



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. E. Streitenberg Wirtschaftstreuhand KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Ablauf des Monats Feber 1995 endete ein langjähriges Dienstverhältnis der Bw. durch Kündigung seitens H. Die Bw. befand sich seit 16. 6. 1993 im Krankenstand und hatte um die Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension angesucht.

Anlässlich des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis erfolgten vereinbarte Geldleistungen durch H. an die Bw., die, insoweit für das Streitjahr von steuerlicher Relevanz, nachstehend angeführt sind (Angemerkt wird, dass alle Währungsangaben, die ohne Währungsbezeichnung ausgewiesen werden, sich auf ATS beziehen, und alle Gesetzesbestimmungen ohne weitere Bezeichnung das EStG 1988 betreffen).

- a) gesetzliche Abfertigung von 12 Monatsentgelten;
- b) Jubiläumsgeld für 25 Dienstjahre;
- c) finanzielle Abgeltung des Urlaubsrestes von 6 Wochen;
- d) Zuzahlung von monatlich 10.000 für längstens 12 Monate (vorbehaltlich einer früheren Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension).

Neben diesen Zahlungen erhielt die Bw. für den Zeitraum 1. 1. bis 24. 1. 1995 Krankengelder der Wiener Gebietskrankenkasse und für den Zeitraum 1. 3. bis 31. 12. 1995 Arbeitslosengeld.

Die Bw. wendet sich in ihrem Berufungsschreiben vom 14. November 1996, modifiziert durch Eingaben vom 16. Mai 1997 (als Nachhang zu einem Vorlageantrag) und vom 12. Oktober 1999 (Ergänzung bzw. Zusammenfassung des bisher Vorgebrachten), gegen nachfolgende bescheidmäßige Feststellungen. Anzumerken ist, dass der Erstbescheid und die erlassene Berufungsvorentscheidung - trotz gegenteiligen Bescheidhinweises - einen identischen Bescheidspruch ergeben. Allerdings wurden von der Bw. im Berufungsschreiben aufgezeigte Begründungsmängel behoben.

1. Höhe der von H. zum 28. Feber als laufende Bezüge zu versteuernde Beträge

- 1. 1. Verminderung der laufenden Bezüge, da ein entsprechend höherer Betrag als gesetzliche Abfertigung anzusetzen sei

Im Berufungsschreiben wird die Höhe der von H. als laufende Bezüge besteuerten Beträge bekämpft. Dies deshalb, da im Zuge der Abrechnung aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses lediglich 9 Monatsbezüge als Abfertigung gem. § 67 Abs. 3 besteuert wurden; weitere 3 Monatsbezüge hingegen als freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs. 6 bzw. als laufender Bezug behandelt wurden.

Hiezu wurde festgestellt, dass das Dienstverhältnis der Bw. bereits seit 1. 2. 1970 bestanden habe, und somit am 28. Feber 1995 ein Anspruch auf Abfertigung in Höhe eines Jahresbezuges bestand. Es sei daher die gem. § 67 Abs. 3 versteuerte Abfertigung (417.179) um die im Ausmaß von weiteren drei Monatsbezügen ausgezahlte Abfertigung (139.060) zu erhöhen. Demgegenüber seien der gem. § 67 Abs. 6 versteuerte Bezug um 83.275 und der als laufender Bezug versteuerte Betrag um 55.785 zu kürzen (vgl. die Darstellung unter P. 3.).

Zwischenzeitig wurde vom Finanzamt des H. der Lohnzettel dahingehend geändert, dass antragsgemäß 12 Monatsbezüge als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 ausgewiesen wurden, da die Bw. die weiteren anrechenbaren Dienstzeiten nachweisen konnte. Sie war vor dem bei einem mit H. verbundenen Konzernunternehmen tätig. Im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung wurde diese Änderung des Lohnzettels jedoch noch nicht berücksichtigt.

1. 2. Angestrebte Verminderung der weiteren als laufende Bezüge versteuerten Beträge

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass eine Sechstelberechnung gem § 67 Abs. 2 (unter Bezugnahme darauf, dass sonstige Bezüge die durch § 67 Abs. 1 und 2 geschaffenen Begünstigungen nicht dadurch verlieren, wenn sie nicht im selben Kalenderjahr gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausbezahlt werden; unter Hinweis auf LStR 1992, RZ 721, Punkt 3. 1.) bei Fehlen laufender Bezüge im selben Kalenderjahr sich nach den letzten laufenden Bezüge vergangener Jahre zu richten habe, wobei auf § 67 Abs. 6, 1. Satz vergleichsweise verwiesen wurde.

