



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0553-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.B., Pensionist, inxxxxMxx, gegen den Bescheid des Finanzamtes GW betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Euro	ATS
2000		
zu versteuerndes Einkommen	32.346,68	445.100,00
Einkommensteuer	10.280,81	141.467,08
anrechenbare Lohnsteuer	19.416,78	267.180,65
Festgesetzte Gutschrift (ger. gem. § 204 BAO)	9.136,00	125.714,00

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

Strittig im konkreten Fall ist, ob bestimmte anlässlich des Ausscheidens des Bws. aus seinem Dienstverhältnis von seinem Arbeitgeber bezahlten Beträge dem Grunde nach als steuerbegünstigte **Abfertigungszahlung** einzustufen sind.

Der Bw. war als Versicherungsunternehmer A. beschäftigt. Daraus bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Dienstverhältnis dauerte vom 1. Juni 1964 bis 30. Juni 2000.

Zum Verfahren:

1) Vorzeitige Alterspension wegen geminderter Erwerbsfähigkeit (Bescheid der PVA vom 3.April 2003):

Mit Hilfe der Arbeiterkammer XX. habe er die Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Erwerbsfähigkeit beantragt. Diese sei ihm dann mit April 2003 rückwirkend per 1. Juli 2000 zuerkannt worden. FRauH., die zuständige Personalverrechnerin der A.-V.-AG, habe ihm Folgendes mitgeteilt:

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahre 2000 habe er eine gesetzliche Abfertigung von 12 Monatsentgelten iHv. 543.450,00 S erhalten. Diese Summe sei mit 6 % versteuert worden. **Weiters** habe er eine **freiwillige Abfertigung** von 12 Monatsentgelten (ATS 543.450,-) erhalten. Das begünstigte Jahresviertel iHv. 107.832,00 S sei mit 6 % versteuert worden, die restlichen 435.618,00 S seien der Tarifbesteuerung unterzogen worden. Nach § 30 Abs. 3 des für ihn gültigen Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmen im Innendienst hätten Angestellte nach Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit einen weiteren Anspruch auf Abfertigung. Ende das

Dienstverhältnis nach zehn oder mehr Dienstjahren, bestehe ein kollektivvertraglicher Anspruch auf eine Abfertigung von sechs Monatsbezügen. Im Kalenderjahr 2000 habe er noch nicht gewusst, ob ihm die vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit rückwirkend ausbezahlt werde oder nicht. Er habe daher nur das begünstigte Jahresviertel im Ausmaß von 107.832,00 S mit 6 % versteuert. Mit der rückwirkenden Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension ab 1. Juli 2000 seien von den 435.618,00 S insgesamt 271.725,00 S (50 % von ATS 543.250,-) mit 6 % zu versteuern.

Da der Einkommensteuerbescheid 2000 bereits rechtskräftig sei, ein neuerlicher Antrag nicht mehr gestellt werden könne, werde daher gem. § 303 BAO die Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 2000 beantragt bzw. werde eine amtswegige Wiederaufnahme angeregt.

2) Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Im Antrag auf Wiederaufnahme der **Arbeitnehmerveranlagung 2000** vom 8. Mai 2003, eingelangt bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 12. Mai 2003, beantragte der Abgabepflichtige die „Aufrollung“ des rechtskräftig abgeschlossenen Erstverfahrens.

Die Abgabenbehörde erster Instanz (zuständiges Arbeitnehmerveranlagungsfinanzamt) leitete den Antrag auf Wiederaufnahme an das Finanzamt WX, Arbeitgeberreferat, weiter. Zweck war, eine Überprüfung durch das Arbeitgeberfinanzamt vornehmen zu lassen, was die Besteuerung der freiwilligen Abfertigung betrifft. Im Schreiben des Finanzamtes W. wurde weiters erläutert:

„Das Dienstverhältnis sei ursprünglich einvernehmlich aufgelöst worden. Es sei eine gesetzliche Abfertigung von 12 Monatsbezügen sowie eine freiwillige Abfertigung von 12 Monatsbezügen ausbezahlt worden.“

Versteuerung:

