

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftspr., Porzellangasse 51, 1090 Wien vom 5. September 2007 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des FA Wien 1/23 vom 03. August 2007 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine Lohnsteuerprüfung hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 statt.

Aus dem **Bericht** gemäß § 150 BAO vom 3.8.2007 und der diesem zugrundeliegenden Niederschrift sowie den der Behörde vorliegenden Unterlagen geht, das Jahr 2004 betreffend, u.a. die folgende Feststellung hervor.

Infolge der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem Geschäftsführer Gf. zum 31.8.2004 wurde diesem eine freiwillige Abfertigung ausbezahlt.

Hinsichtlich der Besteuerung dieser Abfertigung gem. § 67 Abs. 6 EStG 1988 sei laut Feststellung der Behörde eine Neuberechnung durchzuführen gewesen, da seitens der Bf. in die maßgebliche Bemessungsgrundlage, für die grundsätzlich nur die laufenden Bezüge der letzten 12 Monate heranzuziehen sind, auch Tantiemen iHv insgesamt Euro 65.000,00 einbezogen worden seien. Die Auszahlung sei in fünf Teilbeträgen (von April - August 2004) vereinbart gewesen und tatsächlich in vier Teilbeträgen erfolgt.

Die im Dienstvertrag vereinbarte, vom wirtschaftlichen Ergebnis des Geschäftsjahres, nach Jahresabschluß durch die Gesellschafterversammlung festgesetzte

Ermessenstantieme sei im Jahr 2003 als Einmalzahlung und auch bei den anderen Dienstnehmern in den Jahren 2003 bis 2006 in einem Monat ausbezahlt worden. Es werde diese Tantieme seitens der Behörde als Sonderzahlung angesehen. Die Tatsache, dass die Tantieme an den Geschäftsführer im Jahr 2004 in fünf Teilbeträgen ausbezahlt worden sei, werde als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten angesehen.

Die anderen Dienstnehmer erhielten weiterhin einmal jährlich eine Tantieme. Es sei nicht davon auszugehen, dass das Abrechnungs- oder Auszahlungssystem im Unternehmen geändert worden sei, sondern willkürlich im Jahr 2004 die für den Geschäftsführer steuerlich günstigste Form gewählt worden sei.

Der Neuberechnung des Monats August 2004 wurden folgende Daten zugrunde gelegt:

- Dienstzeit gesamt: 30 Jahre
- laufende Bezüge 9/2003 - 8/2004 : Euro 133.405,08 (ohne Tantieme 65.000)
- Jahresviertel: Euro 33.351,27
- Jahreszwölftel unter Berücksichtigung der gesetzl. Abfertigung: Euro 22.845,08
- gesamt: Euro 56.196,57
- freiwillige Abfertigung: Euro 132.827,00
- Lohnsteuernachforderung: Euro 33.717,49

Der **Haftungs- und Abgabenbescheid** für das Jahr 2004 wurde mit Datum **3. August 2007** erlassen und damit u.a. die Lohnsteuer iHv Euro 34.872,80 festgesetzt. Der darin enthaltene, aus der Feststellung betreffend die freiwillige Abfertigung resultierende, Betrag belief sich auf Euro 33.717,49.

Mit Schreiben vom **5. September 2007** wurde gegen den o.a. Bescheid rechtzeitig **Berufung** erhoben und beantragt die damit nachgeforderte Lohnsteuer iHv Euro 34.872,80 auf Euro 1.155,31 herabzusetzen.

Die festgesetzte und beeinspruchte Lohnsteuer resultiere aus der Besteuerung der freiwilligen Abfertigung gem. § 67 Abs. 6 EStG für den 2004 ausgeschiedenen Dienstnehmer Gf..

Der Ansicht der Behörde, dass Tantiemen nicht als Teil der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate berücksichtigt werden können, werde entgegen getreten.

