

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Hans Stöffler, St. Veiter Straße 181, 9020 Klagenfurt, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 9.9.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	100.520,42 €	Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer	40.466,49 € -62.611,45 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-22.144,96 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2010.

Verfahren

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 15.3.2013). Mit Bescheid vom 9.9.2013 erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer in der Weise, dass das Finanzamt die Anwendung der steuerlichen Begünstigung nach dem zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 verwehrte. Auf die gesondert ergangene Bescheidbegründung vom 10.9.2013 wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 29.11.2013 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und beantragte die Berechnung der freiwilligen Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6 %. Auf die näheren Ausführungen in der Berufungsschrift wird verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.3.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde mangels eines Nachweises über die bei Vorarbeitgebern erbrachten Dienstzeiten sowie über den Erhalt oder Nichterhalt von (freiwilligen) Abfertigungszahlungen ab. Auf die Begründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 16.4.2014 (eingelangt beim Finanzamt am 22.4.2014) beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Auf die dortigen Ausführungen sowie auf den ergänzenden Schriftsatz vom 21.5.2014 wird verwiesen.

Zum Beweis legte der Beschwerdeführer folgende Unterlagen vor:

- im Rahmen der Beschwerde: Versicherungsdatenauszug, Stand 26.2.2010 (Blg. A), Berechnungsgrundlage freiwillige Abfertigung mit festem Steuersatz (Blg. C), Lohnzettel 2010 (Blg. D), Abrechnungsbeleg Februar 2010 (Blg. E), Abrechnungsbeleg April 2010 (Blg. F); die als Anlage angeführte Aufstellung der Beschäftigungsverhältnisse mit Dienstzeugnissen, Lohnzetteln, Abrechnungen und Bestätigungen über den Erhalt oder Nichterhalt einer freiwilligen Abfertigung als Nachweise wurde nicht vorgelegt, stattdessen war der Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Lohnsteuer vom 4.7.2011 (Blg. B) beigeschlossen;
- im Rahmen des Vorlageantrages: Aufstellung der Dienstverhältnisse (Blg. A), Nachweise von ehemaligen Dienstgebern (Blg. B 1-6), Lohnabrechnung von ehemaligen Dienstgebern (Blg. C 1-2), Berechnung der freiwilligen Abfertigung mit dem festen Steuersatz (Blg. D);
- im Rahmen des Schriftsatzes vom 21.5.2014: Aufstellung der Dienstverhältnisse (Blg. A), Nachweise von ehemaligen Dienstgebern (Blg. B 1-3).

In weiterer Folge legte das Finanzamt am 2.6.2014 die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war bei der UC GmbH (bzw. deren Rechtsvorgängerin) von 1.2.1997 bis 28.2.2010 als Leasing-Kundenbetreuer beschäftigt. Mit 28.2.2010 wurde eine einvernehmliche Lösung seines Dienstverhältnisses vereinbart. Aufgrund seiner

mehr als zehn Jahre dauernden Dienstzeit erhielt er eine gesetzliche Abfertigung in Höhe von vier Monatsgehältern ausbezahlt. Weiters wurde in dieser einvernehmlichen Lösung vom 8.9.2009 bzw. im Ergänzungsschreiben vom 1.2.2010 eine freiwillige Abfertigung in Höhe von zwanzig Monatsentgelten vereinbart und auch ausgezahlt. Die Beendigungsbezüge setzen sich aus der gesetzlichen Abfertigung von 28.891,96 € (brutto) und einer freiwilligen Abfertigung von 144.459,80 € (brutto) zusammen.

Die UC GmbH hat anlässlich des Abschlusses des Dienstvertrages vom 23.12.1996 mit dem Beschwerdeführer weder die Zahlung einer freiwilligen Abfertigung im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses noch die Anrechnung von Vordienstzeiten vereinbart, zumal solche dem Dienstgeber auch nicht nachgewiesen worden waren.

