



GZ. RV/1469-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christian Nurschinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Strittig ist, ob die freiwillige Abfertigung des ehemaligen Dienstgebers des Bw. nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif sondern mit dem festen Steuersatz von 6% (wegen Anrechnung von Vordienstzeiten) zu versteuern ist, wobei diesbezügliche Nachweise weder dem Dienstgeber noch dem Finanzamt vorgelegt worden sind.

Laut **Einkommensteuerbescheid** wurde übereinstimmend mit dem Lohnkonto ein Betrag von Euro 7.345,25 begünstigt versteuert. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die unten angeführte diesbezügliche Berechnung des Finanzamtes hingewiesen.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid **Berufung** und begründete sie wie folgt: Es wurden Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend gemacht.

Zum Berufungsgrund der Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften führte der Bw. aus, dass es die Abgabenbehörde 1. Instanz unterlassen habe, ein bezughabendes Verfahren dahingehend abzuführen, welche Bezüge der Bw. erhalten habe, und unter welchen Steuersätzen diese zu subsumieren wären.

Weiters habe das Finanzamt zu Unrecht das Arbeitslosengeld angerechnet. Das Sonderausgabenpauschale und die Anrechnung von Vordienstjahren bei der Ermittlung des Steuersatzes für die erhaltene Abfertigung seien nicht berücksichtigt worden.

Hätte die Abgabenbehörde 1. Instanz in Durchführung eines mängelfreien erstinstanzlichen Verfahrens diesbezügliche Erhebungen getätigt und Feststellungen getroffen, so wären dem Bw. steuerfrei Bezüge im Ausmaß von zumindest € 8.641,00 anzurechnen gewesen. Weiters wäre das Arbeitslosengeld nicht zu berücksichtigen gewesen, und die Vordienstjahre wären anzurechnen gewesen.

Der Bw. habe somit steuerfreie bzw. lediglich mit max. 6% zu versteuernde Abfertigung in Höhe von € 8.641,00 bezogen.

Zum Berufungsgrund der Rechtswidrigkeit des Inhalts führt der Bw. aus, dass das Finanzamt die zu entrichtende Einkommensteuer unrichtig ermittelt hat, da sie die mit lediglich 6% zu versteuernde Abfertigung nicht berücksichtigt hat. Weiters hat die Erstbehörde das Arbeitslosengeld unrichtig angerechnet, Sonderabgabepauschale und Vordienstjahren nicht berücksichtigt.

Als Nachweis legte der Bw. mit der Berufung einen "Vergleichstext" vor, in dem ausgeführt wird, dass der Bw. von seinem (früheren) Arbeitgeber eine freiwillige Abfertigung von Euro 8.640,85 erhalten würde. Aus dem vom Bw. vorgelegten Dienstvertrag gehen Vordienstzeiten von 7 Jahren hervor.

Das Finanzamt übermittelte dem Bw. folgenden Vorhalt zur Stellungnahme:

Es wurden Kopien betreffend Erhebungen des Finanzamtes hinsichtlich der Versteuerung der Abfertigung dem Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt. Die Versteuerung der freiwilligen Abfertigung von brutto € 8.640,85 ist gemäß § 67 Abs. 6 iVm Abs. 1 EStG 1988 für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit 6% vorgenommen worden, wobei bei einer

Überprüfung des für des Dienstgeber X zuständigen Finanzamtes festgestellt wurde, dass eine geringfügige Rechnungsdifferenz hinsichtlich des "Viertels" vorliegt. Der übersteigende Teil der freiwilligen Abfertigung ist gemäß § 67 Abs. 2 und 6 iVm § 33 Abs. 1 EStG 1988 nach dem "progressiven" Einkommensteuertarif dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Eine gesetzliche Grundlage für eine Befreiung einer freiwilligen Abfertigung von der Einkommensteuer ist nicht vorhanden. Eine Anrechnung von "Vordienstzeiten" bei der Versteuerung der Abfertigung ist nur dann zulässig, wenn der Dienstnehmer entsprechende Unterlagen vorlegt (Wortlaut des § 67 Abs. 6 EStG 1988: nachgewiesene Dienstzeiten); diesbezüglich liegen bei der Lohnverrechnung des Dienstgebers keine Unterlagen auf.

