

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache BF, Adresse, vertreten durch Interfinanz WirtschaftstreuhandgesmbH, Bahnstraße 4, 2442 Unterwaltersdorf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1. Juni 2012, betreffend Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Säumniszuschlag für das Kalenderjahr 2006

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Nachforderung Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2006 wird mit € 2.392,03 festgesetzt.

Der Säumniszuschlag Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2006 wird nicht festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.) hat eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2010 stattgefunden. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 25. Mai 2012 hat der Prüfer ua. die Feststellung getroffen, dass dem ehemaligen Geschäftsführer der Bf. neben der gesetzlichen Abfertigung auch eine freiwillige Abfertigung bezahlt worden ist und dass nach Durchsicht des Lohnkontos die Berechnung der Höhe der Abfertigung nicht stimme. Weder die Bf. noch der Steuerberater haben der schriftlichen Aufforderung zur Vorlage der Berechnungsunterlagen der Abfertigung Folge geleistet, weswegen eine amtswegige Nachverrechnung erfolge.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist vom Prüfer festgehalten worden, dass der Berechnungszeitraum für die Abfertigung der 1. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2006 sei. Eine Ziffernmäßige Auflistung der vom Prüfer vorgenommenen Berechnung ist im Bericht enthalten. Als Folge dieser Feststellung ist eine Hinzurechnung von € 26.662,46

zur Lohnsteuerbemessungsgrundlage für den Geschäftsführer im Kalenderjahr 2006 erfolgt.

Das Finanzamt hat sich der Feststellung des Prüfers angeschlossen und hat die Bf. mit Haftungsbescheid vom 1. Juni 2012 gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichteten Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid hat die steuerliche Vertretung der Bf. Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass laut dem Prüfbericht bei der verrechneten freiwilligen Abfertigung für den Dienstnehmer A die Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht gewährt worden sei. Laut Dienstvertrag gebühre dem Dienstnehmer A bei Beendigung des Dienstverhältnisses – infolge Anrechnung der Vordienstzeiten – eine Abfertigung in Höhe eines Jahresbruttobezuges. Das Dienstverhältnis habe per 31. Dezember 2006 infolge der Pensionierung des Dienstnehmers wegen Berufsunfähigkeit geendet.

Die gesetzliche Abfertigung sei auf Grund der bisherigen Dienstzeit mit 3/12 des letzten vollen Jahresbruttobezuges berechnet (€ 29.176,13) und mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert worden. Der darüber hinausreichende sonstige Bezug sei als freiwillige Abfertigung verrechnet worden. Freiwillige Abfertigungen seien mit dem festen Steuersatz zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge nicht übersteigen. Dieser 1. Teil der freiwilligen Abfertigung (1/4 des Jahresbruttobezuges das seien 25% von 116.704,52) iHv € 29.176,13 seien begünstigt nach § 67 Abs. 6 versteuert worden. Auf den 2. Teil der freiwilligen Abfertigung laut beiliegender Berechnung sei im beiderseitigen Einvernehmen verzichtet worden. Es werde daher der Antrag gestellt, den Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Der Berufung waren als Beilagen das Lohnkonto 2006 des Dienstnehmers A, die Abfertigungsberechnung 12/2006, die Abmeldebestätigung des Dienstnehmers A per 31. Dezember 2006, der Dienstvertrag sowie ein Schreiben einer Rechtsanwaltskanzlei vom 3. März 2006 angeschlossen.

Das Finanzamt hat der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt gegeben. Als Begründung ist angeführt worden, dass bei Ermittlung des Ausmaßes der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 nicht das letzte Monatsbruttoentgelt herangezogen worden sei, sondern 3/12 eines nicht zugeflossenen Jahresbruttobetrages (€ 7.900,00x14+€ 6.104,52 SB). Laut Lohnkonto betrage das letzte Monatsentgelt inkl SB € 4.458,71 zuzüglich aliquotem Anteil der Sonderzahlungen in der Höhe von € 658,33 insgesamt also € 5.117,04. Gesetzliche Abfertigung seien daher 3 Monatsentgelte in Höhe von € 15.351,12. Bei Ermittlung des Ausmaßes der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sei bei der Lohnverrechnung ein Viertel des nicht zugeflossenen Jahresbruttobezuges errechnet worden. Tatsächlich werde für die freiwillige Abfertigung ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate für das Ausmaß für die begünstigte Besteuerung definiert. Das seien laut Lohnkonto € 77.674.- (inkl. SB € 6.104) als laufende Bezüge der letzten 12 Monate. Davon ein Viertel ergebe

€ 19.418,50 als begünstigtes Ausmaß nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 für die Besteuerung mit 6%.

