



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Krebs & Dori Steuerberatung GmbH, 2130 Hüttendorf, Obere Landstraße 34, vom 18. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 24. April 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Lohnsteuer 2005 sowie gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Lohnsteuer 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer „gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben“ stellte der Prüfer fest, dass im Bereich der Lohnsteuer die nach dem Kollektivvertrag gebührenden Sonderzahlungen als laufender Bezug ausbezahlt wurden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den nunmehr angefochtenen Bescheid betreffend die Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Lohnsteuer sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Lohnsteuer. Begründend wird im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ausgeführt, dass die Sonderzahlungen (Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration) zu laufenden Bezügen werden und zusammen mit den anderen laufenden Bezügen nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern seien, wenn die Sonderzahlungen in monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt werden würden. Die lohnsteuerlichen Begünstigungen (Freibetrag von € 620,-- und 6% innerhalb des Jahressechstels) würden verloren gehen.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.2.2004, 2001/08/0004, verwiesen, in dem festgestellt worden sei, dass Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration auch bei monatlicher Auszahlung ihren Charakter als Sonderzahlungen nicht verlieren würden. Weiters habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27.9.2000, 2000/14/0087, ausgeführt, dass das Wesen der sonstigen Bezüge durch Lohnanteile charakterisiert sei, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlen würde, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein müsse. Aus den dem Finanzamt vorgelegten Lohnkonten sei ersichtlich, dass die äußeren Merkmale zur Möglichkeit der Abgrenzung zwischen Lohn und (Vorauszahlung für die) Sonderzahlungen vorliegen würden. Mit den Dienstnehmern sei schriftlich vereinbart worden, dass die lt. Kollektivvertrag zweimal im Jahr zur Abrechnung gelangenden Sonderzahlungen durch den Dienstgeber monatlich vorausbezahlt werden würden. Auch auf den monatlichen Abrechnungen seien die Vorauszahlungen für die Sonderzahlungen gesondert ausgewiesen, um die Abgrenzung zwischen laufendem Bezug und Vorauszahlung für den sonstigen Bezug darzustellen. Somit sei den Beschäftigten die Unterscheidung zwischen laufendem Bezug und Vorauszahlung für die Sonderzahlung bzw. abgerechneter Sonderzahlung nicht nur möglich, sondern auch bewusst gewesen.

Weiters richte sich die Berufung auch gegen die aus der Argumentation des Finanzamtes, wonach das Erkenntnis des VwGH vom 18.2.2004, 2001/08/0004, wohl auf die Ermittlung der Beitragsgrundlage für die Berechnung der Sozialversicherung, nicht jedoch auf Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage zutreffen würde, folgende Ungleichbehandlung der in Einem abgerechneten Bezüge: Einerseits würde im Zuge der Lohnverrechnung aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht das Anspruchs- und andererseits aus abgabenrechtlicher Sicht das Abrechnungsprinzip gelten. Dem könne nicht gefolgt werden, denn die Ermittlung der aus monatlich vorausbezahlten Sonderzahlungen resultierenden Beiträge und Abgaben würden in Summe zum selben betragsmäßigen Ergebnis führen, wie eine zweimal jährlich erfolgende Abrechnung und Auszahlung.

Die Berufungen wurden dem UFS durch das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Begriff des sonstigen Bezuges wird in § 67 Abs 1 EStG definiert:

"Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres

620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs 2 höchstens 2.000 Euro beträgt, der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs 3 bis 8 und Abs 10 nicht zu berücksichtigen".

Nach der Literatur (vgl Doralt, EStG Kommentar, § 67 Tz 4 ff und die dort zitierte Judikatur) liegen sonstige Bezüge nur vor, wenn die Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausgezahlt werden; eine weitere Definition enthält das Gesetz nicht. Bei der Abgrenzung des sonstigen Bezuges vom laufenden Bezug ist auf die Bindung zum Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Laufende Bezüge sind Bezüge, die für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume (idR Monat) flüssig gemacht werden. Zu den laufenden Bezügen gehören nicht nur der Höhe nach fixe Löhne, sondern auch laufend ausgezahlte leistungs- oder umsatzabhängige Beträge (zB Vertreterprovision). Sonstige Bezüge sind dagegen solche Lohnteile, die zwar aufgrund eines Dienstverhältnisses (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem § 25 und 47 EStG) und vom selben Arbeitgeber, aufgrund des selben Dienstverhältnisses wie der laufende Lohn, aber neben dem bzw. zusätzlich zum laufenden Lohn gezahlt werden; ihnen haftet daher das Merkmal der Außerordentlichkeit an (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148, 19.3.1997, 95/13/0070, 21.9.1983, 82/13/0094, 5.12.1962, 869/61).

