



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 240 Abs. 3 BAO) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) bezog aus der Tätigkeit als Verkäuferin im Jahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bw. richtete am 23. Oktober 2005 ein Schreiben unter dem Betreff "Überweisung des Betrages von € 601,89, der als Lohnsteuer ... mir abgezogen wurde, an mich." an das Finanzamt und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

Nach einem Gerichtsurteil vom 1. April 2005 in einer Arbeitsrechtssache der klagenden Partei (Bw.) gegen die beklagte Partei S.. habe die Bw. eine "Lohn/Gehalts-Abrechnung" für 6/2005, eine Überweisung in Höhe des auf der Abrechnung ausgewiesenen Betrages von € 2.456,59 und ein Dienstzeugnis von der klagenden Partei erhalten.

Die Einbehaltung von Lohnsteuer in Höhe von € 601,89 für Juni 2005 durch den ehemaligen Arbeitgeber der Bw. sei völlig ungerechtfertigt, da die Bw. seit der Kündigung im April 2003 bei diesem nicht mehr beschäftigt gewesen sei. Die Kündigungsentschädigung in dem erwähnten Gerichtsurteil beziehe sich auf den Zeitraum 19. März 2003 bis 30. Juni 2003 und dürfe deshalb für Juni 2005 keine Lohnsteuer aufgrund der Überweisung seitens der Firma S..

einbehalten werden. Da die Bw. im Juni 2005 bei einem anderen Arbeitgeber vollzeitbeschäftigt gewesen sei, wäre die Abrechnung der Kündigungsentschädigung seitens der Firma S.. für diesen Monat für die Bw. eindeutig nachteilig. Die Firma S.. müsse die Lohnsteuer entsprechend des Urteils verteilt auf die Monate des Zeitraumes 19. März 2003 bis 30. Juni 2003 abrechnen und sei die Bw. nach der Kündigung ab Ende April 2003 bis September 2004 arbeitslos gewesen.

Der unter der Bezeichnung "Verzugszinsen" in der Abrechnung angeführte Betrag in Höhe von € 643,34 stelle für die Firma S. einen Aufwand dar, der sich aus der verzögerten Auszahlung der Kündigungsentschädigung an die Bw. ergeben hätte und wäre die Firma laut Gerichtsurteil aus dem Jahr 2005 zur Zahlung verpflichtet. Aus diesem Grund sei der Betrag kein "Gehalt/Lohn-Einkommen" für die Bw. Es dürfe die Firma S.. den Betrag ihrer eigenen Verzugszinsen daher auf der "Lohn/Gehaltsabrechnung" für die Bw. nicht anführen und diese damit belasten.

Die Bw. ersuche mit der Begründung, sie sei im Jahr 2005 bei einem anderen Arbeitgeber beschäftigt gewesen, um eine schriftliche Zusicherung, dass das Finanzamt bei der Steuerberechnung für das Jahr 2005 den erwähnten Betrag in Höhe von € 2.456,59 als "Sonstiges Einkommen" und nicht als Lohn oder Gehalt berücksichtige. Weiters ersuche die Bw. um die Überweisung des Betrages von € 601,89, den die Firma S.. als Lohnsteuer abgezogen habe.

Das Finanzamt erließ am 8. November 2005 einen Bescheid mit dem das Ansuchen der Bw. betreffend Erstattung der Lohnsteuer in Höhe von € 601,89 abgewiesen und begründend wie folgt ausgeführt wird:

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 seien auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen als sonstige Bezüge gemäß § 68 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei sei nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge vom verbleibenden Betrag ein Fünftel als pauschale Berücksichtigung für allfällige steuerfrei Zulagen und Zuschläge oder sonstige Bezüge sowie als Abschlag für einen Progressionseffekt durch die Zusammenballung von Bezügen steuerfrei zu belassen. Die verbleibenden vier Fünftel seien schließlich wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Eine eventuelle Lohnsteuererstattung erfolge ausschließlich im Wege der Einkommensteuerveranlagung 2005. Eine Antragstellung sei ab 1. Jänner 2006 möglich.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 26. November 2005 Berufung und führte zusätzlich zur Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens aus, dass die vorliegende

Nachzahlung vom Juni 2005, von der ungerecht Lohnsteuer abgezogen worden sei, als sonstiges Einkommen zu verstehen und zu behandeln sei, welches als solches erst im Jahr 2006 bei der Arbeitnehmerveranlagung vom Finanzamt berücksichtigt werden dürfe.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2006 die Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 8. November 2005 als unbegründet ab und führt begründend wie folgt aus:

"Rückzahlungen von vermeintlich zu Unrecht abgezogenen Abgaben (Lohnsteuer) können nur nach Maßgabe der Vorschriften der Bundesabgabenordnung (BAO) oder der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 (ESTG) erfolgen.

