

TE Vwgh Erkenntnis 2022/6/29 Ro 2021/15/0007

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.06.2022

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §262 Abs1

EStG 1953 idF 1965/202

EStG 1967 §67 Abs7

EStG 1972 §67 Abs3

EStG 1972 §67 Abs6

EStG 1988 §67 Abs3

EStG 1988 §67 Abs6 idF 2009/I/052

VwRallg

1. BAO § 262 heute
2. BAO § 262 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. BAO § 262 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 262 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002
1. EStG 1972 § 67 gültig von 01.10.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 67 gültig von 18.07.1987 bis 30.09.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. EStG 1972 § 67 gültig von 24.10.1986 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 562/1986
4. EStG 1972 § 67 gültig von 21.12.1985 bis 23.10.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. EStG 1972 § 67 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. EStG 1972 § 67 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
7. EStG 1972 § 67 gültig von 27.11.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
8. EStG 1972 § 67 gültig von 31.12.1981 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
9. EStG 1972 § 67 gültig von 13.02.1981 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 73/1981
10. EStG 1972 § 67 gültig von 20.12.1980 bis 12.02.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
11. EStG 1972 § 67 gültig von 01.12.1978 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1978
12. EStG 1972 § 67 gültig von 30.12.1977 bis 30.11.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
13. EStG 1972 § 67 gültig von 09.08.1974 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
14. EStG 1972 § 67 gültig von 16.01.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 27/1974
15. EStG 1972 § 67 gültig von 13.12.1972 bis 15.01.1974

1. EStG 1972 § 67 gültig von 01.10.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 67 gültig von 18.07.1987 bis 30.09.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. EStG 1972 § 67 gültig von 24.10.1986 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 562/1986
4. EStG 1972 § 67 gültig von 21.12.1985 bis 23.10.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. EStG 1972 § 67 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. EStG 1972 § 67 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
7. EStG 1972 § 67 gültig von 27.11.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
8. EStG 1972 § 67 gültig von 31.12.1981 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
9. EStG 1972 § 67 gültig von 13.02.1981 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 73/1981
10. EStG 1972 § 67 gültig von 20.12.1980 bis 12.02.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
11. EStG 1972 § 67 gültig von 01.12.1978 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1978
12. EStG 1972 § 67 gültig von 30.12.1977 bis 30.11.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
13. EStG 1972 § 67 gültig von 09.08.1974 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
14. EStG 1972 § 67 gültig von 16.01.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 27/1974
15. EStG 1972 § 67 gültig von 13.12.1972 bis 15.01.1974

1. EStG 1988 § 67 heute
2. EStG 1988 § 67 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 67 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
5. EStG 1988 § 67 gültig von 08.01.2021 bis 31.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 67 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 67 gültig von 01.07.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 67 gültig von 13.06.2014 bis 30.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
12. EStG 1988 § 67 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
13. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
14. EStG 1988 § 67 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 67 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
17. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
18. EStG 1988 § 67 gültig von 10.07.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
19. EStG 1988 § 67 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
20. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
21. EStG 1988 § 67 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
22. EStG 1988 § 67 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
23. EStG 1988 § 67 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
24. EStG 1988 § 67 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
25. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
26. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2000
28. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. EStG 1988 § 67 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. EStG 1988 § 67 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 67 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
32. EStG 1988 § 67 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
33. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
34. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
35. EStG 1988 § 67 gültig von 03.08.1991 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1991
36. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.1989 bis 02.08.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

37. EStG 1988 § 67 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 67 heute
2. EStG 1988 § 67 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 67 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
5. EStG 1988 § 67 gültig von 08.01.2021 bis 31.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 67 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 67 gültig von 01.07.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 67 gültig von 13.06.2014 bis 30.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
12. EStG 1988 § 67 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
13. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
14. EStG 1988 § 67 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 67 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
17. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
18. EStG 1988 § 67 gültig von 10.07.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
19. EStG 1988 § 67 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
20. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
21. EStG 1988 § 67 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
22. EStG 1988 § 67 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
23. EStG 1988 § 67 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
24. EStG 1988 § 67 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
25. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
26. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2000
28. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. EStG 1988 § 67 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. EStG 1988 § 67 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 67 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
32. EStG 1988 § 67 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
33. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
34. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
35. EStG 1988 § 67 gültig von 03.08.1991 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1991
36. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.1989 bis 02.08.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
37. EStG 1988 § 67 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ro 2021/15/0008

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revisionen 1. der V GmbH (protokolliert zu Ro 2021/15/0008) und 2. des S P (protokolliert zu Ro 2021/15/0007), beide in E, beide vertreten durch die Likar Rechtsanwälte GmbH in 8010 Graz, Pestalozzistraße 1/II/13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. Jänner 2021, Zl. RV/2101719/2016, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revisionen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerber haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils € 276,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die Erstrevisionswerberin zahlte ihrem Angestellten, dem Zweitrevisionswerber, im Jahr 2009 anlässlich der Beendigung seines Dienstverhältnisses zusätzlich zu seiner gesetzlichen Abfertigung auch eine freiwillige Abfertigung.