Weiters vertritt sie die Auffassung (unter Berufung auf Rz 723, Punkt 3. 3. der LStR 1992), dass die ausbezahlten Krankengelder, die von der Bw. seit etwa eineinhalb Jahren bezogen wurden, von H. der Sechstelberechnung zum 28. Feber 1995 zugrundelegen hätte werden sollen. Da H. dies unterlassen habe, sei die Berücksichtigung des Jahressechstels bei der Einkommensteuerveranlagung zumindestens im Ausmaß des Krankengeldes für Jänner d. J. nachzuholen. Es wurde unter dieser Prämisse eine Sechstelberechnung durchgeführt (auf Seite 7 der Eingabe vom 16. 5. 1997 wird verwiesen). Es verblieben hienach anstatt 106.731, 74.475, die als laufender Bezug zu erfassen wären.

2. Hochrechnung gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988

2. 1. Hinsichtlich der von H. bis 28. 2. erhaltenen Bezüge

Bei den der Hochrechnung unterzogenenen Beträgen handle es sich ausschließlich um sonstige Bezüge, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses anfielen. Im Rahmen der Lohnverrechnung wurden diese Beträge unter Vernachlässigung des Jahressechstels gem. § 67 Abs. 2 und Abs 6 wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif versteuert. Dass diese Bezüge

gleichwie laufende Bezüge bei der Hochrechnung zu erfassen sind, erscheint der Bw. als verfassungsrechtlich bedenklich. Dies vor allem durch Vergleich mit den ersten drei Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 bei denen - unverändert durch die Novelle des § 3 Abs. 2 mit Wirkung ab 1994 - nur laufende Einkünfte der Hochrechnung unterliegen. Die Bw. erachtet eine Auslegung dahingehend, als nur die zum laufenden Tarif zu versteuernden laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Hochrechnung zu erfassen wären, als verfassungskonforme Auslegung dieser Gesetzesstelle (Näheres hiezu: Punkt II, 2., lit c, aa der Eingabe vom 16. 5. 1997).

2. 2. Hinsichtlich des erhaltenen Krankengeldes

Die Bw. wendet sich dagegen, dass das im Jänner 1993 zum letzten Mal ausbezahlte Krankengeld, das nicht zum laufenden Tarif, sondern mit dem Pauschalsatz des § 69 Abs. 2 versteuert wurde, dennoch in die Hochrechnung einbezogen wurde.

2. 3. Bedenken gegen die Berechtigung einer Hochrechnung

Die Bw. gelangt nach gepflogenen Erwägungen (Punkt II, 2., lit c, cc der Eingabe vom 16. 5. 1997) zum Schluss, die Einkünfte der Einkunftsart "nichtselbständige Arbeit", von H. bezogen, wären nicht in einen Zeitraum 1 - 2/1995 und 3 - 12/1995 aufzuteilen gewesen, selbst wenn vom Unternehmen zwei getrennte Lohnzettel ausgestellt wurden. Es lägen Jahreseinkünfte dieser Einkunftsart vor, die nicht auf die Zeit außerhalb und innerhalb des Transferzeitraumes aufzuteilen gewesen wären. Dies würde des Weiteren bedeuten, dass eine Umrechnung auf einen Jahresbetrag nicht durchzuführen sei, da diese Einkünfte nicht zur Gänze außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen anfielen.

3. Detaillierung der Bezüge der Bw.

Zwecks besserer Übersicht werden die Bezugsteile der Bw. und deren erfolgte Besteuerung, wie von der Bw. in der Eingabe vom 16. 5. 1997 dargestellt, ausgewiesen:

Der Bruttobezug laut Lohnzettel der Bw. für den Zeitraum 1 - 2/1995 von 720.113,00 setzt sich zusammen wie folgt:

Urlaubsentschädigung:		54.195,00
Gesetzliche Abfertigung (12 Monate)		556.239,00
Jubiläumsgeld:		96.775,00
Urlaubsgeld:	6.452,00	
Weihnachtsgeld:	6.452,00	12.904,00

ergibt Bruttobezug:		720.113,00
---------------------	--	------------

Die Lohnversteuerung wurde wie folgt durchgeführt:

			Als sonstiger Bezug mit festem Steuersatz:		Wie ein lfd. Bezug	
			§ 67 Abs. 3	§ 67 Abs. 6		
				erster Satz	zweiter Satz	
Urlaubsentschädigung				54.195,00		
Ges. Abfertigung						
	9/12	417.179,00	417.179,00			
	3/12	139.060,00		56.735,00	26.540,00	55.785,00
		556.239,00				
korrigiert:			556.239,00	entfällt	entfällt	entfällt
Jubiläumsgeld						96.775,00
Sonstige Sonderzahlungen						
Urlaubsgeld						6.452,00
Weihnachtsgeld						6.452,00
Summe:			417.179,00	110.930,00	26.540,00	165.464,00
Korrigierte Summe:			556.239,00			
Soz. Vers. Beitrag UG und WG						-2.148,00
				554.649,00		163.316,00
Pendlerpauschale						-800,00
Bemessungsgrundlage				554.649,00		162.516,00
Zwischenzeitig korrigiert:				610.434,00		106.731,00
Lohnsteuer 6%:				33.278,90		
Zwischenzeitig korrigiert:				36.626,04		
Lohnsteuer laut Tarif						61.174,20
Zwischenzeitig korrigiert:						57.827,06