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

Nach Absatz 3 hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,*
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,*
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall des eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.*

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist das Finanzamt örtlich zuständig, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt.

Ihr Schreiben vom 25.10.2005 auf Rückzahlung der durch die Fa S.. ungerecht abgezogenen Lohnsteuer kann daher nur als Antrag im obigen Sinne gewertet werden.

Von einer zu Unrecht entrichteten Lohnsteuer kann nur dann die Rede sein, wenn der Arbeitgeber in Nichtbeachtung der zu berücksichtigenden Verhältnisse zu viel Lohnsteuer einbehalten hat.

Nach § 78 (1) Einkommensteuergesetz hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlung gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung. Laut ständiger Rechtsprechung wird ausdrücklich festgehalten, dass die Lohnsteuer vor Auszahlung der Bezüge einzubehalten ist.

In diesem Sinne ist auch die Lohnsteuer bei Überweisung an den Arbeitnehmer, wobei nicht maßgeblich ist ob zu diesem Zeitpunkt noch ein aufrechtes Dienstverhältnis besteht, spätestens einzubehalten.

Ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer vorschriftsmäßig einbehalten hat, kann nur nach der Sachlage im Zeitpunkt des Abzuges beurteilt werden (VwGH 21.12.1956, 356/55). Der Arbeitgeber kann Fehler bei der Einbehaltung im Laufe des Kalenderjahres berücksichtigen (vgl. VwGH 26.2.1963, 1325/60). Der Arbeitgeber ist keine Hilfsstelle des Finanzamtes, der vorgenommene Steuerabzug ist nicht als Steuerbescheid anzusehen (vgl. VwGH 15.2.1977, 187, 188/77). Über die Rechtmäßigkeit des Steuerabzuges entscheidet auf Antrag das FA der Betriebsstätte (§ 240 Abs. 3 BAO). Auch von Bezügen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung ist Lohnsteuer einzubehalten. Nachzahlungen in einem Ausgleichsverfahren sind wie Nachzahlungen in einem Konkursverfahren gemäß § 67 Abs. 8 lit. g EStG 1988 in Verbindung mit § 69 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln.

Die Bestimmung des § 78 Abs. 1 EStG 1988, wonach auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen und sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn vom Begriff "Lohnzahlung" umfasst werden, hat nur klarstellende Bedeutung (vgl. VwGH 29.1.1991, 91/14/0008). Aus den Worten "bei jeder Lohnzahlung" ergibt sich, dass der Lohnsteuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn vorzunehmen ist. Kann über Arbeitslohn verfügt werden, kommt dem Moment seiner Fälligkeit keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 10.11.1987, 86/14/0201).

Gem. der Bestimmung des § 82 Einkommensteuergesetz haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer und hat bei Berechnung des Lohnsteuertarifes die gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu beachten.

Diese besagen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 dass darunter nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen sind (vgl. VwGH 21.1.1987, 85/13/0113; VwGH 26.7.1995, 92/15/0104). Die Vergleichssummenbesteuerung ist in der Regel vergangenheitsbezogen. Es ist daher nicht erforderlich, dass eine Vergleichssumme neben laufenden Bezügen bezahlt wird. Diese Bestimmung hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind (VwGH 12.9.1989, 89/14/0077)."

Mit Schriftsatz vom 9. April 2004 brachte die Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung einen Vorlageantrag beim unabhängigen Finanzsenat ein und führte nach teilweiser Wiederholung

des bisherigen Vorbringens aus, dass ihr mit Gerichtsurteil ein Betrag in Höhe von € 2.940,17 exklusive Zinsen zugesprochen worden sei, sie aber lediglich eine Überweisung in Höhe von € 2.456,59 erhalten habe.

Die Abrechnung der Firma S.. entspreche u.a. deswegen nicht dem Gerichtsurteil, da die Bw. im Juni 2005 bei der Firma S.. nicht angemeldet gewesen sei, der Auszahlungsbetrag vom gerichtlich festgelegten Betrag abweiche und weiters Verzugszinsen bei der Lohnberechnung berücksichtigt worden wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die der Bw. gerichtlich zugesprochene Kündigungsentschädigung betreffend März bis Juni 2003, die im Jahr 2005 zugeflossen ist, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 2005 zuzuordnen ist und daher vom Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten war (Ansicht des Finanzamtes) oder im Jahr 2005 keine Lohnsteuer einzubehalten war, da sich die Kündigungsentschädigung sich auf den Zeitraum März bis Juni 2003 bezieht und die Bw. im Jahre 2005 beim ehemaligen Arbeitgeber nicht mehr beschäftigt war (Ansicht der Bw.). Weiters ist die Einkünftezuordnung der ebenfalls gerichtlich zugesprochenen Verzugszinsen strittig.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. wurden mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes als Arbeits- und Sozialgericht vom 1. April 2005 – in der Folge auszugsweise zitiert – ausstehende Bezüge aus ihrem mit 23. April 2003 vom Arbeitgeber gekündigten Dienstverhältnis zugesprochen:

"Die beklagte Partei ist schuldig, der Klägerin ...

