beendigung seines Dienstverhältnisses zusätzlich
zu seiner gesetzlichen Abfertigung auch eine freiwillige Abfertigung bezahlt.
In Summe erhielt Herr ***DN*** eine Abfertigung in der Höhe von ***x*** Euro, wovon
196.542,94 Euro mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % gem. § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988
und der darüber hinausgehende Betrag zum laufenden Tarif versteuert wurde.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung hat das Finanzamt dabei festgestellt, dass
der Berechnung der begünstigten (freiwilligen) Abfertigung Dienstzeiten im Ausmaß von
25 Jahren und 9 Monaten zugrunde gelegt wurden, wovon 8 Jahre und 7 Monate auf das
Dienstverhältnis zur Bf entfielen.

Laut Beschwerde (betr. das Jahr 1970) bzw. Versicherungsdatenauszug (VDA) wurde Herr ***DN*** bisher von folgenden Dienstgebern beschäftigt:

01.03.1970 - 31.07.1970	***1***
01.08.1973 - 30.04.1976	***2***
01.05.1976 - 31.03.1983	***3***
01.04.1983 - 31.03.1989	***4***

(laut Beschwerde dauerte das Dienstverhältnis bis 6/1989, laut VDA bis 3/1989)

01.04.1989 - 31.07.1994	***5***
01.08.1994 - 31.07.1999	***6***
01.08.1999 - 25.08.1999	Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung
02.08.1999 - 30.06.2000	***7***
01.07.2000 - 31.12.2004	***3***
01.01.2005 - 31.01.2009	***Bf***
01.02.2009 - 03.02.2009	Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung

Für die Berechnung der begünstigten Abfertigung wies Herr ***DN*** sämtliche angeführte Dienstverhältnisse mit Ausnahme des Dienstverhältnisses zur ***5*** und der ***6*** (Zeitraum laut Beschwerde zwischen 07/1989 und 08/1999, laut VDA zwischen 04/1989 und 08/1999) nach. Die Summierung der Zeiten ergab Vordienstzeiten im Ausmaß von 25 Jahren und 9 Monaten (bzw. 6 Monaten laut VDA).

Zusätzlich erklärte er, dass er bei der Beendigung des Dienstverhältnisses mit der ***4*** im Jahr 1989 eine Abfertigung in Höhe von ***y*** Euro erhalten hat.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 11.1.2021 konnte der Grund für die unterschiedlichen Beendigungszeiträume der Tätigkeit bei der ***4*** nicht geklärt werden. Herr ***DN*** führte dies auf ein Versehen der abrechnenden Stelle zurück. Das Finanzamt erklärte außerdem, dass das Dienstverhältnis zum ***1*** nicht bestritten werde, auch wenn es nicht im VDA angeführt ist, da dieser erst ab 1972 vorliegt.

Laut Aktenlage (Lohnzettel) wurde Herrn ***DN*** anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses bei der ***6*** (01.08.1994 bis 31.07.1999) eine begünstigt besteuerte Abfertigung in Höhe von ***a*** Schilling (***b*** Euro) ausbezahlt.

Das Finanzamt berechnete die Besteuerung der Abfertigung neu und legte seiner Berechnung nur die nachgewiesenen Zeiten von 2.8.1999 bis 3.2.2009 (9 Jahre und 6 Monate) zugrunde. Die nicht nachgewiesenen Zeiten von 7/1989 bis 8/1999 wurden dabei ebenso wenig berücksichtigt wie die davor eingegangenen Dienstverhältnisse von 03/1970 bis 06/1989. Dies erfolgte deshalb, weil das Finanzamt davon ausging, dass durch das Außerachtlassen der Zeiten von 04 bzw. 07/1989 bis 08/1999 die Anrechnung der erhaltenen Abfertigung vermieden werden sollte.

Bei der Berechnung verringerte das Finanzamt den ursprünglich begünstigten Teil um ***c** Euro und versteuerte diesen zum laufenden Tarif (**c/2*** Euro).

Zusätzlich traf das Finanzamt die Feststellung, dass für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen KFZ der volle Sachbezugswert anzusetzen sei.