Von der UC GmbH wurde daher bei der Auszahlung der freiwilligen Abfertigung die Bestimmung des § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 angewandt und vom Abfertigungsbetrag ein Betrag von 20.439,22 € (das ist ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate) mit dem festen Steuersatz besteuert. Der Restbetrag der freiwilligen Abfertigung wurde mit dem laufenden Tarif versteuert, weil gegenüber dem Arbeitgeber keine Vordienstzeiten nachgewiesen wurden und daher von der UC GmbH die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 (dienstzeitabhängige Komponente) nicht berücksichtigt werden konnte.

Der Beschwerdeführer beantragt im gegenständlichen Verfahren, einen Teilbetrag der freiwilligen Abfertigung in Höhe von 45.401,62 € aus der Besteuerung zum laufenden Tarif auszuscheiden und gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6 % zu versteuern. Die Ermittlung dieses Teilbetrages erfolgte – entsprechend den in Satz 2 angesetzten Werten – in der Weise, dass unter Zugrundelegung einer bei einer Vielzahl von Dienstgebern absolvierten Gesamtdienstzeit von mehr als 25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate ermittelt wurden und dieser Betrag um die vom letzten Arbeitgeber (UC GmbH) ausbezahlte gesetzliche Abfertigung gekürzt wurde.

Der Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung weist insgesamt 313 Monate bzw. 26 Jahre als Dienstzeiten aus verschiedenen Beschäftigungsverhältnissen auf.

Von der OH GmbH erhielt der Beschwerdeführer 1997 eine Urlaubsentschädigung in Höhe von 32.810 S und von der NR GmbH 1994 eine Urlaubsentschädigung in Höhe von 24.550 S ausbezahlt, die mit festem Steuersatz versteuert wurden. Ansonsten hat der Beschwerdeführer keine mit festem Steuersatz versteuerten Bezüge aus den anderen Dienstverhältnissen erhalten.

Beweiswürdigung

Die Vereinbarungen hinsichtlich der Beendigungsbezüge sind dem Dienstvertrag vom 23.12.1996, der Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses vom 8.9.2009 sowie dem Ergänzungsschreiben vom 1.2.2010 entnommen. Die Höhe der Beendigungsbezüge ergibt sich aus dem Gehaltskonto für das Jahr 2010.

Die Abfrage im Abgabeninformationssystem (nur möglich bis 1994, Unterlagen in Papierform vor 1994 sind beim Finanzamt nicht mehr vorhanden) ergab mit festem Steuersatz versteuerte Bezüge in den Jahren 1997 und 1994. Es handelt sich hierbei um die im Sachverhalt festgestellten Urlaubsentschädigungen.

Bestätigungen, dass keine (freiwilligen) Abfertigungen zur Auszahlung kamen, liegen mit Ausnahme von vier Dienstverhältnissen vor. Bei den Dienstverhältnissen ohne Nachweis des Erhalts bzw. Nichterhalts von Abfertigungen handelt es sich bei jenem vom 1.7.1989 bis 15.1.1990 um eine Anstellung bei der UC GmbH, die auch Dienstgeber des Beschwerdeführers im Zeitraum 1.2.1997 bis 28.2.2010 war und neben der gesetzlichen auch die gegenständliche freiwillige Abfertigung geleistet hat.

Im Rahmen der drei anderen Dienstverhältnisse vom 3.6.1985 bis 30.11.1985 bei der SC GmbH, vom 1.11.1984 bis 30.4.1985 bei Ing. K und vom 1.12.1983 bis 31.10.1984 bei der NV AG war der Beschwerdeführer als Versicherungsvertreter mit einem geringen Fixgehalt und den Rest auf Provisionsbasis beschäftigt. Bei diesen Unternehmen ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, Bestätigungen über den Nichterhalt von einer (freiwilligen) Abfertigungszahlung zu bekommen, einerseits weil die Unternehmen nicht mehr existierten oder Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsunterlagen aufgrund des lang zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr vorhanden waren. Für die Anstellung vom 1.8.1983 bis 30.11.1983 bei der GW AG unter den gleichen Voraussetzungen hat der Beschwerdeführer eine Bestätigung über den Nichterhalt einer (freiwilligen) Abfertigungszahlung vorgelegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass von diesen Unternehmen mit fehlendem Nachweis tatsächlich keine freiwilligen Abfertigungen zur Auszahlung kamen, da der Beschwerdeführer nach Absolvierung seines Präsenzdienstes erst seine Berufslaufbahn begonnen und bei so kurzer Dauer der jeweiligen Dienstverhältnisse ohne vorherige längere Dienstzeiten (36 Monate für das Entstehen eines Abfertigungsanspruches) noch keinen Anspruch auf Abfertigungszahlungen erworben hatte, bei einem Wechsel des Arbeitgebers daher keine derartigen Ansprüche übernommen und angerechnet werden konnten.

