

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

02.08.2000

**Geschäftszahl**

99/13/0106

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde der W GesmbH in W, vertreten durch Dr. Gerhard Semotan, Rechtsanwalt in Wien I, Stubenring 20, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. Mai 1999, GZ. RV/231-16/99, betreffend Lohnsteuer für 1991, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.500,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

**Begründung**

Im Zuge einer im Jahre 1996 bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass der Arbeitnehmer Dr. F. im August 1991 anlässlich seines Ausscheidens eine freiwillige Abfertigung unter Berücksichtigung seiner Vordienstzeiten bei der I. GmbH in Höhe von S 848.748,64 erhalten hatte. Zu diesem Zeitpunkt habe nach den Ausführungen im Prüfungsbericht vom 23. September 1996 ein Anspruch des Arbeitnehmers gegen die I GmbH auf eine gesetzliche Abfertigung in der Höhe von S 682.500,-- bestanden. Der Prüfer kürzte das Ausmaß der (begünstigten) Abfertigung um den letztgenannten Betrag von S 682.500,-- . Der übersteigende Teil wurde als laufender Bezug bei Annahme eines monatlichen Lohnzahlungszeitraumes versteuert. Mit Bescheid vom 11. Oktober 1996 wurde aus dem Titel der bezeichneten Abfertigung Lohnsteuer in Höhe von S 324.492,-- vorgeschrieben.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, das Dienstverhältnis des Dr. F. zur I. GmbH sei im Zeitpunkt seines Ausscheidens aus der Beschwerdeführerin noch nicht beendet gewesen. Dieses Dienstverhältnis sei vielmehr zum 31. August 1989 durch Karenzierung des Dr. F. unterbrochen worden. Die Abgabenbehörde gehe fälschlicherweise von einem Anspruch auf gesetzliche Abfertigung aus. Ein solcher Anspruch habe schon deswegen nicht bestanden, weil das Dienstverhältnis zur I. GmbH noch aufrecht gewesen sei. Zur Ermittlung des steuerlich begünstigten Ausmaßes (einer Abfertigung) seien nur Ansprüche auf Abfertigungen, nicht aber Anwartschaften auf Abfertigungen zu berücksichtigen. Es liege bloß eine Anwartschaft vor, weil Dr. F. das Dienstverhältnis zur I. GmbH jederzeit durch Selbstkündigung hätte lösen können; auch eine fristlose Entlassung des Dr. F. hätte zu keinem Abfertigungsanspruch gegenüber I. GmbH geführt. Das Dienstverhältnis zwischen I. GmbH und Dr. F. sei erst einige Monate nach Ausscheiden aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin einvernehmlich beendet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Dezember 1996 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Nachforderung an Lohnsteuer für die Abfertigung von S 324.492,-- auf S 162.355,-- eingeschränkt. Dabei besteuerte das Finanzamt die Abfertigung insoweit, als sie ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht überstieg, im Sinne des ersten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG mit dem begünstigten Steuersatz von 1 %. Der Rest der Abfertigung wurde "nach Tarif" besteuert. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde dazu ausgeführt, dass gemäß § 67 Abs. 6 Satz 1 EStG 1988 sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung eines Dienstverhältnisses anfallen, mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu besteuern sind, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen. Die steuerliche Begünstigung nach dieser Bestimmung stehe dem Arbeitnehmer auch dann zu, wenn er eine gesetzliche Abfertigung erhalten habe, wobei es gleichgültig sei, ob die Begünstigung nach dem zweiten Satz des § 67 Abs.

6 EStG 1988 in Anspruch genommen werde oder nicht. Die Anwendung der zusätzlichen steuerlichen Begünstigung des zweiten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG 1988 sei aber an den Nachweis der zu berücksichtigenden Dienstzeit gebunden, wobei während dieser Dienstzeit erhaltene Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzten. Hinsichtlich des Dienstverhältnisses des Dr. F. zur I. GmbH liege bloß eine Anwartschaft auf eine Abfertigung vor. Die Besteuerung einer Abfertigung obliege primär dem die Abfertigung auszahlenden Arbeitgeber.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie vertrat in dieser Eingabe insbesondere die Auffassung, dass im Beschwerdefall weder ein Anspruch auf eine gesetzliche Abfertigung gegenüber der I. GmbH noch auf eine gesetzliche Abfertigung gegenüber der Beschwerdeführerin erfüllt worden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Lohnsteuer wie in der Berufungsvorentscheidung festgesetzt. Die belangte Behörde vertrat dabei die Auffassung, dass im Sinne des § 67 Abs. 6 Satz 2 EStG 1988 Vordienstzeiten nur dann berücksichtigt werden können, wenn das jeweilige Dienstverhältnis beim "Vorarbeitgeber" bereits beendet sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Abs. 6 des § 67 EStG 1988 ist die begünstigte Besteuerung von sonstigen Bezügen, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen ( wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen), vorgesehen. Nach dem ersten Satz dieser Gesetzesstelle steht der begünstigte Steuersatz für solche sonstigen Bezüge zu, die nicht mehr als ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate betragen. Nach dem zweiten Satz des Abs. 6 sind darüberhinaus freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit bestimmten Ausmaßes bis zu einem bestimmten Teil der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate begünstigt zu versteuern. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 (zwingende Abfertigungen) oder 6 sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß.

Die belangte Behörde vertritt im Beschwerdefall die Auffassung, Voraussetzung für die Anrechnung einer Dienstzeit nach dem zweiten Satz des § 67 Abs. 6 EStG 1988 sei es, dass das entsprechende Dienstverhältnis bereits beendet ist. Diese Auffassung erscheint aber weder im Wortlaut des Gesetzes gedeckt noch ist eine solche Voraussetzung dem Sinn des Gesetzes zu entnehmen, das eine an der gesamten Lebensarbeitszeit des Arbeitnehmers orientierte Steuerbegünstigung für den Fall der Beendigung seines Dienstverhältnisses enthält. Zweifellos ist im Beschwerdefall die vom Arbeitnehmer bei der I. GmbH zurückgelegte Dienstzeit ungeachtet des Umstandes, dass im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses zur Beschwerdeführerin dieses Dienstverhältnis zur I. GmbH infolge einer Karenzierung formell (noch) aufrecht war, auch eine Dienstzeit im Sinne der anzuwendenden Gesetzesstelle. Diese Auffassung zieht im Gegensatz zur Meinung der belangten Behörde auch nicht eine zweifache Begünstigung nach sich, da einer mehrfachen Berücksichtigung von Dienstzeiten die Kürzungsbestimmung des dritten Satzes des § 67 Abs. 6 EStG entgegensteht.

Da die belangte Behörde dies verkannt hat, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

Die Kosten waren im Sinne der §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994 mit dem beantragten Schriftsatzaufwand zuzusprechen; in dem in dieser Verordnung pauschalierten Betrag ist jedoch die Umsatzsteuer bereits enthalten.

Wien, am 2. August 2000