

GZ. RV/1388-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Erwin Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. Mai 2001, betreffend Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für das Kalenderjahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

Der Berufungswerber war vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1998 beim Arbeitgeber A. beschäftigt. Am 22. Oktober 1998 erhielt er von diesem folgendes Schreiben: "Zum Zeitpunkt des Abschlusses des "Personalpakets" zum 1.11.1997 wurde mit Ihnen vereinbart, dass, wenn es Ihnen nicht möglich ist, die Ihnen damals übertragene Funktion als Leiter der AV Presswerk auszuüben, eine Rückstufung in die KV-Gruppe IV erfolgt. Gleichzeitig wurde für diesen Fall vereinbart, dass die für den 1.11.1997 festgelegten Regelungen betreffend das "Personalpaket" für Sie nachvollzogen werden. Das heißt, dass Sie im Zuge der Veränderung Ihres Anstellungsvertrages mit der nächsten Gehaltsabrechnung eine gesetzliche bzw. eine einmalige freiwillige Abfindungszahlung in der Höhe von brutto öS 154.516,-- erhalten. Sollten Sie bis 1 Jahr nach Auszahlung dieses Betrages aus Gründen, die in Ihrer Person liegen (Kündigung durch Sie, Entlassung oder unbegründeter vorzeitiger Austritt), das Unternehmen verlassen, so haben Sie 80 % des Netto-Auszahlungsbetrages, errechnet vom Bruttopreis von öS 138.160,-- an das Unternehmen zurückzuzahlen; dieser Rückzahlungsbetrag reduziert sich nach jedem weiteren vollen Jahr um jeweils 20 %-Punkte (bis 2 Jahre nach Auszahlung auf 60 %, bis 3 Jahre nach Auszahlung auf 40 %, etc.)."

Der genannte Betrag wurde vom Arbeitgeber gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG versteuert.

Unter Einbeziehung der genannten freiwilligen Abfindungszahlung wurde für das Kalenderjahr 1998 eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt und mit Bescheid vom 7. April 2000 eine Gutschrift an Einkommensteuer von S 9.664,-- festgesetzt.

Am 24. August 2000 wurde vom bevollmächtigten Vertreter beim Finanzamt der Betriebsstätte ein Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für 1998 gemäß § 240 BAO eingereicht. Der Bw. sei bis Ende Oktober 1998 für A. als Leiter der Logistik tätig gewesen und sei mit Wirksamkeit vom 1. November 1998 als Sachbearbeiter KVP eingesetzt worden. Gleichzeitig sei das Bruttomonatsgehalt von S 50.029,-- auf S 43.523,-- reduziert worden. Es liege somit eine so genannte "Änderungskündigung" vor, weshalb die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG beantragt werde. Der Arbeitgeber A. habe den in Rede stehenden Bezug nach § 67 Abs. 1 EStG versteuert.

Im Schreiben vom 20. Oktober 2000 führte der bevollmächtigte Vertreter ergänzend aus, dass die einmalige freiwillige Abfindung von Höhe von S 154.516,-- mit der Gehaltsreduktion im Zusammenhang stehe. Arbeitsrechtlich liege zweifelsfrei eine Beendigung des früheren Dienstverhältnisses vor, da sowohl ein neues Aufgabengebiet übernommen als auch das

Bruttomonatsgehalt reduziert worden sei. Nach der Verwaltungsübung liege eine gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG vor, wenn eine Reduktion der Bezüge um mindestens 25 % vorgenommen worden sei. Die an den Berufungswerber als freiwillige Abfindung bezeichnete Zahlung habe der Höhe nach nicht der gesetzlichen Abfertigung entsprochen. Arbeitsrechtlich betrachtet sei von einer Beendigung des ursprünglichen Dienstverhältnisses auszugehen. Dies deshalb, weil jedes Dienstverhältnis einen zweiseitig bindenden Vertrag darstelle, der grundsätzlich einseitig nicht verändert werden bzw. nur durch einseitige Kündigung beendet werden könne. Die erwähnte Verwaltungsübung beziehe sich nur auf solche Dienstverhältnisse, bei denen lediglich eine Verminderung der Bezüge eingetreten sei. Der Rechtsmittelwerber habe aber auch ein neues Aufgabengebiet erhalten. Daher werde beantragt, diese Abfertigungszahlung nach § 67 Abs. 6 EStG zu behandeln.