12 Monatsbezüge gesetzliche Abfertigung	mit 6 %
---	---------

12 Monatsbezüge freiwillige Abfertigung	1 Jahresviertel mit 6 %, Rest Tarifbesteuerung
---	---

Aufgrund der rückwirkenden Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension bzw. der vorzeitigen Alterspension gebühre lt. Kollektivvertrag eine zusätzliche Abfertigung von sechs Monatsbezügen. Gesetzliche Abfertigung daher 18 Monatsbezüge + freiwillige Abfertigung 6 Monatsbezüge. Beantragt werde lt. Wiederaufnahmewerber:

18 Monatsbezüge gesetzliche Abfertigung	mit 6 %
---	---------

6 Monatsbezüge freiwillige Abfertigung

1 Jahresviertel mit 6 %, Rest nach Tarif

Falls eine Korrektur der Versteuerung vorzunehmen sei, werde ersucht, den berichtigten Lohnzettel zu erfassen, oder eventuell eine Erstattung nach § 240 BAO vorzunehmen. Um Ergebnismitteilung an das Finanzamt W. werde ersucht “.

Das zuständige Betriebsstättenfinanzamt teilte im Schreiben vom 24. Oktober 2003 dem Finanzamt W. Folgendes mit:

„Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 4. Juni 2003, Zl. 2002/13/0241 und Zl. 2002/13/0237) sei eine Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer im Veranlagungsverfahren zu beantragen; das Finanzamt habe im Zuge der Veranlagung über den Antrag zu entscheiden. Auf die Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes werde hingewiesen.“

Ausführungen des Betriebsstättenfinanzamtes:

Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen – Innendienst laute § 30 Abfertigung Abs. 2 wie folgt:

„Erfolge die Kündigung von Angestellten iSd. § 29 Abs. 2 aus den unter § 29 Abs. 2 lit.c genannten Gründen, gebühre die gesetzliche Abfertigung vermehrt um 50 %“.

Die Lösung des Dienstverhältnisses sei jedoch einvernehmlich erfolgt.

Abs. 3 leg.cit.:

„Nach Zuerkennung der Berufsunfähigkeit bzw. der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit sind Angestellte iSd. § 29 Abs. 2 berechtigt, **das Dienstverhältnis innerhalb eines Monates ab Zustellung des entsprechenden Bescheides der Pensionsversicherung vorzeitig aufzulösen**“.

Der Antragsteller habe sich bereits im Ruhestand befunden. Es könne daher vom Betriebsstättenfinanzamt kein berichtigter Lohnzettel ausgestellt werden.

Aus dem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung(ab dem Jahre 1999) konnten folgende Daten entnommen werden:

1.1.1999 – 30.6.2000 Angestellter der A.,V.-AG

1.7.2000 – 2.6.2001 Pensionsvorschussbezug AMS (AMV)

11.7.2001 – 31.1.2003 Pensionsvorschussbezug AMS (AMV)

Am 1. September 2003 ersuchte das Finanzamt W. die PVA um Übersendung des Lohnzettels des Wiederaufnahmewerbers. Dieser wurde in der Folge übermittelt.

Mit Schreiben vom 18. November 2003 teilte das Finanzamt W. dem Wiederaufnahmewerber den Inhalt des Schreibens des Betriebsstättenfinanzamtes mit (Hinweis auf die Bestimmungen des § 30 und § 29 des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen Innendienst). Da das Dienstverhältnis bereits vor der Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension aufgelöst worden sei und auch keine Kündigung vorgelegen habe, könne dem Begehr auf begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlung nicht nachgekommen werden. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Mitteilung an den Wiederaufnahmewerber keinen rechtsmittelfähigen Bescheid darstelle.

Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit Bescheid vom 4. Dezember 2003 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 abgewiesen. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

§ 30 Abs. 2 des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen Innendienst lautet:
Erfolge die Kündigung von Angestellten iSd. § 29 Abs. 2 aus den unter § 29 Abs. 2 lit.c genannten Gründen, gebühre die gesetzliche Abfertigung vermehrt um 50 %. Die Lösung des Dienstverhältnisses sei jedoch einvernehmlich erfolgt.