Rechtslage

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer 6 %, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. Und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen (Satz 1).

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF BudBG 2009, BGBI I 52/2009, sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlt Abfertigungen) 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 (Satz 1).

Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen abhängig von der nachgewiesenen Dienstzeit – im Falle einer nachgewiesenen Dienstzeit von 25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate – mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden (Satz 2).

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 (Satz 3).

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 zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen (Satz 4).

Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen (Satz 5).

Rechtliche Erwägungen

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses bei der UC GmbH mit 28.2.2010 sowohl eine gesetzliche Abfertigung als auch eine freiwillige Abfertigung erhalten hat.

Strittig ist, ob die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 zur Anwendung kommt. Daher ist zu prüfen, ob bei früheren Dienstverhältnissen des Beschwerdeführers (freiwillige) Abfertigungen zur Auszahlung kamen.

Abfertigungen sind einmalige Entschädigungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses; sie sind als sonstige Bezüge zu versteuern.

Unter freiwilliger Abfertigung ist eine Leistung des Arbeitgebers bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu verstehen, auf die weder aus gesetzlichen noch aus kollektivvertraglichen Regelungen ein Anspruch besteht oder die die gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehene Höhe übersteigen (*Doralt*, EStG¹⁴, § 67 Tz 49). Es liegt jedoch keine freiwillige Abfertigung vor, wenn dadurch andere arbeitsrechtliche Ansprüche (zB nicht verbrauchter Urlaub, Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung künftiger Lohnzahlungszeiträume, Vergleichszahlungen, etc.) abgegolten werden (LStR 2002 Rz 1084). Die Bestimmung des Abs. 6 ist eine Generalklausel für alle sonstigen Bezüge, die aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen und nicht bereits nach Abs. 3 oder 4 begünstigt sind (*Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 67 Abs. 6 Tz 2). Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen, die aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses ausgezahlt werden, sind ausdrücklich in § 67 Abs. 8 lit. d geregelt (*Doralt*, EStG¹⁴, § 67 Tz 51, 89ff).

Freiwillige Abfertigungen sind nach dem ersten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6 % zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der

laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Für über das Ausmaß des ersten Satzes hinausgehende freiwillige Abfertigungen ist abhängig von der jeweils nachgewiesenen Dienstzeit die Begünstigungsvorschrift des zweiten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG 1988 anwendbar.

Die Anwendung der Gesetzesbestimmung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 setzt voraus, dass der Arbeitnehmer sowohl Nachweise über die zurückgelegten Dienstzeiten als auch Nachweise über allfällige erhaltene bzw. bereits früher ausbezahlt Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 bzw. des Abs. 6 erbringt.

Ein solcher Nachweis kann durch eine Bestätigung eines Arbeitgebers, dass keine Abfertigungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt wurden oder aber durch andere Unterlagen (Abrechnung durch Beendigung des Dienstverhältnisses, Schreiben des Arbeitgebers anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses, sonstige Urkunden, die im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses ausgestellt wurden etc.) erbracht werden.

Es handelt sich bei der Bestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 um eine Begünstigungsregelung, zu der der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.9.1990, 89/13/0087 (ergangen zum inhaltsgleichen § 67 Abs. 6 EStG 1972; Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes), zu der Nachweiserbringung folgende Rechtsansicht vertritt:

„Nun ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass in aller Regel zwar der Erhalt einer Abfertigung einen als Nachweis anerkennbaren Niederschlag gefunden haben wird, dass dies aber, wenn eine Abfertigung nicht ausbezahlt wurde, wohl kaum der Fall sein dürfte.

