



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Wohnadresse, vertreten durch Mag. Karl Andreas Estl, Steuerberater, 7350 Oberpullendorf, Hubertusgasse 1, vom 10. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Herr Berufungswerber (Berufungswerber, Bw.) erhielt im Streitzeitraum von seiner Dienstgeberin DG eine Einmalzahlung in Höhe von € 250.846,75 als Gegenleistung für die am 31. August 2006 erteilte Zustimmung zur Auflösung seines unkündbaren Dienstverhältnisses mit Wirkung zum 31. Dezember 2006.

Zum Zeitpunkt der Auflösung dieses Dienstverhältnisses war der Bw. bereits über 25 Jahre bei der DG beschäftigt gewesen und erhielt daher die gesetzliche Abfertigung in Höhe von 12 Monatsbezügen sowie eine freiwillige Abfertigung in Höhe von weiteren 2 Monatsbezügen.

Die gesetzliche und die freiwillige Abfertigung sowie die Einmalzahlung wurden gleichzeitig mit Beendigung des Dienstverhältnisses im Dezember 2006 zu Auszahlung gebracht, wobei die DG gesetzliche und die freiwillige Abfertigung gem § 67 Abs 3 bzw. Abs 6 EStG dem begünstigten Steuersatz von 6% und die Einmalzahlung dem vollen Steuersatz von 49,57% unterzog.

Der Bw. begehrte im Rahmen eines Antrages gem § 240 Abs. 3 EStG die Anwendung des § 67 Abs. 8 EStG und damit die Steuerfreiheit von 20% der Einmalzahlung bei der amtsweigig durchzuführenden Veranlagung zur Einkommensteuer 2006.

Im berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2006 lehnte das Finanzamt (FA) die Anwendung des § 67 Abs 8 EStG ab und führte begründend aus, dass aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses neben der geleisteten Abfertigung geleistete Zahlungen, als freiwillige Abfertigungen zu qualifizieren seien und daher eine steuerliche Begünstigung nur im Rahmen des § 67 Abs 6 EStG zustünde. Die Anwendung des § 67 Abs 8 EStG scheiterte an dem Umstand, dass zum Einen das Dienstverhältnis mit 31.12.2006 aufgelöst worden sei und daher der geleistete Betrag nicht als zukünftige Lohnzahlung anzusehen sei und zum Anderen die Zahlung nicht im Rahmen eines Sozialplanes noch als Abfindung für einen bereits entstandenen Pensionsanspruch gewährt worden sei.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass der Bw. bei seinem Eintritt in die damalige X noch eine Definitivstellung seines Dienstverhältnisses erfahren habe. Nach der Fusion der X mit der Y seien die arbeitsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Mitarbeiter wesentlich verändert worden. Durch den Wechsel des Kollektivvertrages und damit verbundenen Arbeitsrechtsverfahren sei der Vorstand der DG daran interessiert gewesen, die Dienstverträge der definitiv gestellten Alt-Mitarbeiter aufzulösen (sozialverträgliche Kapazitätsreduzierungen). Es seien Leistungsvorgaben entwickelt worden und Dienstnehmern mit sog. „Alt-Verträgen“ die die neuen Vorgaben nicht erfüllen konnten nahe gelegt worden aus dem Unternehmen auszuscheiden.

Dafür seien grundsätzlich 2 Modelle zur Wahl gestanden, nämlich ein Vorruhestandsmodell (verminderter Bezug ohne Arbeitsleistung) und die vom Bw. gewählt Variante der Zustimmung zur Auflösung des Dienstverhältnisses gegen eine nicht verhandelbare Einmalzahlung. Diese habe etwa 25% der für die DG bis zur Pensionierung des Bw. anfallenden Lohnkosten entsprochen.

Die geleistete Einmalzahlung sei als Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistung für künftige Lohnzahlungszeiträume anzusehen und daher komme § 67 Abs 8 EStG zur Anwendung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die oben dargestellte Einmalzahlung in Höhe von € 250.846,76 ist dem Grunde und der Höhe nach unstrittig. Das oben dargestellte Vorbringen sowie die eingangs geschilderten Rechtsbeziehungen und Zahlungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und sind unstrittig.

Aus dem im Akt befindlichen Schreiben vom 31. August 2006 der DG an den Bw. und aus dem glaubwürdigen Vorbringen des Bw. ist eindeutig ableitbar, dass die geleistete freiwillige Einmalzahlung eine Gegenleistung für den Verzicht des Bw. auf Weiterführung seines unkündbaren Dienstverhältnisses darstellt. Die vom Bw. geschilderten Gründe für das Angebot sowie die dargestellte Wahlmöglichkeit sind glaubhaft und wurden auch vom FA nicht angezweifelt. Neben der freiwilligen Einmalzahlung wurde von DG die gesetzliche Abfertigung ausgezahlt sowie ein als freiwillige Abfertigung bezeichneter Betrag von € 10.566,99.

