

GZ. RV/0667-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 10. Februar 1998 des Bw. gegen den Bescheid vom 30. Jänner 1998 des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 wie folgt 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 Bw. war in den Streitjahren Arbeitnehmer einer juristischen Person, welche Theater betreibt. Mit Antrag vom 30. September 1996 begehrte er vom Finanzamt die Rückzahlung von Lohnsteuer (§ 240 Abs. 3 BAO) für die Streitjahre mit der Begründung, dass die gemäß § 9 Z. 6 des Kollektivvertrages bezahlten Urlaubsentgelte einen sonstigen Bezug iSd § 67

Abs. 1 EStG 1988 darstellten und vom Arbeitgeber zu Unrecht nach Tarif versteuert worden wären.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 1998 wies das Finanzamt den Antrag ab. Das Urlaubsentgelt (Durchschnitt der Überstunden der letzten zwölf Monate) stelle "einen normalen laufenden Bezug dar, auch wenn die Auszahlung gesammelt nur einmal im Jahr erfolge".

Dagegen berief der Bw. Da vor dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH) unter der Zl. 97/13/0148 eine Beschwerde zu einem Fall mit gleich gelagertem Sachverhalt anhängig war, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Bescheid vom 25. März 1998, GZ. RV/0170-08/01/98, ausgesetzt (§ 281 BAO).

Mit Erkenntnis vom 30. April 2003, Zl. 97/13/0148, hat der VwGH über die Beschwerde entschieden, weshalb das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen war.

Über die Berufung wurde erwogen:

In seinem Erkenntnis vom 30. April 2003, Zl. 97/13/0148, das – wie zuvor ausgeführt – zu einem Beschwerdefall mit gleich gelagerten Sachverhalt erging, führt der VwGH wörtlich aus:

"In der Beschwerde wird vorgebracht, strittig sei die Frage, ob die gemäß § 9 Z 6 des Kollektivvertrages bezahlten Urlaubsentgelte einen sonstigen Bezug iSd 67 Abs. 1 EStG 1988 darstellen.

Erhält ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so ermäßigt sich nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 die Lohnsteuer für diese sonstigen Bezüge.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn sie sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2001, 98/15/0121). Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. das Erkenntnis vom 27. September 2000, 2000/14/0087) solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch ‚Lohnteile‘ charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss.

Nach § 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Vereinheitlichung des Urlaubsrechtes und die Einführung einer Pflegefreistellung, BGBl. Nr. 390/1976, (Urlaubsgesetz) behält der Arbeitnehmer während des Urlaubes den Anspruch auf das Entgelt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen dieses Paragraphen. Das für die Urlaubsdauer zu zahlende regelmäßige Entgelt nach § 6 Abs. 3 leg. cit. ist jenes Entgelt, das dem Arbeitnehmer gebührt hätte, wenn der Urlaub nicht

angetreten worden wäre. § 6 Abs. 5 leg. cit. räumt ein, dass durch Kollektivvertrag iSd § 18 des Arbeitsverfassungsgesetzes geregelt werden könne, welche Leistungen des Arbeitgebers als Urlaubsentgelt anzusehen sind. Die Berechnungsart für die Höhe des Urlaubsentgeltes kann durch Kollektivvertrag abweichend von Abs. 3 und 4 geregelt werden. Das Urlaubsentgelt ist nach § 6 Abs. 6 leg. cit. bei Antritt des Urlaubes für die ganze Urlaubsdauer im Voraus zu zahlen.

Der oben erwähnte, mit dem Dienstgeber des Beschwerdeführers geschlossene und für den Beschwerdeführer unstrittig anzuwendende Kollektivvertrag bestimmt in seinem § 9 Z 4, dass die Monatsentlohnung mangels anderer Betriebsvereinbarungen am Letzten des Kalendermonats auszuzahlen ist. Nach § 9 Z 6 des Kollektivvertrages wird für die Bemessung des Urlaubsentgeltes auf der Grundlage des gesetzlichen Urlaubsanspruches in Entsprechung der Bestimmungen des Urlaubsgesetzes das an den Dienstnehmer auszubezahlende Urlaubsentgelt (regelmäßiges Entgelt, Überstunden und Zulagendurchschnittsentgelt) wie folgt errechnet:

- a) das vom Dienstnehmer im Zeitraum vom 1. Dezember bis 30. Juni ins Verdienen gebrachte Überstundenentgelt;
- b) die vom Dienstnehmer im Zeitraum vom 1. Dezember bis 30. Juni ins Verdienen gebrachten Mehrleistungsvergütungen (Prämien und Zulagen) unter Nichtbeachtung folgender Vergütungen: Fahrgeld, Taxigeld und Fehlgeld.

