

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Plan Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 23. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 16. Oktober 2000 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

| Abgabenart | Zeitraum | Betrag in Schilling | Betrag in Euro |
|------------|-------------|---------------------|----------------|
| Lohnsteuer | 1996 – 1999 | 92.499,15 | 6.722,18 |

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1996 bis 1999 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass an den ehemaligen Geschäftsführer R im Jahr 1997 eine Abfertigung in Höhe von 12 Monatsentgelte ausbezahlt wurde, die zur Gänze als gesetzliche Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert wurde. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass dem Geschäftsführer auf Grund der bei der Firma verbrachten Dienstzeit (1.1.1986 bis 4.7.1997) nach Angestelltengesetz nur eine gesetzliche Abfertigung von 4 Monatsentgelten zustand und die darüber hinaus gezahlte Abfertigung als vertragliche entsprechend den Vorschriften des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern sei. Die

Lohnsteuernachforderung, die der Prüfer auf Grund dieser Feststellung errechnete, betrug 97.002,40 ATS.

Diese Feststellungen wurden auf Grund folgender Unterlagen sowie folgendem Sachverhalt getroffen:

Mit Geschäftsführungsvertrag vom 10.12.1985 wurde R mit Wirkung vom 1.1.1986 zum Geschäftsführer der Berufungswerberin bestellt. Zur Entlohnung wurde im Vertrag festgehalten, dass R hiefür den Bruttomonatsbezug eines Vertragsbediensteten der Stadt z, Entlohnungsgruppe a, Dienstklasse VIII, Entlohnungsstufe 6, erhalte, dazu die Zulagen, wie sie einem Vertragsbediensteten der Stadt z der genannten Einstufung gebühren würden. Auszahlungsmodalitäten, Vorrückungen, Reisekostenentschädigungen, Urlaubsbemessung etc. wurden entsprechend den jeweils geltenden Regelungen für Vertragsbedienstete der allgemeinen Verwaltung der Dienstklasse VIII vereinbart. Für die Auflösung des Dienstverhältnisses wurde seitens der Gesellschaft die Zahlung einer Zusatzpension in Höhe des Differenzbetrages von der jeweils anfallenden Sozialversicherungspension auf den fiktiven Ruhegenuss, der einem Beamten der Stadt z der gleichen Einstufung zustehen würde, zugesagt. Als Stichtag für die Bemessung des fiktiven Ruhegenusses wurde einvernehmlich der 1.7.1962 festgelegt. Zum Anspruch auf Abfertigung wurde festgehalten, dass sich dieser nach den diesbezüglichen Bestimmungen der Vertragsbedienstetenordnung der Stadt z richte, wobei als Stichtag ebenfalls der 1.7.1962 gelten sollte. Schließlich wurde im Vertrag auch festgehalten, dass in allen hier nicht besonders geregelten Angelegenheiten oder in Zweifelsfragen die Bestimmungen des Angestelltengesetzes, BGBl. Nr. 292/21, in der jeweils geltenden Fassung gelten sollten.

Mit Juli 1997 legte R die Geschäftsführerfunktion krankheitsbedingt zurück. Dabei wurde bezüglich der Frage der Abfertigungsbemessung zwischen R und der Berufungswerberin strittig, ob die Monatsbezüge, die der Abfertigungsberechnung zugrunde zu legen wären, nach der Vertragsbedienstetenordnung der Stadt z oder nach dem Angestelltengesetz zu berechnen wären, da letzteres den Monatsbezug inklusive anteiliger Sonderzahlungen bemesse, die Vertragsbedienstetenordnung hingegen nur vom laufenden Bezug als Monatsbezug ausgehe. Zu dieser strittigen Frage erging mit 17.10.1997 ein Gutachten von Univ.Prof J, in dem sinngemäß Folgendes festgestellt wurde:

Zunächst erfolgte eine Klarstellung des allgemeinen Entgeltsbegriffes aus arbeitsrechtlicher Sicht. Danach seien unter Entgelt sämtliche Leistungen des Arbeitgebers zu verstehen, die dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft gewährt werden. Im Zweifel sei das Entgelt in diesem umfassenden Sinn zu sehen. Bedient man sich in verschiedenen Zusammenhängen eines engeren Entgeltbegriffes, müsse dies hinreichend klar und deutlich