1) den Betrag von € 2.940,17 brutto samt 10,2 % Zinsen seit 23.4.2003 zu bezahlen ...

... Demgemäß errechneten sich die Ansprüche der Klägerin wie folgt:

Kündigungsentschädigung vom 23.4. bis 30.6.2003 € 2.301,45 brutto,

Sonderzahlungen zur Kündigungsentschädigung € 383,57 brutto.

Der aliquote Urlaubsanspruch der Klägerin für den Zeitraum vom 19.3. bis 30.6.2003 errechnete sich mit 7,15 Arbeitstagen. Die der Klägerin für diesen Zeitraum zustehende Urlaubersatzleistung betrug inklusive Sonderzahlungen € 384,99 brutto, auf welchen Betrag von der beklagten Partei insgesamt € 129,84 brutto bezahlt wurde. Dementsprechend haftete an Urlaubersatzleistung inklusive Sonderzahlungen nur noch ein Betrag von € 255,15 brutto aus. ..."

Der ehemalige Arbeitgeber der Bw. erfasste die Bezüge gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung (Juni 2005) und unterzog diese Bezüge, in dem er nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei belassen hat, der Besteuerung (Lohnsteuer).

Die Bw. begehrte die Rückzahlung der einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von € 601,89 im Wesentlichen mit den Begründungen, sie sei im Juni 2005 bei der Firma S.. nicht mehr beschäftigt beziehungsweise angemeldet gewesen, die Auszahlung der Kündigungsentschädigung entspreche nicht dem Gerichtsurteil und seien weiters die zugesprochenen Verzugszinsen nicht bei der Lohnabrechnung zu erfassen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu würdigen:

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. ..."

§ 25 Abs. 1 EStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ..."

§ 67 Abs. 8 lit. b lautet wie folgt:

"(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

... b) Kündigungsentschädigungen sowie andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sind gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen."

"Kündigungsentschädigungen sind Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aufgrund einer verfehlten Kündigung: Wird mit zu kurzer Frist oder frühem Termin gekündigt, so gebührt dem Arbeitnehmer für jenen Zeitraum das Entgelt, der bis zur ordnungsgemäßen Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch frist- bzw. termingerechte Kündigung hätte verstreichen müssen" (Floretta/Spielbüchler/Strasser, Arbeitsrecht I⁴, 372 zitiert nach Doralt/Knörzer¹⁰, § 67 Tz 85).

Es werden in Kündigungsentschädigungen enthaltene Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub nicht nach § 67 Abs. 8 lit. d, sondern nach § 67 Abs. 8 lit. b besteuert (vgl. Doralt/Knörzer¹⁰, § 67 Tz 90). Sie stellen dann keine laufenden, sondern zur Gänze sonstige Bezüge dar.

Die Vorschrift des § 67 Abs. 8 EStG 1988 hat den Zweck, solche Lohnbestandteile zu erfassen, die über einen gewissen Zeitraum verteilt zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangten (vgl. VwGH vom 25.1.1995, 94/13/0030).

Wenn wie im gegenständlichen Fall die Zahlung nicht im Kalendermonat der Beendigung des Dienstverhältnisses, sondern zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt und ein gesonderter Lohnzettel für diesen Kalendermonat ausgestellt wird (Beginn erster Tag des Kalendermonats der Auszahlung, Ende letzter Tag des Kalendermonats), wird damit den oben angeführten gesetzlichen Regelungen entsprochen und konnte damit dem dagegen erstatten Berufungsvorbringen, die Bw. sei im Juni 2005 bei der Firma S. weder eingestellt noch angemeldet gewesen, kein Erfolg zukommen.