Abgerechnete Abfertigung lt Lohnkonto	€ 58.352,26
gesetzliche Abfertigung gem. § 67(3)	€ 15.351,12
Freiwillige Abfertigung gem. § 67 (6)	€ 19.418,50
Rest nach Tarif zu versteuern § 67 (10)	€ 23.581,50
Lohnsteuer Abfertigung § 67(3)	€ 921,07
Lohnsteuer Abfertigung §67 (6)	€ 1.165,11
Lohnsteuer Abfertigung nach Tarif:	€ 11.052,75
Gesamt Lohnsteuer:	€ 14.302,16
Lohnsteuer Abfertigung lt. Lohnkonto:	€ 4.664,37
Differenz Lohnsteuer	€ 9.637,79
Lohnsteuernachforderung lt GPLA	€ 12.593,23
Abfall Lohnsteuer (teilweiser Stattgabe)	€ 2.955,44

Daraufhin ist von der steuerlichen Vertretung der Bf. ein Vorlageantrag eingebracht worden. Ergänzend ist angeführt worden, dass auf Grund einer schweren Erkrankung im Jahr 2005 der Dienstnehmer A seine Tätigkeit im Unternehmen der Bf. nicht mehr im vollen Umfang habe ausführen können. Aus diesem Grund habe der Dienstnehmer A die Invaliditätspension beantragt und es sei die Beendigung des Dienstverhältnisses mit 30. Juni 2006 infolge der Pensionierung wegen Berufsunfähigkeit vereinbart worden. Das sei auch der Stichtag zur Berechnung aller Ansprüche des Dienstnehmers A bei Beendigung des Dienstverhältnisses gewesen.

Wegen akuter krankheitsbedingter Behandlungen und wegen Andauern der Untersuchungen sei A bis zur beabsichtigten Dienstauflösung seitens der Pensionsversicherungsanstalt noch keine Pension zugesichert worden. Aufgrund der bisherigen außerordentlichen Verdienste sei A von der Bf. eine weitere Dienstfreistellung - aber nur mit der Bedingung gekürzter Bezüge - bis 31. Dezember 2006 gewährt worden. Bedingung sei aber gewesen, dass die mit 30. Juni 2006 abzurechnende Abfertigung erst im Dezember 2006 zur Auszahlung gelange und A auf die zusätzliche Abfertigung (Punkt 7 zweiter Absatz des Dienstvertrages) verzichte. Daher sei sowohl bei Berechnung der gesetzlichen, als auch der freiwilligen Abfertigung vom Stichtag 30. Juni 2006 ausgegangen worden.

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen offenen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Laut Auszug aus dem Firmenbuch ist A im geprüften Zeitraum Geschäftsführer der Bf. gewesen. Als Gesellschafter ist A zu 25 % an der Bf. beteiligt. Für seine Geschäftsführungstätigkeit hat A Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen. Bei der Bf. waren im Prüfungszeitraum noch andere Dienstnehmer beschäftigt. Dies ist durch die Abgabe von Lohnzettel im Abgabensinformationssystem des Bundes dokumentiert.

Aus Punkt 7 des Dienstvertrages vom August 2001 abgeschlossen zwischen A als Dienstnehmer und der Bf. geht hervor, dass bei Beendigung dieses Angestelltenvertrages der Geschäftsführer (A) Anspruch auf eine Abfertigung – infolge Anrechnung aller Vordienstzeiten – in Höhe eines Jahresbruttobezuges gemäß Punkt 3 dieses Vertrages habe, wobei der Bemessung der Abfertigung der Durchschnitt der letzten drei Jahresbezüge (einschließlich der gewährten Erfolgsprämien) zugrunde zu legen sei.

Ein zusätzlicher Anspruch auf Abfertigung entstehe nach fünf Dienstjahren, wobei diese je nach Grad der jährlichen Zielerreichung zumindest die Hälfte eines ganzen Jahresbruttogehaltes, bei jährlicher vollständiger Zielerreichung jedoch ein ganzes Jahresbruttogehalt, bzw einen dem Grad der Zielerreichung entsprechenden dazwischenliegenden Betrag betrage.