Weitere Kennzeichen sonstiger Bezüge sind außerdem:

- Die Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR 1 Monat) gezahlt werden;
- es müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden (Fellner in Hofstätter/Reichel, § 67 Abs 1 und 2, Tz 2.2);
- es muss eine vertragliche Vereinbarung bestehen (Leistung aufgrund eines Rechtstitels);
- die tatsächliche Auszahlung muss sich von den laufenden Bezügen unterscheiden (30.4.2003, 97/13/0148);.

Ein sonstiger Bezug muss zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt werden; dies muss aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein (30.4.2003, 97/13/0148). Auch wenn die Berufungswerberin vermeint, aus den vorgelegten Lohnkonten sei ersichtlich, dass die äußeren Merkmale zur Möglichkeit der Abgrenzung zwischen Lohn und (Vorauszahlung für die) Sonderzahlungen vorliegen würden, weiters mit den Dienstnehmern eine schriftliche Vereinbarung über die monatliche Auszahlung der kollektivvertraglich zustehenden Sonderzahlungen bestehen würde und auf den monatlichen Abrechnungen die Vorauszahlungen für die Sonderzahlungen gesondert ausgewiesen wurden, sind der 13. und 14. Monatsbezug als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern, wenn zB der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt wird (vgl VwGH vom 9.3.1979, 3394/78 und vom 30.9.1980, 2525/80).

Eine gleichmäßige Aufteilung eines sonstigen Bezuges auf zwölf Zahlungen im Jahr ist daher für die Behandlung als sonstiger Bezug iS des § 67 schädlich; nicht schädlich ist dagegen die Aufteilung auf vier Auszahlungen, also dreimonatige Auszahlungen, wie insbesondere die Aufteilung bei den sonstigen Bezügen von Beamten; eine scharfe Trennlinie existiert nicht, sie richtet sich vielmehr nach der durch die Lohn- und Gehaltsstruktur zum Ausdruck gebrachten Verkehrsauffassung (VwGH vom 11.6.1963, 397/62).

Wird das Weihnachts- und Urlaubsgeld monatlich zusammen mit dem laufenden Bezug ausbezahlt, so ist dieser Zahlungsmodus für die Qualifikation als sonstige Bezüge auch dann schädlich, wenn der jeweilige Kollektivvertrag eine einmalige Auszahlung vorsieht (14.12.1993, 91/14/0038, 9.3.1979, 3394/78). Es kommt demnach nicht darauf an, wie oft eine Vergütung zusteht, sondern wie oft sie ausbezahlt wird (12.3.1963, 808/62, zu Vergütungen für Dienstbefindungen).

Eine rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbetrages in laufende und sonstige Bezüge, ist mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen keine ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge (19.11.1969, 1157/68).

Das von der Berufungswerberin zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18.2.2004, 2001/08/0004, betrifft, wie das Finanzamt bereits festgestellt hat (vgl. die schriftliche Auskunftserteilung des Finanzamtes vom 19.2.2007) das ASVG, in welchem, wie die Berufungswerberin selbst in der Berufung dargelegt hat, im Zuge der Lohnverrechnung aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht das Anspruchsprinzip, im Vergleich zum Abrechnungsprinzip aus abgabenrechtlicher Sicht, gilt. Dies ist eine Auswirkung der geltenden Gesetzeslage, welche, auch wenn sie, wie in der Berufung angedeutet, gegen ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht der Berufungswerberin verstoßen sollte, vom UFS wie auch vom Finanzamt uneingeschränkt zu beachten ist.

Der UFS vertritt daher angesichts der eindeutigen oben zitierten Literatur und Judikatur die Ansicht, dass das Finanzamt zu Recht die monatlich ausbezahlten Sonderzahlungen als laufende Bezüge dem Lohnsteuertarif für laufende Bezüge unterworfen hat. Die Festsetzung der Säumniszuschläge ist eine Folge der Festsetzung der Lohnsteuer.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2010