Mit dem hier strittigen Haftungsbescheid Lohnsteuer 2009 vom 11.12.2014 zog das Finanzamt die Bf für die so berechnete Lohnsteuer für die Abfertigung sowie für den Sachbezug im Ausmaß von insgesamt ***x*** Euro zur Haftung heran.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass aus dem Gesetz keine Verpflichtung abzuleiten sei, dass ein Nachweis für sämtliche Dienstzeiten zu früheren Arbeitgebern zu erbringen ist. Es liege in der Dispositionsfreiheit des Dienstnehmers, welche Dienstverhältnisse zu anderen Arbeitgebern in die Vordienstzeitenanrechnung einzbezogen werden.

*„Da Herr ***DN*** insgesamt auf mehr als 25 nachgewiesene Dienstjahre kommt, sind somit maximal 15 laufende Monatsbezüge mit dem begünstigten Satz von 6 % zu versteuern. In diesen maximal begünstigten 15 laufenden Bezügen ist auch die gesetzliche Abfertigung von der ***Bf1*** enthalten. Die in der Vergangenheit begünstigt erhaltene Abfertigung in Höhe von ***y*** EUR ist vom maximal begünstigten Betrag abzuziehen.“*

Zum Sachbezug führte die Bf. aus, dass laut Herrn ***DN*** das Fahrzeug weniger als 6.000 km pro Jahr privat genutzt worden sei, womit der Sachbezug von 300 Euro/Monat korrekt angesetzt worden sei.

Als Nachweis legte die Bf. eine „Sachverhaltsdarstellung“ von ***DN*** bei, der im Wesentlichen zu entnehmen ist, dass er ein Fahrtenbuch geführt hätte und dass vom Finanzamt Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Schätzweg angesetzt wurden, die er mit seinem privaten PKW zurückgelegt hätte.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mittels **Beschwerdevorentscheidung** hinsichtlich der Begünstigung der Abfertigung ab. Begründend wurde dabei ergänzt:

„Wenn es der Gesetzgeber dem Arbeitnehmer auch überlässt, selbst zu bestimmen, bis zu welchem Zeitpunkt er seine Dienstverhältnisse nachweisen will, so muss doch gefordert werden, dass ein Nachweis für diesen vom Arbeitnehmer gewählten Zeitraum erbracht wird. Auch wenn es dem Dienstnehmer überlassen bleibt, wie weit zurück er Vordienstzeiten nachweist, ist der Nachweis für diesen Zeitraum jedenfalls lückenlos erforderlich. Es dürfen dabei keine Jahre herausfallen, weil in den nicht nachgewiesenen Jahren tatsächliche

Abfertigungszahlungen vorliegen können, die für die Kürzung gemäß § 67 Abs. 6 Ziff. 3 in Frage kommen.“

Hinsichtlich der Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ folgte das Finanzamt den Ausführungen der Beschwerde. Die geringfügige Privatnutzung wurde ausreichend dokumentiert.

Insgesamt berechnete das Finanzamt die Haftung für Lohnsteuer neu, indem es einerseits die Abfertigung unter Berücksichtigung von nachgewiesenen Vordienstzeiten von 9 Jahren und 6 Monaten berechnete und die dafür bereits bezahlte Lohnsteuer im Ausmaß von 6% in Abzug brachte.

Der Sachbezug führte zu keiner zusätzlichen Lohnsteuerbelastung, weil er im entsprechenden Ausmaß bereits der Lohnsteuer unterworfen wurde.

Im **Vorlageantrag** wiederholte die Bf. ihr Vorbringen.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wiederholten die Parteien ihre schriftlich eingekommenen Standpunkte. Die Bf. ergänzte, dass es ihr nur möglich sei, die nachgewiesenen Zeiten zu berücksichtigen. Das was nicht nachgewiesen wurde, konnte bzw. durfte nicht berücksichtigt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt wurde vom Finanzamt übereinstimmend mit der Bf. wie im Verfahrensgang dargestellt festgestellt.