sein und es bestehe diese Möglichkeit nur dann, wenn dem nicht höherrangige zwingende Normen entgegenstehen. Ausgehend von diesen allgemeinen Erläuterungen wurde im Gutachten weiters festgestellt, dass das Angestelltengesetz mit dem Begriff Monatsentgelt den umfassenden Entgeltbegriff des Arbeitsrechtes verwende, das Vertragsbedienstetengesetz des Bundes jedoch nach der Rechtssprechung des OGH mit dem Begriff Monatsentgelt nur den Hauptbezug ohne Zulagen und Sonderzahlungen meine. Diese Auslegung könne jedoch nicht auf jede dem Vertragsbedienstetengesetz des Bundes nachgebildete landesgesetzliche Regelung ausgedehnt werden und es müsse jede gesondert beurteilt werden. Bezuglich der Vertragsbedienstetenordnung der Stadt z kommt das Gutachten schließlich zu dem Schluss, dass hier der Begriff des Monatsentgeltes ebenfalls im Sinn des umfassenden Entgeltbegriffes des Arbeitsrechtes zu verstehen sei, sodass letztlich der Abfertigungsbemessung im gegenständlichen Fall jedenfalls das Monatsentgelt einschließlich der Sonderzahlungen zugrunde zu legen wäre. Nach dem Geschäftsführervertrag komme die Vertragsbedienstetenordnung zur Anwendung. Doch selbst wenn diese anders auszulegen wäre, ändere sich für den Geschäftsführer nichts, da dann das Angestelltengesetz zum Tragen komme, wonach die Rechte eines Angestellten durch den Dienstvertrag weder aufgehoben noch beschränkt werden können, sodass der Mindestanspruch an Abfertigung nach Angestelltengesetz nicht unterschritten werden könne.

Entsprechend dieser Feststellungen wurde eine Abfertigung in Höhe von 12 Monatsentgelten unter Einbeziehung der Sonderzahlungen ausbezahlt. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung vertrat der steuerliche Vertreter der Berufungsverberin in einer Eingabe die Ansicht, dass für den Geschäftsführer jedenfalls der Kollektivvertrag gelten müsse. Nach dem hier anwendbaren Kollektivvertrag werde die Abfertigung in Abhängigkeit von einer ununterbrochenen Dauer des Dienstverhältnisses geregelt, wobei die vom Unternehmen für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche angerechneten Vordienstzeiten berücksichtigt werden. Die tatsächlich erfolgten Abfertigungszahlungen fänden in der kollektivvertraglichen Regelung Deckung.

Das Finanzamt schloss sich hingegen der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an, dass die Abfertigung als vertragliche zu versteuern sei, und forderte mittels Haftungs- und Abgabenbescheid den bei der Prüfung errechneten Nachzahlungsbetrag neben der auf Grund sonstiger Feststellungen neuberechneten Lohnsteuer nach.

In der gegen den Bescheid eingebrochenen Berufung wurde beantragt, den Bescheid insoweit abzuändern, dass keine Lohnsteuernachzahlung für die Abfertigung von R vorgeschrieben werde. Begründet wurde dies sinngemäß folgendermaßen: R sei bis 31.12.1985 bei der xx GesmbH und bei der yy beschäftigt gewesen. Der ab 1.1.1986 geltende Geschäftsführervertrag sehe vor, dass sich der Abfertigungsanspruch nach der

Vertragsbedienstetenordnung der Stadt z richte, und sehe ebenso eine Anrechnung der seit 1.7.1962 zurückgelegten Dienstzeiten vor. Nach § 67 Abs. 3 EStG sei unter Abfertigung eine einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die unter anderem auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder auf Grund eines Kollektivvertrages zu leisten ist. Der Kollektivvertrag für Flughafenangestellte sei auch auf den Geschäftsführer anwendbar. Begründet wurde dies durch in der Folge zitierte einschlägige Vorschriften des Arbeitsverfassungsgesetzes und ein Erkenntniss des VwGH zur Anwendbarkeit von Kollektivverträgen für Geschäftsführer. Auch der Kollektivvertrag selbst enthalte keine explizite Ausnahme für Geschäftsführer. Das im vorliegenden Fall eingeholte Gutachten von J habe sich nur mit der Bemessungsgrundlage und nicht mit der Anzahl der heranzuziehenden Monatsbezüge auseinandergesetzt., die bei der Prüfung erfolgte Heranziehung des Vervielfachungsfaktors der Monatsentgelte nach Angestelltengesetz könne aus dem Gutachten nicht abgeleitet werden. Machen arbeitsrechtliche Normen vom Günstigkeitsprinzip Gebrauch, dann seien kollektivvertragliche Abfertigungsbestimmungen den gesetzlichen gleichzuhalten. Der Kollektivvertrag für Flughafenangestellte sehe gegenüber der gesetzlichen Regelung eine zweifache Begünstigung vor. Einerseits sei der Vervielfachungsfaktor für das Monatsentgelt - abhängig von der ununterbrochenen Dauer des Dienstverhältnisses – höher als bei der gesetzlichen Regelung, andererseits würden auch jene Vordienstzeiten, deren Anrechnung auf arbeitsrechtliche Ansprüche vertraglich vereinbart wurde, zu kollektivvertraglichen Dienstzeiten erklärt. Damit stünde dem ausgeschiedenen Geschäftsführer wegen seiner angerechneten Vordienstzeiten ein Abfertigungsanspruch von 20 Monatsentgelten zu. Die tatsächlichen Abfertigungszahlungen fänden daher in der kollektivvertraglichen Berechnung Deckung.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung im Wesentlichen folgendermaßen: Dem Geschäftsführer stehe dem Grunde nach wohl eine Abfertigung nach Kollektivvertrag zu. Diese betrage im vorliegenden Fall auf Grund der reinen Dienstzeit bei der Berufungswerberin jedoch nur 8 Monatsentgelte. Nach Kollektivvertrag bestimme sich die Höhe der Abfertigung nach der ununterbrochenen Dauer des Dienstverhältnisses einschließlich der für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche angerechneten Vordienstzeiten. Im Dienstvertrag finde sich ein Hinweis auf den Stichtag 1.7.1962 lediglich für die Bemessung des fiktiven Ruhegenusses und der Abfertigung, sonst finde man keinen Hinweis auf irgendwelche arbeitsrechtlich anzuerkennenden Jahre. Die Vordienstzeiten seien daher nicht für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche anerkannt worden. Die ausbezahlte Abfertigung finde daher auch in der kollektivvertraglichen Abfertigung keine Deckung.