Ob etwas als laufender oder sonstiger Bezug qualifiziert werde, lasse sich nicht aus der Bezeichnung der Bezugsbestandteile, sondern aus der tatsächlichen Auszahlung bestimmen. Herr Gf. habe im April 2004 mit den Gesellschaftern eine Vereinbarung über sein Ausscheiden, die einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses, zum 31. August 2004 getroffen. Dabei sei unter anderem auch festgelegt worden, dass er für das abgelaufene Jahr eine garantierte Mindesttantieme von Euro 65.000 erhält, die ihm bis zu seinem Ausscheiden monatlich akontiert werde.

Die Abrechnung der Tantieme sei in den Monaten April bis August erfolgt, wobei der Teilbetrag für April erst durch Rollung im Monat Mai abgerechnet und ausbezahlt worden sei. Die Gehaltsverrechnung sei an einen externen Dienstleister übertragen gewesen und habe dieser die Anweisung für die Tantiemenzahlung erst nach Fertigstellung der Abrechnung für April erhalten. Aus Kostengründen sei von einem neuen Abrechnungslauf abgesehen und der Teilbetrag für April im Mai berücksichtigt worden. In den Folgemonaten sei die Tantieme laufend abgerechnet und ausbezahlt worden.

Die Tantieme iHv Euro 65.000 stelle somit einen laufenden Bezug dar und sei bei der Ermittlung der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate zur Gänze zu berücksichtigen. Die Berechnung der Bf. sei somit richtig gewesen und sei nicht zu korrigieren.

Es werde daher die Herabsetzung der Lohnsteuer in diesem Punkt sowie des festgesetzten Säumniszuschlages auf Null beantragt.

Der Berufung waren das Gehaltskonto 2004 des Gf. sowie ein Berechnungsblatt (Gegenüberstellung der Lohnsteuerberechnung laut Bf. sowie laut Behörde) und die Vereinbarung über die "Einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem Geschäftsführer" beigelegt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2007**, zugestellt am 3.1.2008, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde führte u.a. dazu aus, dass bei der Abfertigungsberechnung gem. § 67 Abs. 6 EStG Sonderzahlungen, im gegebenen Fall Tantiemen, nicht einzubeziehen seien.

Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Tantiemenzahlung im Jahr 2004, also im Jahr der Abfertigungszahlung, im Gegensatz zu den Vorjahren, gesplittet worden sei.

Eine generelle Änderung bzw. Umstellung des Abrechnungssystems im Unternehmen betreffend Zahlungen von "Tantiemen" (von "Sonderzahlung" auf "Laufender Bezug") sei nicht erfolgt. Die Methode der Tantiemenabrechnung sei lediglich für den Geschäftsführer im Jahr der Abfertigungszahlung geändert worden.

Mit Schreiben vom **25. Jänner 2008** wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Es wurde darin ausgeführt, dass die unterlassene Qualifizierung der Tantieme als laufender Bezug, auch wenn sie akontiert worden sei, nicht als richtig erachtet werde.

Der Hinweis der Behörde, dass "eine generelle Änderung bzw. Umstellung des Abrechnungssystems im Unternehmen betreffend Zahlung von Tantiemen" nicht erfolgt sei, sondern dies lediglich für den Geschäftsführer im Jahr der Abfertigungszahlung geändert worden sei, ändere nichts an der Qualifikation der Zahlungen als laufender Bezug.

Wie schon im Zuge der GPLA-Prüfung dargelegt worden sei, sei es nicht unüblich, dass ein langjähriger Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Gesellschafter die Verjüngung der Führung anstreben, im Zuge einer einvernehmlichen Lösung des Dienstverhältnisses individuelle Zusagen erhalte (garantierte Mindesttantieme im Jahr des Ausscheidens und vorzeitige Auszahlung dieser Tantieme durch Monatsakonti), die andere Mitarbeiter nicht erhielten.

Das Rechtsmittel wurde einlangend am 25. November 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung der Bf. zu entscheiden.

Gemäß **§ 67 Abs. 1 EStG 1988** ist bestimmt: erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsgehalt, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%.

Im Sinne des **§ 67 Abs. 6 EStG 1988 - erster Satz** sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen) mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, 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 25 Jahre und darüber bis zur Höhe von 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern (**Abs. 6 zweiter Satz**).

Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Gemäß **§ 67 Abs. 10 EStG 1988** sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich bei der an den ausscheidenden Geschäftsführer im Jahr 2004 geleisteten freiwilligen Abfertigung iHv Euro 132.827,00 um sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt.

Strittig ist jedoch die Besteuerung dieses sonstigen Bezuges zur Gänze mit dem begünstigten Satz von 6% (nach Ansicht der Bf.) oder anteilig mit dem begünstigten Satz und, aufgrund der Überschreitung der Grenzen, dem Tarif (nach Ansicht der Behörde).

D.h. es stellt sich im Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen die Frage inwieweit es sich bei den an den Geschäftsführer im Jahr 2004 ausbezahlten Tantiemen um laufende Bezüge oder sonstige Bezüge handelt, da diese je nach ihrer Qualifikation bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Vergleichswerte zur Lohnsteuerberechnung der Abfertigung zu berücksichtigen sind oder nicht.

Die Anwendung des § 67 EStG 1988 setzt voraus, dass es sich um Arbeitslohn, also um Bezüge und Vorteile iSd § 25 EStG 1988 handelt. Der Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden.

Auch wenn weder der Begriff des laufenden noch des sonstigen Bezuges im EStG definiert ist, ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH folgende Charakterisierung. Laufende Bezüge setzen voraus, dass der Arbeitnehmer regelmäßig Bezüge für die üblichen Lohnzahlungszeiträume (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) erhält (VwGH 21.9.1983, 82/13/0094).

Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen. Sonstige Bezüge sind solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnanteile definiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss. Sonderzahlungen, wie etwa ein 13. oder 14. Monatsgehalt zählen somit nicht zu den laufenden Bezügen (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087). Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es somit darauf an, dass sich diese sowohl durch den Rechtstitel, auf den sich der Anspruch begründet, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Die Bf. bringt hier nun vor, dass die im Jahr 2004 iHv insgesamt Euro 65.000,00 ausbezahlten Tantiemen laufende Bezüge darstellten und somit in die gemäß § 67 Abs. 6 durchzuführenden Berechnungen des Jahresviertels und des Jahreszwölftes einzubeziehen seien.

Die Bf. begründet dies insbesondere mit dem in der Auflösungsvereinbarung vom April 2004 mit dem Geschäftsführer vereinbarten und in der Folge angewendeten Auszahlungsmodus für die Tantieme. Diese sei nicht in einem Gesamtbetrag sondern in Form von Aktontozahlungen in vereinbarten fünf Teilbeträgen, tatsächlich in vier Teilbeträgen, ausbezahlt worden. Auch wenn es sich hierbei um eine individuelle Zusage hinsichtlich des Auszahlungsmodus gegenüber dem ausscheidenden Geschäftsführer gehandelt habe und diese Auszahlungsform anderen Mitarbeitern nicht zugekommen sei, ändere dies nichts an der Qualifikation der Zahlungen als laufender Bezug.

Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass Auszahlungen von Tantiemen im Unternehmen der Bf. auch im Jahr 2003 und in den Folgejahren nicht nur an den Geschäftsführer, sondern auch an weitere Mitarbeiter geleistet wurden. Sämtliche dieser Auszahlungen wurden als Sonderzahlungen behandelt, erfolgten jeweils in einem Gesamtbetrag und wurden gem. § 67 Abs. 10 nach Tarif besteuert.

Nur hinsichtlich der Tantieme des Geschäftsführers wich die Bf. im Jahr 2004 von dieser Auszahlungsmodalität in Form einer Einmalzahlung ab und wurde aufgrund von Teilzahlungen von laufenden Bezügen ausgegangen.

Ein Tantiemenbetrag für das Jahr 2004 stand dem Geschäftsführer bereits laut Dienstvertrag grundsätzlich zu; abhängig vom wirtschaftlichen Ergebnis des vorhergegangenen Geschäftsjahres. Die Tantieme stellte daher einen von der Arbeitsleistung und den monatlichen Gehaltszahlungen unabhängigen Anspruch dar. Die Tantieme wurde zusätzlich, d.h. neben dem laufenden Gehalt, bezahlt und stand grundsätzlich in keinem Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses.