§ 30 Abs. 3 Abfertigung lautet:

Nach Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension bzw. der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit sind Angestellte iSd. § 29 Abs. 2 berechtigt, das Dienstverhältnis innerhalb eines Monates ab Zustellung des entsprechenden Bescheides der Pensionsversicherung vorzeitig aufzulösen. In diesem Fall gebührt neben der gesetzlichen Abfertigung eine weitere Abfertigung von drei Monatsbezügen, wenn das Dienstverhältnis vor Vollendung des zehnten Dienstjahres Ende und von sechs Monatsbezügen, wenn es nach zehn oder mehr Dienstjahren Ende. Das Dienstverhältnis wurde bereits vor Ergehen des Bescheides aufgelöst. Grundsätzlich wäre ein Wiederaufnahmegrund gegeben. Aus den o.a. Punkten ändere sich jedoch der Einkommensteuerbescheid 2000 nicht, sodass der Antrag abzuweisen sei.

Dagegen wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Es wurde der Sachverhalt des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen wiederholt. Ergänzend wurde ausgeführt:

Am 25. April 2003 sei ihm die vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit rückwirkend mit 1. Juli 2000 zugesprochen worden. Den Pensionsvorschuss, den er während der Zeit vom 1. Juli 2000 bis zur Zuerkennung der Pension erhalten habe, sei gegenverrechnet worden.

Mit rückwirkender Bewilligung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit habe er seiner Meinung nach die Voraussetzungen für den kollektivvertraglichen Anspruch auf eine Abfertigung von sechs Monatsbezügen gem. § 30 Abs. 3 des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen Innendienst erfüllt. Er habe daher den Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 2000 gestellt. Das Finanzamt habe zwar den Wiederaufnahmegrund anerkannt, sei jedoch der Meinung gewesen, dass nach dem oben zitierten Kollektivvertrag keine Abfertigung zustehe, weil das Dienstverhältnis bereits vor Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit aufgelöst worden sei. Dazu seine Stellungnahme:

Voraussetzung für den Anspruch auf vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit gem. § 253 lit. d ASVG sei ua., dass der Versicherte das 57. Lebensjahr vollendet habe, infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes nicht mehr imstande sei, durch diese Tätigkeit wenigstens die Hälfte des Entgeltes zu erwerben, das ein körperlich und geistig gesunder Versicherter regelmäßig durch eine solche Tätigkeit zu erzielen pflege und bereits seit mindestens 20 Wochen gemindert arbeitsfähig sei, wobei Zeiten des Anspruches auf Entgeltsfortzahlung oder auf Krankengeld zu berücksichtigen seien.

Abs. 2:

Die Pension falle mit dem Tag weg, an dem der Versicherte eine Erwerbstätigkeit ausübe, die das Entstehen eines Anspruches gem. § 253 ausschließen würde ...

Voraussetzung für die Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit war demnach die Aufgabe seiner Vollbeschäftigung. Da seine Erwerbstätigkeit dem Anspruch auf eine vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit entgegengestanden sei, müsse das Dienstverhältnis vor der bescheidmäßigen Zuerkennung aufgelöst werden. Das Dienstverhältnis sei daher mit 30. Juni 2000 gelöst worden. Auf die bescheidmäßige Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension habe er beinahe drei Jahre warten müssen (Antrag abgegeben am 30. Mai 2000, bewilligt sei ihm die Pension im April 2003 rückwirkend ab 1. Juli 2000).

Das Finanzamt sei der Meinung, der Anspruch auf die kollektivvertragliche Abfertigung bestehe nicht, weil das Dienstverhältnis im Einvernehmen gelöst worden sei und nicht durch Arbeitgeberkündigung gem. § 30 Abs. 2. Dazu werde folgende Stellungnahme abgegeben:

Im § 30 Abs. 3 des zitierten Kollektivvertrages werde festgelegt, dass Angestellte berechtigt seien, das Dienstverhältnis nach Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit vorzeitig aufzulösen. Sinn dieser Regelung sei, dass Angestellte, die aufgrund ihres schlechten Gesundheitszustandes das Dienstverhältnis vorzeitig beenden wollen, den Anspruch auf Abfertigung nicht verlieren.