2

In Summe erhielt der Zweitrevisionswerber eine Abfertigung von 244.640 €, wovon ein Betrag von 196.542,94 € mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert wurde (§ 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988). Der darüberhinausgehende Betrag wurde zum laufenden Lohnsteuertarif versteuert. In Summe erhielt der Zweitrevisionswerber eine Abfertigung von 244.640 €, wovon ein Betrag von 196.542,94 € mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert wurde (Paragraph 67, Absatz 3, und 6 EStG 1988). Der darüberhinausgehende Betrag wurde zum laufenden Lohnsteuertarif versteuert.

3

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung stellte das Finanzamt fest, der Berechnung der begünstigten (freiwilligen) Abfertigung seien Dienstzeiten im Ausmaß von 25 Jahren und 9 Monaten zugrunde gelegt worden, von denen 8 Jahre und 7 Monate auf das Dienstverhältnis des Zweitrevisionswerbers zur Erstrevisionswerberin entfielen.

4

Laut eigenen Angaben und einem in den Verwaltungsakten einliegenden Versicherungsdatenauszug (VDA) sei der Zweitrevisionswerber bisher von folgenden Dienstgebern beschäftigt worden:

3/1970 - 7/1970 3 aus 1970, - 7 aus 1970,

Verein WS

(eigene Angaben, nicht im VDA)

8/1973 - 4/1976 8 aus 1973, - 4 aus 1976,

B AG

5/1976 - 3/1983 5 aus 1976, - 3 aus 1983,

Erstrevisionswerberin

4/1983 - 3/1989 4 aus 1983, - 3 aus 1989,

M AG

laut eigenen Angaben bis 6/1989

4/1989 - 7/1994 4 aus 1989, - 7 aus 1994,

G GmbH

im VDA, nicht nachgewiesen

8/1994 - 7/1999 8 aus 1994, - 7/1999

P AG

im VDA, nicht nachgewiesen

8/1999 - 6/2000 8 aus 1999, - 6 aus 2000,

W KG

7/2000 - 12/2004 7 aus 2000, - 12 aus 2004,

Erstrevisionswerberin

1/2005 - 1/2009 1 aus 2005, - 1 aus 2009,

Erstrevisionswerberin

Für die Berechnung der Dienstzeit habe der Zweitrevisionswerber alle Dienstverhältnisse mit Ausnahme jener zur G GmbH und zur P AG nachgewiesen. Dadurch hätten sich Vordienstzeiten im Ausmaß von 25 Jahren und 9 Monaten ergeben. Zudem habe er erklärt, bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der M AG im Jahr 1989 eine Abfertigung von 31.879,61 € erhalten zu haben.

5

Das Finanzamt stellte anhand der Lohnzettel des Zweitrevisionswerbers fest, dass dieser bei Beendigung des Dienstverhältnisses zur P AG (8/1994 bis 7/1999) im Jahr 1999 eine begünstigt besteuerte Abfertigung von 2.530.165 S (183.874,26 €) erhalten habe, die bei der Berechnung der gegenständlichen Abfertigung nicht berücksichtigt worden sei. Es vertrat den Standpunkt, dass die Dienstzeiten bei der G GmbH und der P AG (laut eigenen Angaben 7/98 bis 8/99) nur deswegen nicht nachgewiesen worden seien, um die Anrechnung dieser von der P AG erhaltenen Abfertigung zu vermeiden. Bei der Besteuerung der Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 seien aber nur die lückenlos nachgewiesenen Zeiten von 8/1999 bis 2/2009 (9 Jahre und 6 Monate) zu berücksichtigen. Die nicht nachgewiesenen Zeiten (bei der G GmbH und bei der P AG) seien ebenso wenig zu berücksichtigen wie die zeitlich früheren Dienstverhältnisse. Daher vermindere sich der begünstigt besteuerte Teil der Abfertigung um 82.680,89 € und der zum laufenden Tarif zu versteuernde Teil erhöhe sich entsprechend. Das Finanzamt stellte anhand der Lohnzettel des Zweitrevisionswerbers fest, dass dieser bei Beendigung des Dienstverhältnisses zur P AG (8 aus 1994, bis 7 aus 1999,) im Jahr 1999 eine begünstigt besteuerte Abfertigung von 2.530.165 S (183.874,26 €) erhalten habe, die bei der Berechnung der gegenständlichen Abfertigung nicht berücksichtigt worden sei. Es vertrat den Standpunkt, dass die Dienstzeiten bei der G GmbH und der P AG (laut eigenen Angaben 7/98 bis 8/99) nur deswegen nicht nachgewiesen worden seien, um die Anrechnung dieser von der P AG erhaltenen Abfertigung zu vermeiden. Bei der Besteuerung der Abfertigung nach Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 seien aber nur die lückenlos nachgewiesenen Zeiten von 8 aus 1999, bis 2 aus 2009, (9 Jahre und 6 Monate) zu berücksichtigen. Die nicht nachgewiesenen Zeiten (bei der G GmbH und bei der P AG) seien ebenso wenig zu berücksichtigen wie die zeitlich früheren Dienstverhältnisse. Daher vermindere sich der begünstigt besteuerte Teil der Abfertigung um 82.680,89 € und der zum laufenden Tarif zu versteuernde Teil erhöhe sich entsprechend.