Auf Grund der Tatsache, dass für einen Teil des Kalenderjahres 2002 Arbeitslosengeld (1.7.-31.12.) bezogen wurde, ist die Berechnung der Einkommensteuer für dieses Jahr nicht gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1998 nach dem progressiven Einkommensteuertarif vorzunehmen, sondern gemäß § 3 Abs. 2 iVm § 33 Abs. 10 EStG 1998 nach dem sog. "Durchschnittssteuersatz". Das Arbeitslosengeld wird nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen; mit dem Durchschnittssteuersatz wird nur das steuerpflichtige Einkommen besteuert, wozu das Arbeitslosengeld nicht zählt (Das Finanzamt wies auf den Einkommensteuerbescheid Blatt 2 hin: $23,73\% \times € 12.680,69$).

Für die beantragte Erstattung von € 10.000,00 ist eine rechtliche Grundlage aus der Sicht des Finanzamtes nicht ersichtlich.

Das Finanzamt legte dem Vorhalt folgende Berechnung des zuständigen Finanzamtes (Lohnabgabenprüfung) bei (Berechnung des Viertels der Bezüge (§ 67 Abs. 1 EStG) lt. vorliegendem Lohnkonto des Bw.):

lfd. Bezüge 1.7.-31.12.2002	203.704,0 0
in Euro	14.803,75
lfd. Bezüge 1.1.-30.6.2002	14.620,32
Summe	29.424,07
1/4 davon	7.356,02

lt. LZ wurden begünstigt versteuert	7.345,25
Differenz	10,77

Laut obiger Berechnung wäre der begünstigte Abfertigungsbetrag nicht wie am Lohnkonto u. Lohnzettel ausgewiesen € 7.345,25 sondern € 7.356,02.

Laut Aktenlage geht aus dem Schriftverkehr mit dem Arbeitgeber des Bw. hervor, dass vom Finanzamt Vordienstzeiten mangels vorhandener Unterlagen nicht berücksichtigt werden konnten.

Laut Ansicht des zuständigen Finanzamtes ist der Lohnzettel für 2002 richtig ausgestellt, und auch die (Besteuerung) der Abfertigung ist bis auf eine geringfügige Differenz richtig berechnet worden. Hinsichtlich der Vordienstzeiten stellte das zuständige Finanzamt fest, dass seitens des Dienstgebers keine berücksichtigt werden konnten, zumal auch keine Nachweise vorgelegt wurden.

Die Abgabenbehörde erließ folgende Berufungsvorentscheidung:

Auf Grund der Tatsache, dass für einen Teil des Kalenderjahres 2002 Arbeitslosengeld (1.7.-31.12.) bezogen wurde, ist die Berechnung der Einkommensteuer für dieses Jahr nicht gemäß § 33 Abs.1 EStG 1998 nach dem progressiven Einkommensteuertarif vorzunehmen, sondern gemäß § 3 Abs.2 iVm § 33 Abs.10 EStG 1998 nach dem sogenannten „Durchschnittssteuersatz“. Das Arbeitslosengeld wird nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen; mit dem Durchschnittssteuersatz wird nur das steuerpflichtige Einkommen besteuert, wozu das Arbeitslosengeld nicht zählt (lt. Bescheid Blatt 2 : $23,73\% \times 12.680,69 \text{ €}$).

Für die beantragte Erstattung von 10.000.- € ist eine rechtliche Grundlage aus der Sicht des Finanzamtes nicht ersichtlich.

Die Versteuerung der freiwilligen Abfertigung von brutto 8.640,85 € ist gemäß § 67 Abs.6 iVm Abs.1 EStG 1988 für ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit 6 % vorgenommen worden, wobei bei einer Überprüfung des für den Dienstgeber zuständigen Finanzamtes festgestellt wurde, dass eine geringfügige Rechnungsdifferenz hinsichtlich des „Viertels“ vorliegt. Der übersteigende Teil der freiwilligen Abfertigung ist gemäß § 67 Abs.2 und 6 iVm § 33 Abs.1 EStG 1988 nach dem „progressiven“ Einkommensteuertarif dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Eine gesetzliche Grundlage für eine Befreiung einer freiwilligen Abfertigung von der Einkommensteuer ist nicht vorhanden. Eine Anrechnung von „Vordienstzeiten“ bei der Versteuerung der Abfertigung