Im § 29 Abs. 2 des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen im Innendienst sei festgelegt, unter welchen Bedingungen Arbeitgeber Angestellte, die länger als fünf Jahre im Betrieb tätig seien, kündigen dürfen. Durch § 29 erhalten Angestellte, die über fünf Jahre im Betrieb tätig seien, gegenüber dem Angestelltengesetz einen erweiterten Kündigungsschutz. Arbeitnehmer, die um eine vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit ansuchen, seien naturgemäß nicht die Gesündesten. Da solche Dienstnehmer aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes nicht immer arbeitsfähig seien, sehe § 29 Abs. 2 lit.d einen Kündigungsgrund für den Dienstgeber für längere Zeit im Betrieb beschäftigte Angestellte vor. Der Kollektivvertrag für Angestellte des Innendienstes sehe sowohl bei Kündigung durch den Dienstgeber (§ 30 Abs. 2: Kündigung iSd. § 29 Abs. 2) als auch bei vorzeitiger Auflösung durch den Dienstnehmer (§ 30 Abs. 3) wegen Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit einen Anspruch auf Abfertigung vor. Eine **einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses**, dh. beide Vertragspartner einigen sich auf eine vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses, da ein Fortbestand aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes des Angestellten für beide Vertragspartner nicht mehr zumutbar sei, stehe dem kollektivvertraglichen Anspruch auf eine Abfertigung seiner Meinung nach nicht entgegen. Aufgrund dieser Einwendungen werde der Berufungsantrag gestellt, die Arbeitnehmerveranlagung 2000 gem. § 303 Abs. 1 BAO wiederaufzunehmen. Die lt. Kollektivvertrag für Versicherungsunternehmungen im Innendienst zustehende Abfertigung iHv. sechs Monatsbezügen, ds. 271.725,00 S, sei mit 6 % zu versteuern. Sollte seiner Berufung nicht stattgegeben werden, werde der Antrag auf Vorlage vor den Unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2004 wurde vom Finanzamt W. folgendes ersucht bekannt zu geben:

„Mit 30. Juni 2000 habe der Wiederaufnahmewerber sein Dienstverhältnis einvernehmlich beendet. Zur Erledigung eines offenen Rechtsmittelverfahrens werden Sie ersucht, den Grund für die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses bekanntzugeben“.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2004, eingelangt beim Finanzamt W. am 11. Februar 2004, wurde vom ehemaligen Arbeitgeber Folgendes bestätigt:

„Die einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses des Herrn B. sei aus gesundheitlichen Gründen erfolgt und wäre auch im Interesse des Unternehmens gelegen“.

Mit freundlichen Grüßen

...

Mit Schriftsatz vom 30. März 2004 wurde –über Anforderung des Unabhängigen Finanzsenates - eine Kopie des Bescheides der PVA, Landesstelle xx, übermittelt.

Aus diesem Bescheid ergeben sich folgende Daten:

Der Anspruch auf vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit wird ab 1. Juni 2000 anerkannt. Die vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit falle mit 1. Juni 2000 weg und lebe ab 1. Juli 2000 wieder auf.

Die Pension betrage

monatlich brutto Verminderung wegen des Anspruches auf Krankengeld	ab 1.7.2000	ab 1.1.2001	ab 3.6.2001	11.7.2001
	1.467,97 €	1.479,71 €	1.479,71 €	1.479,71
			705,00 €	
es verbleiben	1.467,97 €	1.479,71 €	774,71 €	1.479,71
Ab 1. Jänner 2002:	Ab 1.1.2003			
monatlich brutto 1.495,99 €	Monatlich brutto 1.503,47 €			

Die bereits ausbezahlten Vorschussbeträge würden mit der Nachzahlung aus diesem Bescheid verrechnet werden.

Die für die Zeit vom 1. Juli 2000 bis 31. März 2003 entstandene Nachzahlung iHv. 212,14 € werde lt. beiliegender Abrechnung angewiesen.

Begründung:

Die Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung bzw. das Einkommen aus der Erwerbstätigkeit hat zum Wegfall der Pension geführt.

Rechtsgrundlagen der Entscheidung:

Diese Entscheidung gründet sich auf folgende Bestimmungen des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes, des Bundesgesetzes vom 9.9.1955, BGBl. Nr. 189 ASVG in der geltenden Fassung:

Für den Anspruch auf vorzeitige Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit

§ 270 iVm. § 253 d ASVG;

Der leitende Angestellte, Dr. ... i.V.

Pensionsversicherungsanstalt

Beilagen: 1 Pensionsberechnung, 1 Abrechnung, 1 Informationsblatt, 1 Broschüre.