6

Mit Haftungsbescheid vom 11. Dezember 2014 zog das Finanzamt die Erstrevisionswerberin als Arbeitgeberin des Zweitrevisionswerbers gemäß § 82 EStG 1988 für den Lohnsteuermehrbetrag 2009 zur Haftung heran. Mit Haftungsbescheid vom 11. Dezember 2014 zog das Finanzamt die Erstrevisionswerberin als Arbeitgeberin des Zweitrevisionswerbers gemäß Paragraph 82, EStG 1988 für den Lohnsteuermehrbetrag 2009 zur Haftung heran.

7

Die Erstrevisionswerberin brachte gegen den Haftungsbescheid vom 11. Dezember 2014 Beschwerde ein. In der Beschwerde wurde vorgebracht, aufgrund der mehr als 25 nachgewiesenen Dienstjahre sei ein Betrag in Höhe von 15 Montagsbezügen - vermindert um die in der Vergangenheit begünstigt besteuerte Abfertigung von 31.879,61 € - mit dem Steuersatz von 6% zu besteuern. Weiters wurde vorgebracht, aus dem Gesetz sei keine Verpflichtung ableitbar, einen Nachweis für alle Dienstzeiten zu früheren Arbeitgebern zu erbringen. Es liege in der Dispositionsfreiheit des Dienstnehmers, welche Dienstverhältnisse zu anderen Dienstnehmern in die Berechnung der Vordienstzeiten einbezogen würden.

8

Der Zweitrevisionswerber trat der Beschwerde gemäß § 257 BAO bei. Der Zweitrevisionswerber trat der Beschwerde gemäß Paragraph 257, BAO bei.

9

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab und führte zur Begründung aus, die Anwendung der zusätzlichen steuerlichen Begünstigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 hänge ausschließlich davon ab, ob

und inwieweit der Arbeitnehmer gewillt und in der Lage sei, seine Dienstzeiten nachzuweisen. Auch wenn es der Gesetzgeber dem Arbeitnehmer überlasse, zu bestimmen, bis zu welchem Zeitpunkt er seine Dienstverhältnisse nachweise, müsse doch gefordert werden, dass der Nachweis für den vom Arbeitnehmer gewählten Zeitraum lückenlos erfolge. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass der Revisionswerber seine im Zeitraum 7/1989 bis 8/1999 bestehenden Dienstverhältnisse zur G GmbH und zur P AG nicht nachgewiesen habe. Eine Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger habe ergeben, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der P AG „eine begünstigte Abfertigung in Höhe von € 183.874,24 an [den Zweitrevisionswerber] ausbezahlt“ worden sei; diese Abfertigung möchten die revisionswerbenden Parteien bei der Besteuerung der hier in Rede stehenden Abfertigung nicht berücksichtigt wissen. Aufgrund der bestehenden „Lücken“ könnten nach Meinung des Finanzamtes die für den Zeitraum 3/1970 bis 6/1989 nachgewiesenen Dienstzeiten nicht berücksichtigt werden. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab und führte zur Begründung aus, die Anwendung der zusätzlichen steuerlichen Begünstigung nach Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 hänge ausschließlich davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer gewillt und in der Lage sei, seine Dienstzeiten nachzuweisen. Auch wenn es der Gesetzgeber dem Arbeitnehmer überlasse, zu bestimmen, bis zu welchem Zeitpunkt er seine Dienstverhältnisse nachweise, müsse doch gefordert werden, dass der Nachweis für den vom Arbeitnehmer gewählten Zeitraum lückenlos erfolge. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass der Revisionswerber seine im Zeitraum 7 aus 1989, bis 8 aus 1999, bestehenden Dienstverhältnisse zur G GmbH und zur P AG nicht nachgewiesen habe. Eine Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger habe ergeben, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der P AG „eine begünstigte Abfertigung in Höhe von € 183.874,24 an [den Zweitrevisionswerber] ausbezahlt“ worden sei; diese Abfertigung möchten die revisionswerbenden Parteien bei der Besteuerung der hier in Rede stehenden Abfertigung nicht berücksichtigt wissen. Aufgrund der bestehenden „Lücken“ könnten nach Meinung des Finanzamtes die für den Zeitraum 3 aus 1970, bis 6 aus 1989, nachgewiesenen Dienstzeiten nicht berücksichtigt werden.