ist nur dann zulässig, wenn der Dienstnehmer entsprechende Unterlagen vorlegt (Wortlaut des § 67 Abs.6 EStG 88: nachgewiesene Dienstzeiten); diesbezüglich liegen laut schriftlicher Anfragebeantwortung durch den Dienstgeber bei der dortigen Lohnverrechnung keine Unterlagen auf. Die rechtliche Würdigung der Tatsache, dass in dem mit Schreiben vom 30.12.2003 nachgereichten Dienstvertrag mit der X vom 21.11.2000 Vordienstzeiten von 7 Jahren anerkannt worden sind, habe nicht im Zuge der Erlassung dieser Berufungsvorentscheidung, sondern auf Grund eines Antrages auf Erstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer zu erfolgen. Ein derartiger Antrag sei beim Finanzamt, das für X zuständig ist, zu erfolgen.

Auf Grund der vom Bw. abgegebenen Stellungnahme zum Ersuchen um Ergänzung sei das Finanzamt der Ansicht, ein mängelfreies Ermittlungsverfahren durchgeführt zu haben. Die Berufung sei daher in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Das Finanzamt erließ nachfolgenden **Vorhalt**, der trotz diesbezüglicher Erinnerung und Verstreichen der vom Finanzamt für die Beantwortung gesetzten Nachfrist bis dato unbeantwortet geblieben ist.

Auf Grund des Wortlautes des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist für die Anerkennung von "Vordienstzeiten" in Bezug auf das Ausmaß der Besteuerung einer freiwilligen Abfertigung mit dem begünstigten Steuersatz von 6%, ein Nachweis über die zu berücksichtigende(n) Vor-Dienstzeit(en) und ob und in welcher Höhe Abfertigungen bereits früher ausbezahlt worden sind, erforderlich. Ein derartiger Nachweis kann daher nur mittels einer Bestätigung des jeweiligen Vorarbeitgebers erbracht werden, insb. hinsichtlich der Tatsache, ob und in welcher Höhe Abfertigungen ausbezahlt worden sind.

Der Bw. wurde ersucht, die diesbezügliche Bestätigungen nachzureichen bzw., falls dies nicht erfolge, eine schriftliche Stellungnahme dazu abzugeben.

Der Bw. wurde in dem diesbezüglichen Erinnerungsschreiben (da dieser Vorhalt unbeantwortet geblieben ist) davon in Kenntnis gesetzt, dass, falls eine fristgerechte Beantwortung bzw. Nachreichung des angeforderten Nachweises nicht erfolgt, der Vorlageantrag mit dem Hinweis, dass dem Ersuchen um Ergänzung nicht entsprochen worden ist und dass der Bw. der in § 138 Bundesabgabenordnung verankerten Mitwirkungsverpflichtung *nicht* nachgekommen sei, der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 67 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 gilt Folgendes:

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige 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 Dienstzeit (z.B. 3 Jahre nachgewiesene Dienstzeit bedeutet 2/12 der letzten laufenden Zwölfmonatsbezüge) mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen iSd Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen iSd Abs 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß.

Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen iSd 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 zu nehmen. Soweit die Grenzen des 1. und 2. Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen (§ 67 Abs. 6 EStG 1988).

"Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten)" sind Zeiten, die der Arbeitgeber freiwillig bei Ermittlung der Abfertigung anrechnet und die entweder (ohne nach dem Gesetz anzurechnungspflichtig zu sein) bei ihm oder bei einem oder mehreren inländischen oder ausländischen früheren Arbeitgebern tatsächlich verbracht wurden. Als selbstständig Erwerbstätiger zurückgelegte Zeiten können Ansprüche oder Anwartschaften auf Abfertigungen niemals erzeugen und kommen daher als "Beschäftigungszeiten" unter dem allein zugrundeliegenden Aspekt des Rechtsinstitutes der "Abfertigung" nicht in Frage (VwGH E 6.12.1983, 83/14/0061). Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass diesbezügliche allfällige Aussagen zum EStG 1972 gleichermaßen Bedeutung haben im Geltungsbereich des EStG 1988.

Das Finanzamt führte folgendes Ermittlungsverfahren durch:

Es ersuchte die Firma X um Bekanntgabe, wie viele Monatsbezüge die freiwillige Abfertigung für 2002 in Höhe von Euro 8.640,85 enthalte, wieviele Monatsbezüge in dem Anteil (Euro 7.345,25) der Abfertigung enthalten seien, der mit dem festen Steuersatz von 6 % versteuert

wurde, sowie um Bekanntgabe ob auch Vordienstzeiten (wenn ja, in welchem Ausmaß und in welcher Höhe) berücksichtigt worden seien.