Aufgrund der im Akt befindlichen Unterlagen sowie aus den Ausführungen des Bw. ist nicht ersichtlich, aufgrund welcher Parameter die Aufteilung des neben der gesetzlichen Abfertigung zur Auszahlung gelangten Betrages auf freiwillige Einmalzahlung und freiwillige Abfertigung erfolgte. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die DG diese Aufteilung vornahm um in Anlehnung an die LStR eine für den Bw. möglichst steueroptimale Auszahlung der Einmalzahlung vorzunehmen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellt der gesamte neben der gesetzlichen Abfertigung ausbezahlte Betrag von € 261.413,75 die Abgeltung für die Zustimmung zur Auflösung der unkündbaren Dienstverhältnisses dar.

Strittig ist, ob die von der DG geleistete Einmalzahlung für die Zustimmung zur Auflösung des unkündbaren Dienstverhältnisses einen Anwendungsfall des § 67 Abs 8 EStG darstellt oder eine Versteuerung der gesamten Einmalzahlung von € 261.413,75 mit dem vollen Lohnsteuertarif zu erfolgen hat.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit.b EStG 1988 sind Kündigungsentschädigungen **sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume** gemäß Abs. 10 leg. cit im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 EStG 1988 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

Mit der Bestimmung des § 67 Abs 8 EStG sollen Progressionsverschärfungen durch sonstige Bezüge vermieden werden, die in typischer Betrachtung mit einem Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr im Zusammenhang stehen (VwGH 15. 12. 1992, 91/14/158). Es sollen somit ungerechtfertigte Belastungen durch die Zusammenballung von Einkünften im Jahr der Nachzahlung vermieden werden (VfGH 2. 12. 1999, G 106/99).

Die Vorschrift des § 67 Abs 8 EStG hat also den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten (VwGH 12. 9. 1989, 89/14/0077; 25. 1. 1995, 94/13/0030).

Nach den LStR 2002 sei aus der Verwendung der Wortfolge "Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume" zu schließen, *dass einerseits im Zeitpunkt der Leistung solcher Zahlungen das Dienstverhältnis noch nicht beendet, wohl aber die Tätigkeit des Arbeitnehmers bereits eingestellt ist und anderseits die Zahlungen jenen Bezügen größtmäßig gleichen, die dem bisherigen tatsächlichen Entgelt für in der Vergangenheit erbrachte Dienstleistungen entsprechen. In der Regel handelt es sich um eine einmalige Zahlung, die den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses bewegen soll.*

Die LStR sind Auslegungsanleitungen des BMF an die Abgabenbehörden erster Instanz (Finanzämter) und binden den Unabhängigen Finanzsenat nicht.

Entgegen den Aussagen der LStR judiziert der VwGH in ständiger Rechtsprechung, dass aus der Formulierung der gesetzlichen Bestimmung nicht abzuleiten sei, dass Zahlungen sind, die der Arbeitgeber freiwillig leistet, um den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zu bewegen (VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0028, 18. 3. 1991, 90/14/0053) nicht in den Anwendungsbereich des § 67 Abs. 8 EStG 1988 fallen.

Nach Meinung des BMF wären nur Zahlungen innerhalb eines aufrechten Dienstverhältnisses begünstigt, bei welchen der Arbeitnehmer bis zum Ende des Dienstverhältnisses dienstfrei gestellt ist.

Dagegen stellt nach der Rechtsprechung des VwGH das Gesetz nicht darauf ab, dass die weiteren Leistungen, auf die verzichtet wird, während des Weiterbestandes des Dienstverhältnisses zu erbringen wären, und dass die geleistete Zahlung nur Zeiträume bis zur tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses betreffen kann. Es macht nämlich lt. VwGH keinen Unterschied, ob bei gleichartiger Zahlung der Arbeitnehmer einer kurzfristigen - im strittigen Fall ansonsten überhaupt nicht möglichen - einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses zustimmt, oder ob er während der laufenden Kündigungsfrist dienstfrei gestellt wird (VwGH 18. 3. 1991, 90/14/0053).

Andere (idR einmalige) Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung sind solche, die den Arbeitnehmer zur vorzeitigen Beendigung seines Dienstverhältnisses bewegen sollen. Das Dienstverhältnis ist dabei noch nicht beendet, der Arbeitnehmer hat aber seine Tätigkeit bereits eingestellt (Lenneis in Jakom EStG, § 67 Rz 30).

Auch der UFS hat sich bereits in einem vergleichbaren Fall dieser von der VwGH Judikatur geprägten Rechtsansicht angeschlossen (UFS [Senat] 13. 7. 2007, RV/0366-I/06).

Die neben der gesetzlichen Abfertigung ausbezahlte Einmalleistung in Höhe von € 261.413,75 ist daher zur Gänze unter § 67 Abs 8 lit b EStG 1988 zu subsumieren. Eine Versteuerung der als freiwillige Abfertigung bezeichneten Zahlungsteile hat nicht zu erfolgen, insoweit war die Berufung abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt samt Beilage

Wien, am 26. April 2010