10

Von der Erstrevisionswerberin wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

11

Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch und gab der Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis - soweit sie die Besteuerung der Abfertigung betraf - keine Folge. Zur Begründung führte es aus, § 67 Abs. 6 EStG 1988 bestimme, dass nur nachgewiesene Dienstzeiten für das Ausmaß der Begünstigung relevant seien. Zudem sei zu beachten, dass während dieser nachgewiesenen Dienstzeiten bereits erhaltene gesetzliche und freiwillige Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzten. Das Bundesfinanzgericht führte eine mündliche Verhandlung durch und gab der Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis - soweit sie die Besteuerung der Abfertigung betraf - keine Folge. Zur Begründung führte es aus, Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 bestimme, dass nur nachgewiesene Dienstzeiten für das Ausmaß der Begünstigung relevant seien. Zudem sei zu beachten, dass während dieser nachgewiesenen Dienstzeiten bereits erhaltene gesetzliche und freiwillige Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzten.

12

Der Zweitrevisionswerber habe die Vordienstzeiten im Zeitraum 7/1989 bis 8/1999 nicht nachgewiesen, weshalb die Erstrevisionswerberin die im Jahr 1999 erhaltene Abfertigung der P AG von 183.874,24 € nicht angerechnet habe. Im Falle einer Anrechnung dieser in der Vergangenheit bezogenen Abfertigung wäre kein Raum für eine steuerliche Begünstigung der freiwilligen Abfertigung (Anm: nach § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988) verblieben. Wären nur die Zeiten ab 9/1999 nachgewiesen worden, würden sich hingegen Vordienstzeiten von nur 9 Jahren und 6 Monaten ergeben, was zu einer Begünstigung der freiwilligen Abfertigung (Anm: nach § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988) im Ausmaß von drei Monatsbezügen geführt hätte (Anm: welches gemäß § 67 Abs. 6 dritter Satz EStG 1988 um die während der nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 zu kürzen wäre). Der Zweitrevisionswerber habe die Vordienstzeiten im Zeitraum 7 aus 1989, bis 8 aus 1999, nicht nachgewiesen, weshalb die Erstrevisionswerberin die im Jahr 1999 erhaltene Abfertigung der P AG von 183.874,24 € nicht angerechnet habe. Im Falle einer Anrechnung dieser in der Vergangenheit bezogenen Abfertigung wäre kein Raum für eine steuerliche Begünstigung der freiwilligen Abfertigung Anmerkung, , nach Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988) verblieben. Wären nur die Zeiten ab 9 aus 1999, nachgewiesen worden, würden sich hingegen Vordienstzeiten von nur 9 Jahren und 6 Monaten ergeben, was zu einer Begünstigung der freiwilligen Abfertigung

Anmerkung, , nach Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988) im Ausmaß von drei Monatsbezügen geführt hätte Anmerkung, welches gemäß Paragraph 67, Absatz 6, dritter Satz EStG 1988 um die während der nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen im Sinne des Paragraph 67, Absatz 3, und 6 EStG 1988 zu kürzen wäre).

13

Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, er habe durch das in § 67 Abs. 6 EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht, welche Vordienstzeiten nachgewiesen würden, ermöglichen wollen, dass dieselben Vordienstzeiten mehrmals zur Begünstigung von verschiedenen (freiwilligen) Abfertigungen führen könnten. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, er habe durch das in Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht, welche Vordienstzeiten nachgewiesen würden, ermöglichen wollen, dass dieselben Vordienstzeiten mehrmals zur Begünstigung von verschiedenen (freiwilligen) Abfertigungen führen könnten.