Verzugszinsen

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass es sich bei den strittigen Verzugszinsen um Vorteile aus dem in Rede stehenden Dienstverhältnis handelt. Dieser der Bw. zugesprochene urteilsmäßige Mehrbetrag steht in einem derart engen Zusammenhang mit den einzelnen der Bw. zustehenden Bezugsteilen, dass er steuerlich deren Schicksal teilt. Der unabhängige Finanzsenat verweist in diesem Zusammenhang auf das zur Beurteilung eines Mehrbetrages einer Abfertigung auf Grund einer Wertsicherungsvereinbarung ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 1983, 83/13/0083. Daraus folgt, dass die Verzugszinsen die im Zusammenhang mit den begünstigt als Kündigungsentschädigungen gemäß § 67 Abs. 8 lit b EStG 1988 zu steuernden Bezugsteilen (Kündigungsentschädigung und Sonderzahlung zur Kündigungsentschädigung sowie Urlaubersatzleistung) stehen, in derselben Weise wie diese Kündigungsentschädigungen zu besteuern sind (vgl. VwGH 25.1.1995, 94/13/0030).

In der Literatur wird diese Rechtsmeinung mit folgender Begründung geteilt: "Auch Verzugszinsen gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und teilen steuerliche das Schicksal des Arbeitsentgelts. Das entspricht dem Nominalwertprinzip, wonach auch solche Einkünfte steuerpflichtig iSd EStG sind, die sich ausschließlich auf geänderte Geldverhältnisse zurückführen lassen" (siehe Knörzer, "Verzugszinsen auf nachgezahlten Arbeitslohn", RdW 2001, 314).

Wenn die Bw. in der Berufung darauf verweist, die vorliegende Nachzahlung vom Juni 2005, von der nach Ansicht der Bw. ungerecht Lohnsteuer abgezogen worden sei, sei als sonstiges Einkommen zu verstehen und zu behandeln, welches als solches erst im Jahr 2006 bei der Arbeitnehmerveranlagung vom Finanzamt berücksichtigt werden dürfe, sind diese Ausführungen vor dem Hintergrund des festgestellten Sachverhaltes und der angeführten klaren gesetzlichen Regelungen nicht nachvollziehbar.

Der weiteren Ausführung der Bw. in ihrer Berufung, der vom ehemaligen Arbeitgeber der Bw. unter dem Titel Lohnsteuer einbehaltene Betrag könne keine Lohnsteuer sein, ist entgegenzuhalten, dass der ehemalige Arbeitgeber der Bw. gesetzlich verpflichtet war, über die Lohnzahlung im Juni 2005 einen Lohnzettel auszustellen und die angeführte Lohnsteuer einzubehalten.

Wenn die Bw. weiters ausführt, die Abrechnung der Firma S.. entspreche u.a. deswegen nicht dem Gerichtsurteil, da die Bw. im Juni 2005 bei der Firma S.. nicht angemeldet gewesen sei, der Auszahlungsbetrag vom gerichtlich festgelegten Betrag abweiche und weiters Verzugszinsen bei der Lohnberechnung berücksichtigt worden wären, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Der ehemalige Arbeitgeber hat aufgrund der oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen über Lohnzahlungen eine Abrechnung zu erstellen und die berechnete Lohnsteuer einzubehalten. Dies unabhängig davon, ob die Bw. im Juni 2005 bei ihrem ehemaligen Arbeitgeber gemeldet oder beschäftigt war. Der ehemalige Arbeitgeber hatte den der Bw. mit Gerichtsurteil zuerkannten Betrag daher nur in der um die Abzüge verminderten Höhe auszusahlen. Es entspricht auch – wie oben ausgeführt – der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, dass aufgrund des engen Zusammenhangs mit den einzelnen dem Beschwerdeführer zustehenden Bezugssteilen, die Verzugszinsen steuerlich deren Schicksal teilen.

Auch kann der Hinweis der Bw. darauf, dass sie im Juni 2005 bei einem anderen Arbeitgeber vollzeitbeschäftigt gewesen sei und daher die Abrechnung für diesen Monat für sie eindeutig nachteilig sei, die Berufung deshalb nicht zum Erfolg führen, da für die Ermittlung der Steuer alle Bezüge, die einer steuerpflichtigen Person in einem Kalenderjahr zugeflossen sind, heranzuziehen sind. Dass eine Nachzahlung für einen vorangegangenen Lohnzahlungszeitraum in dem Jahr des Zuflusses zu einer Progressionserhöhung führt, steht einer Besteuerung nach dem Zuflussprinzip nicht entgegen.

Die Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag, die im Juni 2005 von der Firma S.. durchgeführte Abrechnung und Überweisung beträfen keine Lohn- oder Kündigungsentschädigungsauszahlung und sei daher keine Lohnsteuer einzubehalten gewesen, finden im vorliegenden Sachverhalt keine Deckung und können daher auch der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Februar 2007