Ein Anspruch auf Abfertigung bestehe jedoch nicht, wenn der Geschäftsführer den Anstellungsvertrag selbst kündige – es sei denn unter den Voraussetzungen des § 23 a Abs. 1 AngG - wenn der Geschäftsführer ohne wichtigen Grund vorzeitig austrete oder berechtigterweise auf Verschulden entlassen werde.

Der Anspruch auf Abfertigung entstehe jedoch erst, sofern das Dienstverhältnis zum Auflösungsstichtag bereits drei Jahre andauert habe.

Laut übermitteltem Lohnkonto 2006 des A hat das Bruttoentgelt im Jänner 2006 € 8.370,00 von Februar bis Juni monatlich € 7.900,00, von Juli bis Dezember monatlich € 3.950,00 betragen. Der Sachbezug PKW ist mit monatlich € 508,71 angegeben. Der Urlaubszuschuss ist im Juni mit € 7.900,00 und die Weihnachtsremuneration im November mit € 3.950,00 angeführt. Im Dezember ist eine Abfertigung in Höhe von € 29.176,13 und eine freiwillige Abfertigung in Höhe von € 29.176,13 ausgewiesen. Bei der Sozialversicherung ist A mit 31. Dezember 2006 abgemeldet worden. Als Abmeldungsgrund ist Pensionierung angeführt. Ab dem 1. Jänner 2007 hat A Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt ausbezahlt erhalten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den übermittelten Unterlagen der belangten Behörde und den durchgeführten Abfragen des Gerichts und ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, 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 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.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen), 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 5 Jahren bis zur Höhe von 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen 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.

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 Regelungen des § 67 EStG 1988 sehen somit unterschiedliche Begünstigungen für die Besteuerung von Abfertigungen vor, je nachdem, ob sie auf Grund einer der im Absatz 3 aufgezählten Vorschriften bezahlt werden oder freiwillig. Freiwillig sind Abfertigungen, die auf Betriebsvereinbarungen oder Einzelverträgen beruhen, darunter fallen auch Abfertigungen, die die gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehene Höhe übersteigen.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 und der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH 19.04.2006, 2002/13/0038) ist die dort vorgenommene Aufzählung der rechtlichen Grundlagen für eine Abfertigung eine taxative. Insoweit die an einen Arbeitnehmer ausbezahlte Abfertigung in einer der

dort angeführten Rechtsgrundlagen Deckung findet, kann sie nach dieser Gesetzesstelle begünstigt werden, ein übersteigender Teil wäre jedenfalls nach den Regeln des § 67 Abs. 6 EStG 1988 als freiwillige Abfertigung zu versteuern bzw nach dem Lohnsteuertarif.

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung einer gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 sind ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung und die Auflösung des Dienstverhältnisses (vgl. VwGH vom 19. September 2013, 2010/13/0138).

Der gesetzliche Abfertigungsanspruch eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers richtet sich nach § 23 Abs. 1 AngG. Gemäß dieser Bestimmung beträgt die Abfertigung bei fünf Dienstjahren das Dreifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgelts.

Demnach ist bei der Berechnung der Abfertigung gemäß der in § 23 Abs. 1 AngG normierten Grundregel vom letzten Monatsentgelt auszugehen, wobei jedoch die Judikatur bei der Berechnung eine relativ flexible, praxisgerechte Formel verwendet: Unter dem für den letzten Monat gebührenden Entgelt ist jener Durchschnittsverdienst zu verstehen, der sich aus den regelmäßig im Monat wiederkehrenden Bezügen, aber auch aus den in größeren Zeitabschnitten oder nur einmal im Jahr zur Auszahlung gelangenden Entgeltbeträgen, wie etwa Aushilfen, Urlaubsbeihilfen, Remunerationen, Zulagen oder Prämien, zusammensetzt (vgl. die bei Dittrich/Tades/Mayr, zu § 23 AngG E 83 und E 96 bis E127 angeführte Judikatur).