14

Die Vorschrift, dass während der nachgewiesenen Dienstzeit erhaltene Abfertigungen das steuerlich begünstigte Ausmaß kürzten, sei Ausdruck dieses Verständnisses, weil dadurch u.a. erreicht werde, dass Vordienstzeiten nur insoweit zu berücksichtigen seien, als sie nicht bereits zuvor zur begünstigten Besteuerung einer Abfertigung geführt hätten.

15

Wolle man Vordienstzeiten nur einmal berücksichtigen, müsse auch der Nachweis der Vordienstzeiten lückenlos vom Zeitpunkt der Abfertigung zurück erfolgen. Die Wortfolge „bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden“ sei sprachlich so zu verstehen, dass der Nachweis beim aktuellen Dienstverhältnis beginne und so weit zurück erfolge, wie es dem Dienstnehmer möglich oder opportun sei. Ein Außerachtlassen einiger Jahre komme - entgegen dem in der Beschwerde vertretenen Standpunkt - nicht in Betracht.

16

Von der gesamten Abfertigung (196.542,94 €) sei die gesetzliche Abfertigung (62.900 €) nach § 67 Abs. 3 EStG zu besteuern und ein Viertel der laufenden Bezüge (45.684,50 €) nach § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988. Nach § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 seien zusätzlich drei Zwölftel der laufenden Bezüge (45.684,50 €) begünstigt, davon sei allerdings die gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 in Abzug zu bringen, sodass aus § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 keine Begünstigung verbleibe. Von der gesamten Abfertigung (196.542,94 €) sei die gesetzliche Abfertigung (62.900 €) nach Paragraph 67, Absatz 3, EStG zu besteuern und ein Viertel der laufenden Bezüge (45.684,50 €) nach Paragraph 67, Absatz 6, erster Satz EStG 1988. Nach Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988 seien zusätzlich drei Zwölftel der laufenden Bezüge (45.684,50 €) begünstigt, davon sei allerdings die gesetzliche Abfertigung nach Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988 in Abzug zu bringen, sodass aus Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988 keine Begünstigung verbleibe.

17

Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung zur Frage, ob der Nachweis von Vordienstzeiten für die begünstigte Besteuerung freiwilliger Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 lückenlos erfolgen müsse, fehle. Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung zur Frage, ob der Nachweis von Vordienstzeiten für die begünstigte Besteuerung freiwilliger Abfertigungen gemäß Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 lückenlos erfolgen müsse, fehle.

18

Gegen dieses Erkenntnis richten sich die vorliegenden Revisionen, zu denen das Finanzamt Revisionsbeantwortungen erstattet hat.

19

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

20

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 lautet: Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 in der für den Streitzeitraum anwendbaren Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009, lautet:

„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 „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 Absatz eins, zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Absatz 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.“ mit dem Steuersatz des Absatz eins, zu versteuern; Absatz 2, ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Absatz 3, oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Absatz 3, kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Absatz 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 (Paragraph 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.“

21

Im Revisionsfall ist strittig, ob die Bestimmung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 so auszulegen ist, dass es dem Arbeitnehmer überlassen bleibt, welche Dienstverhältnisse er bei der Berechnung der Dienstzeit und damit welche bereits bezogenen, begünstigt besteuerten Abfertigungen er bei der Ermittlung des nach dieser Bestimmung begünstigt zu versteuernden Abfertigungsbetrages berücksichtigt haben will (so die Revisionswerber), oder ob er lediglich über den Zeitpunkt disponieren kann, bis zu dem zurück er die von ihm eingegangenen Dienstverhältnisse und die damit korrespondierenden, bereits bezogenen Abfertigungen nachweist (so das Bundesfinanzgericht). Im

Revisionsfall ist strittig, ob die Bestimmung des Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988 so auszulegen ist, dass es dem Arbeitnehmer überlassen bleibt, welche Dienstverhältnisse er bei der Berechnung der Dienstzeit und damit welche bereits bezogenen, begünstigt besteuerten Abfertigungen er bei der Ermittlung des nach dieser Bestimmung begünstigt zu versteuernden Abfertigungsbetrages berücksichtigt haben will (so die Revisionswerber), oder ob er lediglich über den Zeitpunkt disponieren kann, bis zu dem zurück er die von ihm eingegangenen Dienstverhältnisse und die damit korrespondierenden, bereits bezogenen Abfertigungen nachweist (so das Bundesfinanzgericht).