Vom früheren Arbeitgeber des Bw. wurde mitgeteilt, dass 3/12 freiwillige Abfertigung zur Auszahlung gelangt sind. Der Betrag von Euro 7.345,22 sei gem. § 67 Abs 6 (unter Berücksichtigung der Viertelregelung im 1. Satz) versteuert worden. Vom Arbeitgeber seien keine Vordienstzeiten berücksichtigt worden.

Gem. § 67 Abs 6 EStG 1988 hat den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen iSd Abs 3 oder des Abs 6 leg cit bereits früher ausbezahlt worden sind, der Arbeitnehmer zu erbringen. Bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto zu nehmen.

Wie in der Berufungsvorentscheidung, die Vorhaltscharakter hat, ausgeführt wird, liegen laut schriftlicher Anfragebeantwortung durch den Dienstgeber bei der dortigen Lohnverrechnung keine Unterlagen auf.

Nach Stellen des Vorlageantrages durch den Bw. wurde dem Bw. nochmals die Möglichkeit gegeben, die für die Gewährung der steuerlichen Begünstigung gem. § 67 Abs. 6 EStG unabdingbaren Nachweise zu erbringen. Der Bw. ließ jedoch diesen Vorhalt bis dato unbeantwortet und erbrachte die geforderten Nachweise anhand von Bestätigungen der früheren Arbeitgeber über die zu berücksichtigenden Vordienstzeiten, und ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Abfertigungen bereits früher ausbezahlt worden sind, nicht.

Nachweislich wurde der Bw. im Zuge einer diesbezüglichen Erinnerung vom Finanzamt aufgefordert, die diesbezüglich bis zum gesetzten Termin offenbar übersehene Vorhaltsbeantwortung nachzureichen. Falls bis zu gesetztem Termin die verlangten Nachweise nicht vorgelegt werden würden, würde das Finanzamt den Vorlageantrag mit dem Hinweis, dass dem Ersuchen um Ergänzung nicht entsprochen worden sei, und dass der Bw. der Mitwirkungspflicht gem § 138 BAO nicht nachgekommen sei, weiterleiten.

In § 67 Abs 6 EStG 1988 wird ausdrücklich ausgeführt, dass die diesbezüglichen o.a. Nachweise vom Arbeitnehmer zu erbringen sind. Trotz mehrfacher Vorhalte inkl. Berufungsvorentscheidung hat der Bw. die Nachweise nicht erbracht und die gesetzlich verankerte Mitwirkungspflicht im Sinne der BAO zur Lukrierung der Begünstigungsbestimmung der 6%igen Besteuerung von Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG 1988 nicht erfüllt.

Da die gesetzlich geforderten unabdingbaren Voraussetzungen gem. § 67 Abs 6 iVm § 67 Abs 2 EStG 1988 für die begünstigte Besteuerung in Höhe von 6 % für den gesamten Abfertigungsbetrag von Euro 8.640,85 im gegenständlichen Fall nicht erfüllt sind, ist der diesbezügliche Berufungsantrag abzuweisen.

Die geringfügige Berechnungsdifferenz wird zu Gunsten des Bw. korrigiert.

Das Sonderausgabenpauschale wurde im Veranlagungsbescheid berücksichtigt, weshalb die Berufung diesbezüglich abzuweisen ist.

Der Berufungspunkt hinsichtlich Arbeitslosengeld wird, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, abgewiesen: Auf Grund der Tatsache, dass für einen Teil des Kalenderjahres 2002 Arbeitslosengeld (1.7.-31.12.) bezogen wurde, erfolgt die Berechnung der Einkommensteuer für dieses Jahr nicht gemäß § 33 Abs.1 EStG 1998 nach dem progressiven Einkommensteuertarif, sondern gemäß § 3 Abs.2 iVm § 33 Abs.10 EStG 1998 nach dem sogenannten „Durchschnittssteuersatz“. Das Arbeitslosengeld wird nur zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen; mit dem Durchschnittssteuersatz wird lediglich das steuerpflichtige Einkommen besteuert, wozu das Arbeitslosengeld nicht zählt (lt. Veranlagungsbescheid: $23,73\% \times 12.680,69 \text{ €}$).

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 30. Dezember 2004