Der OGH hat zB im Erkenntnis vom 16. Jänner 1997, 8ObA2234/96d zur Abfertigung ausgeführt, dass wiederholt ausgesprochen wurde, dass es wegen ihres Charakters als Abgeltung für langjährige Treue zum Unternehmen nicht schade, wenn der Arbeitnehmer infolge Krankheit, Unglücksfall oder aus anderen wichtigen Gründen gehindert sei, im letzten Monat sein Entgelt in vollem Umfang zu verdienen. Selbst wenn infolge langer Krankheitsdauer die Entgeltzahlungspflicht des Dienstgebers fortgefallen ist, sei der Berechnung der Abfertigung jenes Entgelt zugrunde zulegen, dass der Arbeitnehmer bezogen hätte, wenn er an der Arbeitsleistung nicht verhindert gewesen wäre.

Das Dienstverhältnis des A ist nach den übermittelten Unterlagen per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und es besteht ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Abfertigung. Die Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung der gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 liegt sohin vor. Die belangte Behörde ist bei Ermittlung des Ausmaßes der gesetzlichen Abfertigung vom letzten Monatsbezug des aufrechten Dienstverhältnisses im Dezember 2006 in Höhe von € 3.950,00 ausgegangen.

Dieser Rechtsansicht der belangten Behörde vermag sich das Gericht nicht anzuschließen. Wie aus dem Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei zu entnehmen ist, hat die Bf. dem Dienstnehmer A auf Grund seines Gesundheitszustandes eine Dienstfreistellung mit gekürzten Bezügen gewährt. A war daher infolge seiner Krankheit bzw seines Gesundheitszustandes im letzten Monat seines Dienstverhältnisses im Dezember 2006 nicht in der Lage, sein Entgelt in vollem Umfang zu verdienen. Nach Auffassung des Gerichts hat die Ermittlung der Höhe der Abfertigung unter

Beachtung der zu § 23 Abs. 1 AngG ergangenen Judikatur zu erfolgen. Für die Berechnung des Ausmaßes der Höhe der Abfertigung ist daher jenes monatliche Entgelt heranzuziehen, dass A vor der Verschlechterung seines Gesundheitszustandes von der Bf. erhalten hat und nicht das Dezemberentgelt. Laut Lohnkonto wurde bis zum Juni 2006 ein durchschnittliches Entgelt von € 7.900,00 von der Bf. an A ausbezahlt, sodass für die Berechnung der gesetzlichen Abfertigung von diesem monatlichen Entgelt auszugehen ist. Der Sachbezug von monatlich € 508,71 sowie ein Zwölftel der Sonderzahlungen (Urlaubsentgelt, Weihnachtsremuneration) von je € 658,33 sind dem Entgelt hinzuzurechnen. Die Höhe der gesetzlichen Abfertigung beträgt daher € 29.176,11 ($7.900,00 + 508,71 + 658,33 + 658,33 = 9.725,37 \times 3 = 29.176,11$).

Wie aus dem Lohnkonto hervorgeht beträgt der Bruttoabfertigungsbetrag € 58.352,26. Dass ein höherer Abfertigungsbetrag von der Bf. an den Dienstnehmer A ausbezahlt worden wäre, hat die belangte Behörde nicht festgestellt und lässt sich auch aus den übermittelten Unterlagen nicht entnehmen. Die gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist wie obenstehend berechnet mit € 29.176,11 einer begünstigten Besteuerung zugänglich.

Für den verbleibenden Betrag kommt § 67 Abs. 6 EStG 1988 zur Anwendung. Die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate betragen laut Lohnkonto € 71.570,00 zuzüglich des Sachbezuges von € 6.104,52 das sind € 77.674,52. Ein Viertel der laufenden Bezüge sind € 19.418,75, welche mit dem begünstigten Steuersatz (6%) zu versteuern sind. Der Restbetrag von € 9.757,75 ist nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern.

Abfertigung 58.352,26	Steuer
§ 67 (3) 29.176,11	1.750,57 (6%)
§ 67 (6) 19.418,75	1.165,13 (6%)
Rest Tarif 9.757,40	4.140,70
Gesamte Steuer	7.056,40
LST Dezember lt Konto	4.664,37

Es verbleibt somit eine Lohnsteuernachforderung von € 2.392,03 ($7.056,40 - 4.664,37$).

Nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO wird, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, ein erster Säumniszuschlag von 2% der nicht entrichteten Abgabe festgesetzt.

Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nach § 217 Abs. 10 BAO nicht festzusetzen.

Der Säumniszuschlag beträgt im vorliegenden Fall € 47,84, sodass dieser nicht festzusetzen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfrage im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 14. Juni 2016