4. Vorbringen in der Eingabe vom 12. Oktober 1999

4. 1. Versteuerung nach § 67 Abs. 6

Die Bw. beantragt unter Hinweis auf den ersten Satz dieser Gesetzesstelle, dass neben dem Urlaubsentgelt noch ein infolge der zwischenzeitlich erfolgten gänzlichen Zuordnung der Abfertigung unter § 67 Abs. 3 in dieser Höhe (mit 56.735) frei gewordener Betrag mit 6% begünstigt besteuert werde. Dieser Betrag stellt einen Teil des Jubiläumsgeldes dar.

Weiters wird eine Überprüfung dahingehend angeregt, ob hinsichtlich des restlichen Jubiläumsgeldes (40.040,00) eine Lohnversteuerung nach § 67 Abs. 6, Satz 2 oder nach § 67 Abs. 1 und 2 zu erfolgen habe.

4. 2. Sonstige Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2

Hinsichtlich der verbliebenen - nach Ansicht der Bw. ebenfalls als sonstige Bezüge begünstigt zu steuernden Beträge (restliches Jubiläumsgeld, 40.040) sowie UG und WG (12.904) - gelangt sie anhand einer Berechnung eines Jahressechstels, abgeleitet vom bezogenen Krankengeld umgerechnet auf einen Jahresbetrag (vgl. S. 4 der Eingabe vom 12. 10.1999), zum Ergebnis, dass für diese weiteren sonstigen Bezüge von H. größtenteils eine Besteuerung mit dem festen Steuersatz von 6% zu erfolgen habe. Es verblieben laufende Bezüge von 15.312,00.

Im Übrigen wurde auf S. 6 lit b, Abs. 2 - 4, Satz 1 und 2 der Eingabe vom 16. 5. 1997 verwiesen. Hierin wurde vor allem darauf Bezug genommen, dass die durch § 67 Abs. 1 und 2 geschaffenen Begünstigungen für sonstige Bezüge nicht verloren gehen, wenn diese nicht im selben Kalenderjahr gleichzeitig mit laufendem Arbeitslohn ausbezahlt werden. Unter der Annahme, der letzte laufende Bezug von H. sei als Basis für die Sechstelberechnung heranzuziehen, ergäbe sich ein Jahressechstel von 77.420 (2 x 38.710). Die verbliebenen sonstigen Bezüge (UR + WG und restl. Jubiläumsgeld = 52.944) lägen darunter.

4. 3. Zur Hochrechnung gem. § 3 Abs. 2 wurde auf das bisher Vorgebrachte (Punkt 2.) verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, inwieweit zum laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte der Bw. aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen und ob diese für eine Hochrechnung gem. § 3 Abs 2 heranzuziehen sind. Überdies wird von der Bw. die Verfassungskonformität dieser Hochrechnung in Frage gestellt

1. Ausführungen zum Ausmaß der Besteuerung der gesetzlichen Abfertigung

Der Lohnzettel der Bw. wurde infolge Erhöhung des nach § 67 Abs. 3 begünstigten Ausmaßes der gesetzlichen Abfertigung auf einen Jahresbetrag, wie die Bw. bereits zur Kenntnis nahm, abgeändert (siehe SV. P. 3). Diese Lohnzetteldaten sind im Zuge dieses Veranlagungsverfahrens zu übernehmen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 41 Abs. 4 bei der Veranlagung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sämtliche Bezüge, die nach § 67 Abs 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschalsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz bleiben, jedoch **nur** die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, neu zu berechnen ist.

2. .Zur angestrebten Neuermittlung des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 2

2. 1. Zu den Bezügen von H.