22

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sieht für freiwillige Abfertigungen zwei Begünstigungen vor. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung, der keine zusätzlichen Anwendungsvoraussetzungen oder Beschränkungen vorsieht, sind freiwillige Abfertigungen bis zu einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit 6% zu besteuern („Viertelbegünstigung“). Zusätzlich zur Viertelbegünstigung sieht § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 die sogenannte Zwölftelbegünstigung vor, nach welcher freiwillige Abfertigungen - abhängig von der Dienstzeit eines Arbeitnehmers - in gestaffelter Höhe von zwei bis zwölf Zwölftel der laufenden Bezüge dem 6%igen Steuersatz unterliegen. Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sieht für freiwillige Abfertigungen zwei Begünstigungen vor. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung, der keine zusätzlichen Anwendungsvoraussetzungen oder Beschränkungen vorsieht, sind freiwillige Abfertigungen bis zu einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit 6% zu besteuern („Viertelbegünstigung“). Zusätzlich zur Viertelbegünstigung sieht Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz EStG 1988 die sogenannte Zwölftelbegünstigung vor, nach welcher freiwillige Abfertigungen - abhängig von der Dienstzeit eines Arbeitnehmers - in gestaffelter Höhe von zwei bis zwölf Zwölftel der laufenden Bezüge dem 6%igen Steuersatz unterliegen.

23

Die Zwölftelbegünstigung wurde im EStG 1953 mit der Einkommensteuernovelle 1965, BGBl. Nr. 202/1965, eingeführt und nahezu unverändert in das EStG 1967 (§ 67 Abs. 7 zweiter Satz), das EStG 1972 (§ 67 Abs. 6 zweiter Satz) und das EStG 1988 (§ 67 Abs. 6 zweiter Satz) übernommen. Die Anwendung der Zwölftelbegünstigung hängt davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit, die er auch bei verschiedenen Arbeitgebern erbracht haben kann (mitsamt dem Betrag der Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988, die im Rahmen dieser Dienstverhältnisse ausgezahlt worden sind) nachweist. Die Zwölftelbegünstigung wurde im EStG 1953 mit der Einkommensteuernovelle 1965, Bundesgesetzblatt Nr. 202 aus 1965, eingeführt und nahezu unverändert in das EStG 1967 (Paragraph 67, Absatz 7, zweiter Satz), das EStG 1972 (Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz) und das EStG 1988 (Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz) übernommen. Die Anwendung der Zwölftelbegünstigung hängt davon ab, ob und inwieweit der Arbeitnehmer seine Dienstzeit, die er auch bei verschiedenen Arbeitgebern erbracht haben kann (mitsamt dem Betrag der Abfertigungen im Sinne des Paragraph 67, Absatz 3, und 6 EStG 1988, die im Rahmen dieser Dienstverhältnisse ausgezahlt worden sind) nachweist.

24

Was den Nachweis der zu berücksichtigenden Dienstzeit betrifft, bleibt es dem Arbeitnehmer überlassen, „bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden“. Aus der Wortfolge „bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden“ ist ableitbar, dass der Nachweis beim aktuellen Dienstverhältnis beginnen muss und in zeitlicher Hinsicht so weit zurück zu erfolgen hat, wie es dem Dienstnehmer möglich ist oder opportun erscheint. Ein Außerachtlassen einzelner Jahre bzw. Dienstverhältnisse (samt der im Rahmen dieser Dienstverhältnisse bezogenen Abfertigungen) kommt dabei nicht in Betracht.

25

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Erkenntnis vom 22. Februar 1989, 85/13/0196, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof zur vergleichbaren Regelung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1972 ausgeführt hat, § 67 Abs. 6 EStG 1972 ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber insoweit eine Kumulierung der Begünstigung des § 67 Abs. 3 und jener des § 67 Abs. 6 EStG 1972 vermeiden wollte, als er ausdrücklich angeordnet hat, dass das nach § 67 Abs. 6 zweiter Satz begünstigte Abfertigungsausmaß um den Betrag der bereits erhaltenen Abfertigungen oder um Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1972 zu kürzen ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 67 Tz 49). In diesem Zusammenhang ist auch auf das Erkenntnis vom 22. Februar 1989, 85/13/0196, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof zur vergleichbaren Regelung des Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1972 ausgeführt hat, Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1972 ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber insoweit eine Kumulierung der Begünstigung des Paragraph 67, Absatz 3 und jener des Paragraph 67, Absatz 6,

ESTG 1972 vermeiden wollte, als er ausdrücklich angeordnet hat, dass das nach Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz begünstigte Abfertigungsausmaß um den Betrag der bereits erhaltenen Abfertigungen oder um Abfertigungsansprüche im Sinne des Paragraph 67, Absatz 3, ESTG 1972 zu kürzen ist vergleiche , Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch Paragraph 67, Tz 49).