Im Vorlageantrag wurde zunächst auf die bisherigen Ausführungen in der Berufungsschrift verwiesen und ergänzend ausgeführt: In der Berufungsvorentscheidung werde nunmehr entgegen der Feststellungen bei der Lohnsteuerprüfung davon ausgegangen, dass für den Geschäftsführer dem Grunde nach eine Abfertigung nach Kollektivvertrag zustehe. Die für die kollektivvertragliche Abfertigung maßgebliche Dauer beziehe jedoch auch die vom Unternehmen für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche angerechneten Vordienstzeiten mit ein. Es sei nicht richtig, dass die Vordienstzeitenanrechnung nur für den Ruhegenuss und die Abfertigung erfolgt sei. Auch für den Urlaub und die Jubiläumsgeldzahlungen seien die Vordienstzeiten de facto angerechnet worden. Aber selbst dann, wenn man diese Vordienstzeiten nicht berücksichtigen wollte, sei die vorgeschriebene Nachzahlung zu Unrecht erfolgt. Der Geschäftsführer habe nämlich auch gegenüber dem Finanzamt Vordienstzeiten bei der xx. vom 1.2.1970 bis 31.12.1985 nachgewiesen. Die Behörde habe aber nicht geprüft, ob sich im Hinblick auf die nachgewiesenen Vordienstzeiten unter Anwendung des § 67 Abs. 6 2. Satz eine zur Gänze begünstigte Besteuerung der Abfertigung ergebe.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde der Kollektivvertrag für Angestellte der öffentlichen Flughäfen Österreichs vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnis abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund - gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen),

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.

Die Regelungen des § 67 leg.cit sehen somit unterschiedliche Begünstigungen für die Besteuerung von Abfertigungen vor, je nach dem, ob sie auf Grund einer der in Absatz 3 aufgezählten Vorschriften bezahlt werden oder freiwillig. Freiwillig sind Abfertigungen, die auf Betriebsvereinbarungen oder Einzelverträgen beruhen, darunter fallen auch Abfertigungen, die gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehene Höhe übersteigen.

Die im vorliegenden Fall strittige Abfertigung wurde auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung bezahlt. Der Dienstvertrag, mit dem das Geschäftsführungsverhältnis begründet wurde, sieht vor, dass sich der Abfertigungsanspruch nach den Bestimmungen der Vertragsbedienstetenordnung der Stadt Z richtet und nach dem Stichtag 1.7.1962 bemessen wird. Die Abfertigungszahlung von 12 Monatsentgelten, die auf diese Weise errechnet wurde, ist damit auf eine vertragliche Abmachung zurückzuführen.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 und der diesbezüglichen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die dort vorgenommene Aufzählung der rechtlichen Grundlagen für eine Abfertigung eine taxative. Insoweit die an einen Arbeitnehmer auszahlte Abfertigung in einer der dort angeführten Rechtsgrundlagen Deckung findet, kann sie nach dieser Gesetzesstelle begünstigt besteuert werden, ein übersteigender Teil wäre jedenfalls nach den Regeln des § 67 Abs. 6 leg.cit. als freiwillige Abfertigung zu versteuern.