Da die Bw. im strittigen Jahr keine laufenden Bezüge ausbezahlt erhielt, entfällt die Sechstelermittlung. Denn die in P. 1. 2. und wiederholend in P. 4. 2. dargestellte Rechtsauffassung der Bw., bei Fehlen laufender Bezüge im selben Kalenderjahr könne auf den letzten laufenden Bezug vergangener Jahre zurückgegriffen werden, entspricht nicht der Gesetzeslage. § 67 Abs. 2 setzt nämlich voraus, dass im jeweiligen Kalenderjahr laufende Bezüge vorliegen. Aus dem Erk. des VwGH vom 2. 7. 1985, Zl. 84/14/0150, das auch in der von der Bw. zitierten Richtlinienstelle Eingang gefunden hat, ist lediglich zu entnehmen, dass sonstige Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2 auch dann vorliegen, wenn sie nicht "neben laufendem Arbeitslohn" im Sinne von "gleichzeitig mit dem Arbeitslohn" anfallen. Die Sonderbestimmung des § 67 Abs. 6, Satz 1 hat weiters für das Veranlagungsverfahren keine Relevanz, s. o. Erwägungspunkt 1.). Abgesehen davon wurden keine weiteren Beträge durch H. ausbezahlt, die unter diese gesetzliche Bestimmung subsumierbar wären. Jubiläumsgelder stellen nämlich - auch wenn sie bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt werden - keine (freiwilligen) Abfertigungen dar (VwGH 31.1.2000, 98/15/0122).

Ausgehend von diesem berichtigten Lohnzettel werden daher, da eine Sechstelgrenze mangels relevanter laufender Bezüge bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses per 28. 2. 1995 nicht existierte, gem. § 67 Abs. 10 sämtliche sonstigen Bezüge laufenden Bezügen gleichgehalten.

2. 2. Zu den Krankengeldern

Von der Bw. wird für die Stützung ihrer Auslegung, die Krankengelder seien für die Sechstelermittlung heranzuziehen auf die Meinung des BMF in der zitierten Richtlinienstelle Bezug

genommen. Gemäß § 69 Abs. 2 ist allerdings bereits ein Siebentel des Krankengeldes als sonstiger Bezug ausgeschieden worden. Eine Transformation des als laufender Bezug verbliebenen Krankengeldes zur Bezugsverrechnung des H. und somit zu einer entsprechenden Sechstelermittlung ist durch keine Gesetzesbestimmung gedeckt und vermochte daher nicht durchgeführt werden.

3. Zur Hochrechnung

§ 3 Abs. 2 normiert, dass auch die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit einzubeziehen sind. Weshalb, wie die Bw. vermeint (P. 2. 1.) diese Vorgangsweise verfassungsrechtlich bedenklich sei, erscheint unverständlich, da Bezieher dieser Einkunftsart durch die Nichterfassung zahlreicher sonstiger Bezüge gegenüber Beziehern anderer Einkunftsarten ebenfalls begünstigt sind. Hinsichtlich des erhaltenen Krankengeldes ist darauf zu verweisen, dass diese einen laufenden Bezug darstellen und gem. § 41 Abs. 4 nach Abzug eines Siebentels gleichwie die übrigen sonstigen Bezüge bei der Hochrechnung zu berücksichtigen sind. Dass letztlich das Dienstverhältnis zum 28. Feber 1996 endete, ergibt sich klar aus der vorliegenden Vereinbarung mit H. Unmaßgeblich ist es jedoch, dass nach Beendigung des Dienstverhältnisses die Bw. vom *ehemaligen* Arbeitgeber eine Zuzahlung erhielt. Denn dadurch wurden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Arbeitslosengeldes nicht berührt (vgl. den im § 12 Abs. 1 AIVG normierten Arbeitslosigkeitsbegriff). Wenn Arbeitslosengeld bezogen wird und die weiteren gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, ist nach § 3 Abs. 2 vorzugehen (vgl. VwGH 31.10.2000, 98/15/0122).

Dem Berufungsbegehren war somit insoweit zu entsprechen, als die in SV P 3. zwischenzeitig korrigierten Beträge der Steuerbemessung zugrundegelegt werden.

4. Steuerberechnung

4.1. Darstellung der Hochrechnung

--- Krankengeld:	16.128,00		
--- Bezüge von H. bis 28.2.:	106.731,00		
Einkünfte aus nsA.:	122.859,00	X 365/59	760.060,00
Zuzahlung ab 1.3.			100.000,00
2. Zwischensumme:			860.060,00
abzüglich: Werbungskosten und Sonderausgaben			-22.800,00
Zu versteuerndes Einkommen:			857.260,00

Einkommensteuer:			307.260,00
Prozentsatz:			35,84%

4.2. Ermittlung der Einkommensteuer

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	222.859,00	
Pauschbetrag für Werbungskosten:	-1.800,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte:	221.059,00	
Sonderausgaben:	-21.000,00	
Einkommen:	200.059,00	
Einkommensteuer:	35,84%	71.791,15
Anrechenbare Lohnsteuer:		-64.099,16
Abgabenschuld:		7.692,99
Abgabenschuld in €:		559,07
Gerundet gem. § 204 Abs 1 BAO:		€ 559,10

Anhand einer Kontrollrechnung gem. § 3 Abs.2 3. Satz EStG 1988 ergäbe sich eine höhere Abgabenschuld € 671,86 (9.245,00)

Die Abgabenschuld beträgt somit **559,10 €** (7.692,99)

Wien, 13. August 2003