Hinsichtlich der Differenz von 3 Monaten zwischen der Beschäftigung bei der ***4*** laut VDA und laut Bestätigung kann es dahingestellt bleiben, ob das Dienstverhältnis im März oder im Juni endete bzw. warum die Bestätigung der ***4*** einen längeren Zeitraum umfasst als die Meldung bei der Sozialversicherung, da es weder für den Standpunkt der Bf. (ob 25 Jahre und 9 Monate oder 25 Jahre und 6 Monate nachgewiesen werden, spielt bei der Berechnung keine Rolle) noch für den des Finanzamtes (das den Zeitraum überhaupt nicht anerkennt hat) Auswirkungen hat.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Rechtsfrage zu klären, ob die für die Berechnung der freiwilligen Abfertigung herangezogenen Vordienstzeiten von der Beendigung des letzten Dienstverhältnisses an lückenlos zurück erfolgen müssen oder ob dabei Zeiten ausgelassen werden können bzw. welche Abfertigungen einzurechnen sind.

Hinsichtlich der privaten Nutzung des PKW hat bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung festgestellt, dass die Privatnutzung unter 3.000 km/Jahr betrug. Dieser Feststellung kann auch im hier anhängigen Beschwerdeverfahren gefolgt werden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 67 EStG 1988 idF BGBI 52/2009:

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-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 BV-Kasse bestehen.

2.2. Nachweis der Vordienstzeiten

§ 67 Abs 6 EStG 1988 bestimmt hinsichtlich der Begünstigung für freiwillige Abfertigungen, dass nur die nachgewiesenen Zeiten für das Ausmaß der Begünstigung relevant sind. Wörtlich heißt es „bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden“.

Bei Anwendung der Begünstigung ist zusätzlich zu beachten, dass während dieser nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltene gesetzliche und freiwillige Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzen.

Diese Kürzung soll offenbar bewirken, dass Vordienstzeiten nicht mehrmals Anrechnung finden können.

Die Bf. vertritt die Auffassung, dass es dem Arbeitnehmer freistünde, welche Dienstverhältnisse er nachweise, sodass kein lückenloser Nachweis erforderlich sei.

Da Herr ***DN*** die Vordienstzeiten der Jahre 07/1989 bis 08/1999 nicht nachgewiesen hat, sondern nur die Zeiten davor und danach, hat die Bf. die im Jahr 1999 erhaltene Abfertigung in Höhe von ***b*** Euro auch nicht angerechnet.

Hätte sie das getan, wäre kein Raum für eine steuerliche Begünstigung der freiwilligen Abfertigung geblieben.

Hätte Herr ***DN*** umgekehrt nur die Zeiten ab 09/1999 nachgewiesen, wären nur 9 Jahre und 6 Monate maßgeblich, was zu einer zusätzlichen Begünstigung von nur 3 Monatsbezügen führen könnte.

Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er es durch das in § 67 Abs 6 EStG eingeräumte Wahlrecht, welche Vordienstzeiten nachgewiesen werden, ermöglichen wollte, dass ein und dieselben Vordienstzeiten mehrmals zur Begünstigung von verschiedenen (freiwilligen) Abfertigungen führen können.

Die Vorschrift, dass während der Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzen, ist Ausdruck dieses Verständnisses, weil dadurch u.a. erreicht wird, dass die Vordienstzeiten nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie nicht bereits zuvor zu einer begünstigten Besteuerung einer Abfertigung geführt haben können.

Will man Vordienstzeiten nur einmal berücksichtigen, muss auch der Nachweis der Vordienstzeiten lückenlos vom Zeitpunkt der Abfertigung zurück erfolgen.

Die Wortfolge "bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden" ist bereits sprachlich so zu verstehen, dass der Nachweis beim aktuellen Dienstverhältnis beginnt und so weit zurück erfolgt, wie es dem Dienstnehmer möglich oder opportun ist. Ein Außerachtlassen einiger Jahre kommt dabei nicht in Betracht.

Für den Beschwerdefall bedeutet das, dass das Finanzamt seiner Berechnung richtigerweise nur Vordienstzeiten von 9 Jahren und 6 Monaten zugrunde gelegt hat.

Die Besteuerung der Abfertigung hat daher wie folgt zu erfolgen:

()

[...]

Die zusätzlich vorgeschriebene Lohnsteuer für den erhöhten Sachbezug kommt wie in der Beschwerdevorentscheidung nicht zum Ansatz.

2.3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall gibt es – soweit zu sehen - keine Rechtsprechung des VwGH zu der Frage, ob der Nachweis von Vordienstzeiten lückenlos erfolgen muss oder nicht. Die Revision war daher zuzulassen.

Graz, am 13. Jänner 2021