Aus dem Schreiben des AMS vom 16. April 2004, Betreff: Bezugsbestätigung, geht Folgendes hervor:

Es wird bestätigt, dass für den Obgenannten folgende Ansprüche nach dem Arbeitsmarktservicegesetz vorgemerkt sind:

1.7.-31.12.2000	Pensionsvorschuss	Tagsatz 323,30 S, Anzahl Familienzuschläge 1
1.1.-2.6.2001	Pensionsvorschuss	Tagsatz 323,30 S, Anzahl Familienzuschläge 1
11.7.-6.8.2001	Pensionsvorschuss	Tagsatz 323,30 S, Anzahl Familienzuschläge 1
7.8.-31.12.2001	Pensionsvorschuss	Tagsatz 323,30 S, Anzahl Familienzuschläge 1
1.1.-5.8.2002	Pensionsvorschuss	23,50 €
6.8.-31.12.2002	Pensionsvorschuss	23,38 €
1.1.-31.1.2003	Pensionsvorschuss	23,87 €

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2004** wurde die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO wie folgt entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Das Verfahren wird wiederaufgenommen.

Begründung:

Der Berufung wird stattgegeben, als für das Kalenderjahr 2000 ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen werde. Es werde die Arbeitnehmerveranlagung 2000 mit

den Pensionsbezügen neu berechnet. In diesem neuen Einkommensteuerbescheid werde über die Problematik der Besteuerung der Abfertigungszahlungen abgesprochen, der neue Sachbescheid sei wiederum rechtsmittelfähig.

In der Begründung des Sachbescheides (Einkommensteuerbescheides) vom 18. Mai 2004 wurde ergänzend Folgendes angemerkt:

Der Einkommensteuerbescheid musste neu berechnet werden, da die Pensionseinkünfte noch nicht berücksichtigt waren. Ab 1. Jänner 2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen werde, in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. Dem Begehr, die Abfertigungszahlungen aufgrund der rückwirkenden Zuerkennung der Pension begünstigt zu versteuern, könne nicht Folge geleistet werden. Auf die Begründung im Schreiben vom 18. November 2003 sowie auf den Bescheid vom 4. Dezember 2003 werde verwiesen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde innerhalb offener Frist **Vorlageantrag** an den unabhängigen Finanzsenat erhoben:

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde ausgeführt:

Sinn und Zweck der zitierten Kollektivvertragsbestimmungen sei einerseits die Fürsorgepflichten des Arbeitgebers (erhöhter Kündigungsschutz für Angestellte) zu verstärken und andererseits die Treueverpflichtung des Arbeitgebers seinen Angestellten gegenüber (zusätzliche Abfertigung für länger im Betrieb beschäftigte Angestellte) besonders zu honorieren. Die Kollektivvertragspartner wollen mit den zitierten Bestimmungen des § 30 Abs. 3, Abs. 2 sowie § 29 erreichen, dass bei Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit länger im Betrieb beschäftigten Angestellten eine zusätzliche Abfertigung bezahlt werde. Ende Mai 2000 habe er bei der Pensionsversicherungsanstalt den Antrag auf Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension gestellt. Wie bereits ausgeführt sei das Dienstverhältnis mit Stichtag 30. Juni 2000 vorzeitig beendet worden und zwar aus gesundheitlichen Gründen. Auf die Berufung wurde verwiesen. Zusammenfassend werde der Antrag gestellt, dass die nach dem Kollektivvertrag für Angestellte in Versicherungsunternehmen im Innendienst bezahlte Abfertigung iHv. 271.725,00 S mit 6 % besteuert werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sonstige Bezüge:

Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620,00 € übersteigen, 6 %. Und zwar für jenen Fall, in dem der

Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge erhalte.

§ 67 Abs. 2 EStG besagt:

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres 1/6 der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt werde, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen (BGBI.Nr. 1996/201).

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter einer Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses aufgrund gesetzlicher Vorschriften, aufgrund Dienstordnungen von Gebietskörperschaften, aufgrund von aufsichtsbehördlich genehmigten Dienstordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechtes, aufgrund eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern :

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen "wie zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen"; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von zehn Jahren 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern, Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

Allgemeines zur Abfertigung

Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine einmalige Entschädigung (Abfertigung) vermitteln, sind im § 67 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung ist 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 wurde, liegt ein einheitliches Dienstverhältnis vor. In diesem Fall kann eine Abfertigung nicht steuerbegünstigt ausbezahlt werden.