Mit Bescheid vom 23. Mai 2001 wies das Finanzamt den Antrag ab, weil auf die Abfindungszahlung von S 156.516,-- die Bestimmungen des § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG nicht anwendbar seien. Es liege keine Auflösung des Dienstverhältnisses vor, weil es an einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses (keine Abmeldung bzw. neuerliche Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse; keine Zahlung einer Urlaubsabfindung bzw. -entschädigung für offenen Urlaubsanspruch) fehle. Nur unter der Voraussetzung, dass ein Dienstverhältnis auch formal beendet werde und anschließend ein neues Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber mit einer wesentlich verminderten Entlohnung (Reduktion der Bezüge um mindestens 25 %) begonnen werde, sei die Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG begünstigt zu versteuern. Von einer wesentlichen Reduktion der Bezüge (mindestens 25 %) und damit von einer "Änderungskündigung" könne im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. als "Änderungskündigung". Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im Schreiben vom 20. Oktober 2000 verwiesen. Beantragt wird, die in Rede stehende Abfertigungszahlung nach § 67 Abs. 6 EStG zu behandeln.

Mit der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2001 wies das Finanzamt das Rechtsmittel ab. Der Anspruch auf die steuerliche Begünstigung des § 67 Abs. 3 und 6 EStG sei zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Wenn eine unmittelbare, im Wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung geplant bzw. in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei, liege ein einheitliches Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 25.5.1988, 87/13/0178). In einem derartigen Fall könne eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt

ausbezahlt werden. Eine Fortsetzung des Dienstverhältnisses liege auch dann vor, wenn nur eine geringfügige Änderung in der Entlohnung eintrete (VwGH 7.2.1990, 1989/13/0033). Wie vom Arbeitgeber A. bestätigt, habe der Bw. im Kalenderjahr 1998 im Zuge einer Änderung des Anstellungsvertrages eine Abfindungszahlung in Höhe von brutto S 154.516,-- ausbezahlt erhalten. Eine Urlaubsabfindung bzw. -entschädigung für offenen Urlaubsanspruch sei nicht zur Auszahlung gekommen. Ebenso wenig sei eine Abmeldung bzw. neuerliche Anmeldung bei der Sozialversicherung erfolgt. Bei der Änderung des Anstellungsvertrages seien die Bezüge von brutto S 48.619,-- auf S 43.523,-- und einer zusätzlich garantierten Prämie von monatlich S 2.129,-- gekürzt worden. Von einer wesentlichen Reduktion der Bezüge (mindestens 25 %) könne dabei nicht gesprochen werden. Die maßgeblichen Voraussetzungen für eine formale Beendigung des Dienstverhältnisses würden zur Gänze fehlen. Eine "Änderungskündigung" und damit auch die gesetzliche Voraussetzung für eine Versteuerung gemäß § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG der vom Arbeitgeber gewährten Abfindungszahlung in Höhe von S 154.516,-- liege daher nicht vor.

Durch den Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Nach der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO in ihrer für die betroffenen Abgaben des Kalenderjahres 1998 im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor ihrer Novellierung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 142/2000 (§ 323 Abs. 7 BAO in der Fassung dieses Bundesgesetzes) kann der Abgabepflichtige (Abs. 1) bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde zu stellen, die für die Heranziehung des Abgabepflichtigen zu jener Abgabe zuständig ist, um deren Rückzahlung es sich handelt.

Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines

auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers (siehe hiezu etwa das VwGH-Erk. 25.3.1999, 97/15/0089) greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht (vgl. die Erk. d. VwGH v. 4.6.2003, 2002/13/0238, 2002/13/0239, 2002/13/0240, 2002/13/0241, 2002/13/0242 und die dort jeweils angeführte Vorjudikatur).

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus Folgendes: Der Berufungswerber wurde für das Kalenderjahr 1998 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. In dieses Verfahren wurde auch der hier strittige Bezug einbezogen. Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt damit kein Raum. Der Bw. hätte nämlich im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren jenen Sachverhalt geltend machen müssen, für den ihm angesichts der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nicht mehr offen steht.

Bereits aus diesem Grunde war das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen.

Wie das Finanzamt zu Recht in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2001 ausgeführt hat, hätte die strittige Zahlung außerdem aus den dort angeführten Gründen nicht nach § 67 Abs. 3 oder Abs. 6 EStG begünstigt versteuert werden können.

Linz, 1. März 2004