Richtig ist, dass nach dem Angestelltengesetz dem Geschäftsführer nur eine Abfertigung von 4 Monatsgehältern zugestanden wäre. Das Angestelltengesetz berechnet den Anspruch auf Abfertigung nur nach Maßgabe der beim selben Arbeitgeber zurückgelegten Dienstjahre, Vordienstzeiten bei anderen Arbeitgebern sind in die für die Abfertigung maßgebende Dienstzeit nicht einzuberechnen. Eine günstigere Regelung enthält jedoch der Kollektivvertrag. Im Unternehmen der Berufungswerberin kommt der Kollektivvertrag für die Angestellten der öffentlichen Flughäfen Österreichs zur Anwendung. Nach Artikel I Z 3 gilt der Kollektivvertrag für alle bei diesen Unternehmen beschäftigten Angestellten und Bürolehrlinge. Die für die Abfertigung maßgebliche Regelung lautet:

Artikel IX, Z 1: Die Abfertigung beträgt bei einer ununterbrochenen Dauer des Dienstverhältnisses, einschließlich der vom Unternehmen für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche angerechneten Vordienstzeiten, von mindestens 3 Jahren – 2 Monatsentgelte, von mindestens 5 Jahren – 5 Monatsentgelte, von mindestens 10 Jahren – 8 Monatsentgelte, von mindestens 15 Jahren – 12 Monatsentgelte, von mindestens 20 Jahren – 15 Monatsentgelte, von mindestens 25 Jahren – 18 Monatsentgelte, von mindestens 30 Jahren – 20 Monatsentgelte.

Auch der Geschäftsführer war auf Grund des Dienstvertrages, der mit ihm abgeschlossen wurde, Arbeitnehmer der Berufungswerberin und unterlag als solcher dem Angestelltengesetz und auch dem Kollektivvertrag, da Artikel I Z 3 des Kollektivvertrages (persönlicher Geltungsbereich) keine Ausnahme für Geschäftsführer vorsieht. Wie auch das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung festgestellt hat, stand ihm daher dem Grunde nach eine Abfertigung nach Kollektivvertrag zu.

Die oben zitierte Regelung des Kollektivvertrages bemisst jedoch die Höhe der Abfertigung nicht nur nach der Dauer des Dienstverhältnisses beim selben Arbeitgeber, sondern bezieht die für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche angerechneten Vordienstzeiten mit ein. Der Einwand im Vorlageantrag, dass die Anrechnung der Vordienstzeiten im gegenständlichen Fall für alle arbeitsrechtlichen Ansprüche gelten sollte, ist berechtigt. Für Ruhegenuss und Abfertigung erfolgte die Vordienstzeitenanrechnung ausdrücklich durch Angabe des Stichtages, jedoch ist sie schlüssig auch für die anderen arbeitsrechtlichen Ansprüche daraus abzuleiten, dass der Geschäftsführer bereits mit Beginn seines Dienstverhältnisses bei der Berufungswerberin hinsichtlich Entlohnung einem Vertragsbediensteten der Stadt z in der Dienstklasse VIII Entlohnungsstufe 6 gleichgestellt wurde, sämtliche anderen Ansprüche (Reisekostenentschädigung, Urlaub etc.) entsprechend dieser Dienstklasse festgelegt wurden und bei einer Vereinbarung, dass die Regelungen hinsichtlich Dienststellenleiterbiennien auch in diesem Fall gelten sollten, die nächste Vorrückung bereits am 1.7.1986 (ein halbes Jahr nach Beginn des Dienstverhältnisses) erfolgen sollte.

Die kollektivvertragliche Regelung sieht eine Abfertigung in Höhe von 12 Monatsentgelten bereits nach einer Dauer des Dienstverhältnisses von 15 Jahren vor, ab einer Dauer von 20 Jahren stehen bereits 15 Monatsentgelte und mehr zu. Unabhängig davon, ob die Vordienstzeitenanrechnung in allen Bereichen bis zum Stichtag 1.7.1962 zurückgeht oder allenfalls nur das davorliegende Dienstverhältnis bei der xx. von 1970 bis 1985 angerechnet wurde, findet die ausbezahlte Abfertigung jedenfalls in der kollektivvertraglich zustehenden Abfertigung Deckung. Eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 war daher möglich.

Die Lohnsteuernachforderung im Haftungs- und Abgabenbescheid konnte daher um die Nachforderung in Höhe von 97.002,40 ATS, die vom Prüfer für die Abfertigungsbesteuerung errechnet wurde, gekürzt werden. Die verbleibende Lohnsteuernachforderung betrifft nur die unter Tz. 2 des Prüfungsberichtes getroffenen Feststellungen, die unbestritten geblieben sind. Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.