„Kriterienprüfung im Sinne der Verwaltungspraxis“ :

Von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses kann nur gesprochen werden, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen gegeben sind:

- Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses
- Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche
- Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung.

Wird beispielsweise eine gesetzliche Abfertigung zu einem späteren Zeitpunkt gezahlt (zB infolge eines Rechtsstreites), geht die Steuerbegünstigung nicht verloren.

Im § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind die freiwilligen Abfertigungen geregelt. Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 erstreckt sich nur auf Bezüge, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grunde anfallen. Es muss sich demnach um solche sonstigen Bezüge handeln, die für die Auflösung des Dienstverhältnisses typisch sind (VwGH vom 8.4.1986, 85/14/0162). Werden beispielsweise Bezüge an sich unabhängig von der Beendigung des Dienstverhältnisses ausbezahlt und der Stichtag der Auszahlung lediglich mit dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses vorverlegt, steht die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht zu.

Entscheidungswesentlich ist für die steuerliche Begünstigung von Abfertigungszahlungen, dass das Dienstverhältnis beendet wurde. Teilabfertigungen, ohne Beendigung des Dienstverhältnisses, stellen keine begünstige Abfertigungszahlung iSd. § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar. Ohne Beendigung des Dienstverhältnisses (Auflösung des Dienstverhältnisses, Abfindung aller Ansprüche und keine Fortsetzung des Dienstverhältnisses) kann eine Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG nicht vorgenommen werden.

Konkreter Berufungsfall:

Im gegenständlichen Fall ist die Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit rückwirkend mit 1. Juli 2000 im April 2003 ausbezahlt worden.

Ab 1. Juli 2000 bis Ende des Jahres 2000 wurden auch Pensionsvorschüsse vom Arbeitsmarktservice ausbezahlt. Diese Pensionsvorschüsse waren schließlich auch der Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens („klassischer Wiederaufnahmegrund , da die Pensionsvorschüsse bisher nicht besteuert wurden) betreffend Einkommensteuer 2000.

Auflösung des Dienstverhältnisses

Die Tatsache der Auflösung des Dienstverhältnisses, und zwar der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, ist unbestritten. Sämtliche Ansprüche wurden auch anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses des Bw. ausbezahlt.

Die ursprüngliche Ansicht des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vom 30.8.2001, also zu einem Zeitpunkt, in dem die rückwirkende Pensionszahlung noch nicht erfolgte, ist zu Recht erfolgt.

Durch die im Nachhinein erfolgte rückwirkende Auszahlung der vorzeitigen Alterspension jedoch hat sich die Sach- und Rechtslage verändert:

Materielles:

Die entsprechenden Bestimmungen des Kollektivvertrages für Versicherungsunternehmungen Innendienst lauten:

Gemäß § 30 Abs. 2 gebührt die gesetzliche Abfertigung, vermehrt um 50 %, wenn die Kündigung von Angestellten im Sinne des § 29 Abs. 2 aus den unter § 29 Abs. 2 lit c genannten Gründen erfolgt.

Gemäß § 29 Abs. 2 können Angestellte nur gekündigt werden

- a) ...
- b) ...
- c) wegen **Dienstverhinderung infolge Krankheit** oder ...
- d) wegen **Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension oder der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit im Sinne der pensionsrechtlichen Bestimmungen des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes**
- e) ...
- f) ...

Eine Kündigung des Bws. liegt unbestritten nicht vor.

Gemäß § 30 Abs. 3 des zitierten Kollektivvertrages sind jedoch Angestellte iSd. § 29 Abs. 2 berechtigt, **nach Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit das Dienstverhältnis innerhalb eines Monates ab Zustellung des entsprechenden Bescheides der Pensionsversicherung vorzeitig aufzulösen.**

In diesem Fall gebührt neben der gesetzlichen Abfertigung **eine weitere Abfertigung** von drei Monatsbezügen gem. § 11 Abs. 16, wenn das Dienstverhältnis vor Vollendung des zehnten Dienstjahres endet und **von sechs Monatsbezügen** gem. § 11 Abs. 16, wenn es **nach zehn oder mehr Dienstjahren** endet.

Unstrittig ist im gegenständlichen Berufungsfall, dass es sich um eine Zahlung anlässlich der Ausscheidung aus dem Dienstverhältnis handelte.