Das Urlaubsentgelt ist unbedeutlich des tatsächlichen Urlaubsantrittes jeweils am 31. August eines jeden Kalenderjahres dem Dienstnehmer auszubezahlen.

Das Urlaubsentgelt ist nach näherer Anordnung des § 6 des Urlaubsgesetzes für den Lohnzahlungszeitraum oder Teile davon vom Arbeitgeber auszubezahlen, für welche(n) der Arbeitnehmer sonst keinen Anspruch auf Entlohnung hätte, weil er keine Leistung erbringt. Im Erkenntnis vom 25. Mai 1988, 87/13/0246, auf das sich die belangte Behörde zu Recht stützt, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass weder das Urlaubsentgelt zur Gänze noch Teile davon als sonstige Bezüge nach § 67 EStG 1972 angesehen werden können. Auch die bei der Berechnung des Urlaubsentgeltes berücksichtigte Vergütung für regelmäßig geleistete Überstunden gehört nicht zu den sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs. 1 EStG 1972. Der Gerichtshof sieht keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung bei Anwendung der insoweit inhaltsgleichen Bestimmung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zugehen.

Der Beschwerdeführer trägt vor, dass auf Grund der besonderen Lage der Theater im Sommer Überstunden infolge einer wesentlichen Änderung des Arbeitsanfalles nicht oder nur in geringerem Ausmaß zu leisten gewesen wären, weil sich in der spielfreien Zeit kein Bedarf an Überstunden der Arbeitnehmer ergäbe. Nach § 2 Abs. 2 des mit 1. März 1978 wirksamen Generalkollektivvertrages zwischen der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund seien vor dem Urlaubsantritt regelmäßig geleistete Überstunden bei der Urlaubsentgeltbemessung im bisherigen Ausmaß zu berücksichtigen, es sei denn, dass sie infolge einer wesentlichen Änderung des Arbeitsanfalles nicht oder nur in einem geringeren Ausmaß zu leisten gewesen wären. Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass er (offenbar nach § 6 Abs. 3 des Urlaubsgesetzes und) nach § 2 Abs. 2 des genannten Generalkollektivvertrages keinen Anspruch auf Berücksichtigung der Überstunden beim Urlaubsentgelt hätte, weil er eben nur jenes Entgelt zu bekommen hätte, das er verdient hätte, wenn er während der Zeit

des Urlaubs gearbeitet hätte. Dieses Vorbringen führt die Beschwerde nicht zum Erfolg.

Während das Grundgehalt des Beschwerdeführers auch während des Urlaubs weiter läuft, decken die unter dem Begriff des Urlaubsentgeltes im Sinne des erwähnten Kollektivvertrages genannten Beträge jene Einkommensteile ab, welche den über dem Grundgehalt liegenden Teilen der laufenden Bezüge außerhalb des Urlaubs in der spielfreien Zeit entsprechen. Damit trägt aber die in Rede stehende Kollektivvertragsbestimmung lediglich der besonderen Lage der Theater Rechnung. Indem das Urlaubsentgelt ähnlich wie bei einer von der tatsächlichen Leistung von Überstunden im Lohnzahlungszeitraum des Urlaubs unabhängigen "Überstundenpauschalierung" festgelegt wird, werden im Ergebnis die betroffenen Arbeitnehmer jenen Arbeitnehmern anderer Arbeitgeber gleichgestellt, welche bei einer durchschnittlich gleichmäßigen Verteilung der Überstunden bei freier Wahl ihres Urlaubs eine diesen Überstunden entsprechende Zahlung als Überstundenentgelt erhalten, während dies die Angestellten der Theater bei Urlauben in der spielfreien Zeit nicht könnten und somit schlechter gestellt wären.