26

Der von den Revisionswerbern vertretene Standpunkt, es bleibe dem Arbeitnehmer überlassen, welche Dienstverhältnisse (und damit zusammenhängende, bereits bezogene Abfertigungen) er bei der Berechnung der Dienstzeit berücksichtigen wolle, hätte im Ergebnis die vom Gesetzgeber nicht gewollte Kumulierung der Begünstigung zur Folge, weil für diesen Fall nicht auszuschließen ist, dass eine Dienstzeit, die bereits in der Vergangenheit zu einer Abfertigung geführt hat, ein weiteres Mal berücksichtigt wird. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass der Arbeitnehmer nur über den Zeitpunkt, bis zu dem zurück er die Dienstverhältnisse nachweisen kann oder will, disponieren kann. Der Nachweis der nach dem vom Arbeitnehmer gewählten Zeitpunkt eingegangenen Dienstverhältnisse (und der nach diesem Zeitpunkt erhaltenen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 und 6 ESTG 1988) hat indessen lückenlos zu erfolgen (vgl. idS auch Höfle/Fellner/Schulitz, GPLA Handbuch2 [2016] S 36). Der von den Revisionswerbern vertretene Standpunkt, es bleibe dem Arbeitnehmer überlassen, welche Dienstverhältnisse (und damit zusammenhängende, bereits bezogene Abfertigungen) er bei der Berechnung der Dienstzeit berücksichtigen wolle, hätte im Ergebnis die vom Gesetzgeber nicht gewollte Kumulierung der Begünstigung zur Folge, weil für diesen Fall nicht auszuschließen ist, dass eine Dienstzeit, die bereits in der Vergangenheit zu einer Abfertigung geführt hat, ein weiteres Mal berücksichtigt wird. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass der Arbeitnehmer nur über den Zeitpunkt, bis zu dem zurück er die Dienstverhältnisse nachweisen kann oder will, disponieren kann. Der Nachweis der nach dem vom Arbeitnehmer gewählten Zeitpunkt eingegangenen Dienstverhältnisse (und der nach diesem Zeitpunkt erhaltenen Abfertigungen im Sinne des Paragraph 67, Absatz 3, und 6 ESTG 1988) hat indessen lückenlos zu erfolgen vergleiche , idS auch Höfle/Fellner/Schulitz, GPLA Handbuch2 [2016] S 36).

27

Mit der unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgetragenen Rüge, das Bundesfinanzgericht habe es - in Bezug auf die Abfertigung, die der Zweitrevisionswerber von der P AG erhalten habe - unterlassen, eine klare Trennung zwischen gesetzlicher und freiwilliger Abfertigung vorzunehmen, und dem in der Revision zudem vertretenen Standpunkt, diesem Umstand komme Bedeutung zu, weil die für die Berechnung einer gesetzlichen Abfertigung herangezogenen Dienstjahre das Ausmaß der Dienstzeiten für die Berechnung der freiwilligen Abfertigung nach § 67 Abs. 6 ESTG 1988 nicht kürzten, wird ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt. Mit der unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgetragenen Rüge, das Bundesfinanzgericht habe es - in Bezug auf die Abfertigung, die der Zweitrevisionswerber von der P AG erhalten habe - unterlassen, eine klare Trennung zwischen gesetzlicher und freiwilliger Abfertigung vorzunehmen, und dem in der Revision zudem vertretenen Standpunkt, diesem Umstand komme Bedeutung zu, weil die für die Berechnung einer gesetzlichen Abfertigung herangezogenen Dienstjahre das Ausmaß der Dienstzeiten für die Berechnung der freiwilligen Abfertigung nach Paragraph 67, Absatz 6, ESTG 1988 nicht kürzten, wird ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt.

28

Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 zweiter Satz ESTG 1988 kommt - wie bereits erwähnt - nicht uneingeschränkt zum Zug. Vielmehr bestimmt der anschließende dritte Satz des § 67 Abs. 6 ESTG 1988 folgendes: Die Begünstigung des Paragraph 67, Absatz 6, zweiter Satz ESTG 1988 kommt - wie bereits erwähnt - nicht uneingeschränkt zum Zug. Vielmehr bestimmt der anschließende dritte Satz des Paragraph 67, Absatz 6, ESTG 1988 folgendes:

„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.“ „Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Absatz 3, oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Absatz 3, kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß.“

29

Die dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde liegende Berechnung des begünstigt zu steuernden Teils der Abfertigung entspricht exakt dieser Bestimmung. Entgegen der von den revisionswerbenden Parteien vertretenen Auffassung stellen sowohl die während der im zweiten Satz des § 67 Abs. 6 ESTG 1988 genannten nachgewiesenen

Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen iSd § 67 Abs. 3 und 6 als auch die bestehenden Ansprüche auf Abfertigungen iSd § 67 Abs. 3 Kürzungskomponenten dar. Der Betrag der bereits erhaltenen gesetzlichen (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) oder freiwilligen (§ 67 Abs. 6 EStG 1988) Abfertigungen und der bestehenden Ansprüche auf gesetzliche Abfertigungen (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) kürzen das Ausmaß einer begünstigt zu steuernden freiwilligen Abfertigung. Die dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde liegende Berechnung des begünstigt zu steuernden Teils der Abfertigung entspricht exakt dieser Bestimmung. Entgegen der von den revisionswerbenden Parteien vertretenen Auffassung stellen sowohl die während der im zweiten Satz des Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988 genannten nachgewiesenen Dienstzeit bereits erhaltenen Abfertigungen iSd Paragraph 67, Absatz 3 und 6 als auch die bestehenden Ansprüche auf Abfertigungen iSd Paragraph 67, Absatz 3, Kürzungskomponenten dar. Der Betrag der bereits erhaltenen gesetzlichen (Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988) oder freiwilligen (Paragraph 67, Absatz 6, EStG 1988) Abfertigungen und der bestehenden Ansprüche auf gesetzliche Abfertigungen (Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988) kürzen das Ausmaß einer begünstigt zu steuernden freiwilligen Abfertigung.

30

Soweit die Revision rügt, das Bundesfinanzgericht habe mit der Feststellung, dem Zweitrevisionswerber sei bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der P AG eine begünstigt besteuerte Abfertigung in Höhe von 183.875,26 € ausbezahlt worden, den Grundsatz der materiellen Wahrheit verletzt, weil der Revisionswerber bei Beendigung dieses Dienstverhältnisses eine Abfertigung von lediglich 114.989,37 € erhalten habe, ist zunächst auf das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltende Neuerungsverbot zu verweisen.

31

Schon das Finanzamt ist in seiner Beschwerdeentscheidung - die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gilt (vgl. z.B. VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048) - davon ausgegangen, dass dem Zweitrevisionswerber bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der P AG eine begünstigte Abfertigung in Höhe von 183.874,24 € ausbezahlt worden sei. Eine Richtigstellung dieser „unrichtigen Feststellung“, die nach dem Vorbringen in der Revision vermutlich darauf beruhe, „dass es ursprünglich einen falschen Jahreslohnzettel des [Zweitrevisionswerbers] für den 01.01.1999 bis 31.07.1999“ gegeben habe, im Beschwerdeverfahren erfolgte nicht. Schon das Finanzamt ist in seiner Beschwerdeentscheidung - die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorhalt gilt (vergleiche, z.B. VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048) - davon ausgegangen, dass dem Zweitrevisionswerber bei Beendigung des Dienstverhältnisses mit der P AG eine begünstigte Abfertigung in Höhe von 183.874,24 € ausbezahlt worden sei. Eine Richtigstellung dieser „unrichtigen Feststellung“, die nach dem Vorbringen in der Revision vermutlich darauf beruhe, „dass es ursprünglich einen falschen Jahreslohnzettel des [Zweitrevisionswerbers] für den 01.01.1999 bis 31.07.1999“ gegeben habe, im Beschwerdeverfahren erfolgte nicht.

32

Soweit sich die Revisionswerber hinsichtlich der Verfahrensdauer in ihrem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK verletzt erachten, ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 5 B-VG zur Prüfung der Verletzung dieses verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts, über die gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG vom Verfassungsgerichtshof zu entscheiden ist, nicht berufen ist (vgl. VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0010). Der gegenständliche, rein innerstaatliche Sachverhalt fällt auch nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts und damit der GRC. Soweit sich die Revisionswerber hinsichtlich der Verfahrensdauer in ihrem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Artikel 6, Absatz eins, EMRK verletzt erachten, ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 5, B-VG zur Prüfung der Verletzung dieses verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts, über die gemäß Artikel 144, Absatz eins, B-VG vom Verfassungsgerichtshof zu entscheiden ist, nicht berufen ist (vergleiche, VwGH 14. 9. 2017, Ra 2016/15/0010). Der gegenständliche, rein innerstaatliche Sachverhalt fällt auch nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts und damit der GRC.

33

Die Revisionen erweisen sich nach dem Gesagten als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen waren. Die Revisionen erweisen sich nach dem Gesagten als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen waren.

34

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

35

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 29. Juni 2022

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Bindung an den Wortlaut des Gesetzes VwRallg3/2/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RO2021150007.J00

Im RIS seit

29.07.2022

Zuletzt aktualisiert am

20.09.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at