Mit der, lediglich mit "Im April 2004" datierten, Vereinbarung der Auflösung des Dienstverhältnisses des Geschäftsführers per 31. August 2004 wurde nunmehr zusätzlich festgelegt, dass die Tantieme in einer Mindesthöhe von Euro 65.000,00 garantiert wird. Der Betrag sollte bis zum Ausscheiden des Geschäftsführers monatlich akontiert werden. In den vorliegenden Ausdrucken des Lohnkontos für 2004 finden sich von April bis August 2004 unter "Tantieme" folgende Beträge angeführt: 4 x 13.300 und 1x 11.800. Tatsächlich ausbezahlt wurde die Tantieme, nach eigenen Angaben der Bf., schließlich in vier Teilbeträgen.

Nach Ansicht der Behörde ist die Tantieme des Jahres 2004 den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen, stellt jedoch keinen Lohnbezug für den üblichen, monatlichen Lohnzahlungszeitraum dar.

Die Tantieme war dem Geschäftsführer, wie auch schon im Jahr 2003, laut Dienstvertrag, als Sonderzahlung in Form eines Gesamtbetrages aufgrund des Vorjahresergebnisses zugesagt.

In den Lohnkonten des Jahres 2004 wurde sie nunmehr in den Monaten April bis August neben den monatlichen Gehaltsbestandteilen (wie Diäten und Sachbezüge) zusätzlich als "Tantieme" angeführt.

Infolge ihrer äußeren Merkmale als auf dem Vorjahresgewinn beruhende Sonderzahlung stellte die Tantieme einen sonstigen Bezug dar und war im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH auch in akontierter Form nicht als Gehaltsbezug für einen Lohnzahlungszeitraum (Monat) zu beurteilen.

Gegen die Beurteilung der akontierten Tantieme als laufender Gehaltsbezug spricht auch die Tatsache, dass ohne Weiteres auf die vereinbarte Auszahlungsform in fünf Teilbeträgen verzichtet wurde und die Auszahlung nur in vier Teilbeträgen erfolgte. Wäre tatsächlich ein für einen bestimmten Monat bestehender Gehaltsanspruch vorgelegen, hätte die Auszahlung wohl vereinbarungsgemäß im entsprechenden Monat erfolgen müssen. Die Aufteilung in betragsmäßig ungleiche Teilbeträge spricht ebenfalls nicht für die Qualifizierung als laufender Bezug.

Auch im Vorbringen der Bf., dass es sich bei der Akontierung um eine übliche individuelle Zusage an den langjährigen Geschäftsführer im Zusammenhang mit der Vereinbarung einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses gehandelt habe, wurde kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Auszahlungsform gesehen. Doch selbst wenn die Zusage der Verfügbarkeit über die Teilbeträge eine einvernehmliche Lösung gefördert hätte, führte die Akontierung in vier oder fünf Teilbeträgen nicht dazu, dass diese Teilbeträge ab April bzw. Mai 2004 als Monatslohn bzw. Erhöhung des üblichen Monatslohns und somit als regelmäßiger laufender Bezug zu qualifizieren waren.

Das Beharren der Bf. auf Qualifizierung der akontierten Beträge als laufender Bezug bekommt jedoch im Hinblick auf die steuerliche Auswirkung eine andere Qualität. Denn nur durch eine etwaige Qualifizierung der Zahlungen als laufender Bezug war eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate

zu erwirken und dadurch das Ausmaß der Steuerbegünstigung der Abfertigungszahlung erhöht worden. Nur durch diese Maßnahme konnte die freiwillige Abfertigung an den Geschäftsführer durch die Bf. in der gesamten Höhe begünstigt besteuert werden.

Da, wie oben ausgeführt, die Auszahlung der Tantieme in Teilbeträgen im Jahr 2004 jedoch nicht zur Qualifizierung der Beträge als laufende Bezüge führte, entsprach die dem angefochtenen Bescheid, im Hinblick auf die Bemessung der Lohnsteuer des Jahres 2004 aus der Abfertigungszahlung an den scheidenden Geschäftsführer, zugrunde gelegte Berechnung der Rechtslage.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 29. Jänner 2015