Ungeachtet dieser Erfahrungstatsache wird aber bei Anwendung der Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1972 auf eine ausbezahlt Abfertigung und bei Fehlen eines Nachweises darüber, ob bei Beendigung eines früheren Dienstverhältnisses der betreffende Arbeitnehmer auch eine Abfertigung erhalten hat oder nicht, zu prüfen sein, ob nach dem jeweils vorliegenden Sachverhalt anzunehmen ist, dass eine solche „Vorabfertigung“ bezogen wurde, die gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1972 nunmehr Berücksichtigung zu finden hat. In diesem Sinn wird von dem betreffenden Arbeitnehmer eine Nachweiserbringung verlangt werden müssen. Allerdings wird ein solches Verlangen dort seine Grenze finden, wo die Zumutbarkeit dieser Nachweiserbringung nicht mehr gegeben erscheint. In einem solchen Fall muss die Behörde derart entscheiden, dass die von ihr getroffenen Sachverhaltsannahmen und daraus gezogenen Schlussfolgerungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang stehen.

Die belangte Behörde versteht die im § 67 Abs. 6 EStG 1972 vorgesehene Nachweispflicht offensichtlich in der Weise, dass nur ein lückenloser Urkundenbeweis den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Diese Rechtsansicht ist verfehlt. Insbesondere bei einer negativen Beweisführung, also dem Nachweis, keine Abfertigung erhalten zu haben, muss auch ein Vorbringen des Abgabepflichtigen in die Beweiswürdigung einbezogen

werden, das geeignet ist, begründete Zweifel am Erhalt einer Abfertigung bzw. an deren Höhe hervorzurufen.“

Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist der Nachweis der Vordienstzeiten mittels des Versicherungsdatenauszuges der Österreichischen Sozialversicherung sowie der Nichterhalt einer gesetzlichen oder freiwilligen Abfertigung auf Grund der nur wenigen Monate dauernden Dienstverhältnisse (unter 36 Monaten) als ausreichend anzusehen. Ab dem Beschäftigungsverhältnis bei der GW AG vom 1.8.1983 – 30.11.1983 (Nachweis vorhanden) hat er mit Ausnahme von vier Dienstverhältnissen (davon war eines bei der UC GmbH) Bestätigungen über den Nichterhalt von (freiwilligen) Abfertigungen vorgelegt. Bei den drei folgenden Dienstverhältnissen (jeweils ohne Nachweis) vom 1.12.1983 bis 30.11.1985 war der Beschwerdeführer als Versicherungsvertreter mit einem monatlichen Fixgehalt und den Rest auf reiner Provisionsbasis beschäftigt. Diese Dienstverhältnisse liegen mehr als 25 Jahre zurück, sodass die Buchhaltungs- und Lohnverrechnungsunterlagen nicht mehr aufbewahrt worden waren bzw. die Unternehmen nicht mehr existierten. Es war daher dem Beschwerdeführer nicht mehr möglich den Nachweis über den Nichterhalt von (freiwilligen) Abfertigungen zu erbringen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes endet die Beweispflicht aber dort, wo sie realistischerweise nicht mehr erfüllt werden kann. Einen negativen Nachweis erbringen zu müssen, der aufgrund der lange vergangenen Zeit praktisch unmöglich ist, würde eine überschießende Beweispflicht für den Steuerpflichtigen bedeuten. Der Partei dürfen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Behauptungen erteilt werden (Ritz, BAO⁵, § 138 Tz 2).

Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer aus früheren Dienstverhältnissen keine freiwilligen Abfertigungszahlungen erhalten hat. Die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 kommt somit zur Anwendung.

Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Fall wird über die Nachweiserbringung betreffend den Nichterhalt einer freiwilligen Abfertigung abgesprochen. Zur Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (Erkenntnis vom 19.9.1990, 89/13/0087). Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 5. September 2016