Mit der Auszahlung dieser **weiteren Abfertigung** erfüllte der Dienstgeber seine Treueverpflichtung jenen Angestellten gegenüber, die eine zusätzliche Abfertigungszahlung

bekommen sollten, da sie länger im Betrieb beschäftigt waren. Die längere Betriebszugehörigkeit sollte durch eine weitere Abfertigungszahlung besonders honoriert werden.

Wäre der Pensionsbescheid bereits kurze Zeit nach der Antragstellung infolge Durchführung eines raschen pensionsrechtlichen Verfahrens erlassen worden und das Dienstverhältnis in der Folge vorzeitig aufgelöst worden, wäre der Anspruch auf diese weitere (begünstigte) Abfertigung aus dem Kollektivvertrag (**Wortlautinterpretation –vorzeitige Auflösung**) entstanden .

Nur deswegen, weil die formale Beendigung des Dienstverhältnisses **im Sinne einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses** durchgeführt wurde, ist der konkrete weitere Abfertigungsanspruch – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – auch aus der teleologischen Interpretation (Interpretation nach dem Schutzzweck der Regelung) des Kollektivvertrages ableitbar. Mit der rückwirkenden Zuerkennung der vorzeitigen Alterspension wird diese weitere Abfertigungszahlung zur begünstigten gesetzlichen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 ESG 1988 bzw. gemäß § 30 Abs. 3 des zitierten Kollektivvertrages.

Maßgeblich ist nicht die Bezeichnung "einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses", sondern die Tatsache, dass das Dienstverhältnis aus gesundheitlichen Gründen bei einer mehr als 10-jährigen Betriebszugehörigkeit aufgelöst wurde.

Die Dauer eines pensionsrechtlichen Verfahrens kann nicht zu Lasten des Bws. ausgelegt werden.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit [(DerA. (Bezug 1)]	ATS
bisher lt. KZ 245	608.749,00
Abzüglich sonstige Bezüge	271.725,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (DerA.-Bezug1) neu	337.024,00

Steuer sonstige Bezüge(betreffend Abfertigung):
Bisher: 6 % von ATS 651.282,00(=

543.450,00 (12 Monate gesetzliche Abfertigung) + $\frac{1}{4}$ freiwillige Abfertigung im Ausmaß v. 107.832,00)
= ATS 39.076,92 lt. LZ

Neu:

Gesetzliche Abfertigung	:
6% von ATS 543.450,00	= 32.607,00
+ 6% von ATS 271.725,-	= 16.303,50
(Stattgabe 50 % v. 543.450,00)	
Zwischensumme:	= 48.910,50
Zuzüglich	
Freiwillige Abfertigung	
$\frac{1}{4}$ wie bisher ATS 107.832,00 x 6 %	= 6.469,92
Steuer Sonstige Bezüge in ATS	= 55.380,42
= Mit festen Sätzen zu versteuernde Bezüge	:
ATS	543.450,00
ATS	271.725,00
ATS	107.832,00
Summe:	923.007,00
Steuer 6 % Abfertigung	
ATS	55.380,42
Bisher:	39.076,90

Differenz:	16.303,52
Steuer sonstige Bezüge (§ 67 Abs.1 und 2.EStG 1988):	
Wie bisher:lt.Lohnzettel :ATS	3.368,58

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 (in ATS) berechnet sich wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	ATS
DerA. (neu lt. Entscheidung: 608.749,00-271.725,003)	337.024,00
DerA. (wie bisher)	893,00
PVA der Angestellten	118.385,00
- Werbungskosten (Pauschbetrag)	1.800,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	454.502
Sonderausgaben („Topf-Sonderausgaben“)	8.357,00
-Kirchenbeitrag	1.000,00
zu versteuerndes Einkommen (ger.)	445.100,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	131.991,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	4.696,00
Verkehrsabsetzbetrag	4.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	1.500,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	121.795,00
Steuer sonstige Bezüge(wie bisher)	3.368,58
Steuer sonstige Bezüge(neu *)	16.303,50

Einkommensteuer	141.467,08
Anrechenbare Lohnsteuer lt. Lohnzettel KZ 260	267.180,65
Festgesetzte Gutschrift	125.713,57

Aus den angeführten Gründen ist daher der Berufung Folge zu geben.

Linz, am 2. August 2004