Die in Rede stehenden, im Kollektivvertrag als Urlaubsentgelt bezeichneten Bezugsteile sollen daher einen Verdienstentgang verhindern, den der Arbeitnehmer wegen Verbrauchs seines Urlaubs in der spielfreien Zeit sonst hätte und den ein Arbeitnehmer eines anderen Arbeitgebers ohne die Sonderkonstellation einer spielfreien Zeit nicht in Kauf nehmen müsste.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, den Branchenkollektivverträgen sei eine nähere Regelung des Urlaubsbegriffes nicht möglich und den Kollektivvertragsparteien sei nicht zu unterstellen, dass sie ihre Befugnisse überschreiten, weshalb ungeachtet des Wortes "Urlaubsentgelt" eine vom Begriff des Urlaubsentgeltes verschiedene einmalige "Gratifikation" zugesprochen werde. Es kann dahin gestellt bleiben, ob in der in Rede stehenden Regelung des § 9 Z 6 des Kollektivvertrages eine nach § 6 Abs. 5 des Urlaubsgesetzes den Generalkollektivverträgen vorbehaltene Regelung getroffen wird, welche Leistungen des Arbeitgebers als Urlaubsentgelt anzusehen sind, oder ob (lediglich) die Berechnungsart für die Höhe des Urlaubsentgeltes abweichend von § 6 Abs. 3 und 4 geregelt wird. Eine für den Arbeitnehmer günstigere Regelung durch Branchenkollektivverträge ist auf Grund des Günstigkeitsgrundsatzes zulässig (vgl. Kuderna, Urlaubsgesetz 2, Rz 16 zu § 6).

Soweit der Beschwerdeführer auf eine "unglückliche Formulierung" im Kollektivvertrag hinweist, welche tatsächlich kein Urlaubsentgelt, sondern einen vom Urlaubsentgelt verschiedenen Zuschuss betreffe, ist ihm entgegen zu halten, dass es auf die Bezeichnung der Bezahlung nicht ankommt und auch ein als "Urlaubszuschuss" bezeichnetes Einkommen als laufender Bezug angesehen werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 1975, 679/75, VwSIg 4.915/F).

Der Beschwerdeführer weist - wie auch "bereits in der Berufung" - darauf hin, dass der im Kollektivvertrag vereinbarte Auszahlungstermin mit 31. August "sowohl von der Auszahlung des Urlaubsgeldes (wird Ende Mai mit dem Mailohn ausbezahlt) als auch vom tatsächlichen Urlaubsantritt unterschiedlich" sei. Dabei verwechselt der Beschwerdeführer offensichtlich den von ihm als "Urlaubsgeld" bezeichneten, Ende Mai ausbezahlt 13. Bezug mit dem in Rede stehenden, Ende August ausbezahlt Urlaubsentgelt. Der vom Urlaubsantritt verschiedene Zeitpunkt der Auszahlung des Urlaubsentgeltes allein bewirkt noch nicht die Einreihung unter den Begriff des sonstigen Bezugs. An der Zuordnung der in Rede stehenden Zahlungen

zu den Lohnzahlungszeiträumen oder Teilen davon, in welche der Urlaub des Beschwerdeführers fällt, ändert ein tatsächlicher Auszahlungszeitpunkt nichts.

Da sich somit die in Rede stehende Bestimmung des § 9 Z 6 des Kollektivvertrages als Regelung eines tatsächlichen Urlaubsentgeltes darstellt, kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie die strittigen Zahlungen an den Beschwerdeführer als laufenden Bezug gesehen hat.

Die Beschwerde erweist sich sohin insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."

Im Hinblick darauf, dass der dem zitierten VwGH – Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt ident mit dem der vorliegenden Berufung ist, war diese als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Kalenderjahre 1994 und 1995 ist darüber hinaus Folgendes auszuführen:

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 der Kalenderjahre 1991 bis 1995 im Beschwerdefall 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 Kalenderjahrs, 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 des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers 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 Erkenntnisse des VwGH vom 4. Juni

2003, 2002/13/0237, 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:

Für das Jahre 1994 wurde der Bw. rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt 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.

Für das Kalenderjahr 1995, für das keine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt worden ist, hätte der Bw. zufolge des dem Gesetz zu entnehmenden Vorranges des Veranlagungsverfahrens gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO in dem im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 240 Abs. 3 BAO durch Stellung eines Antrages im Sinne des § 41 Abs. 2 EStG 1988 einzuleitenden Veranlagungsverfahren jenen Sachverhalt geltend machen müssen, für den ihm angesichts der Durchführung eines – allenfalls von ihm zu beantragenden – Veranlagungsverfahrens ein Rückzahlungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nicht offen steht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 7. Juli 2003