



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 8. September 2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2000 des Finanzamtes Wien 1/23 vom 3. Juli 2006 im Beisein der Schriftführerin Holub nach der am 9. Juni 2011 in Wien durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2000 bis 2004 kam es hinsichtlich des Jahres 2000 zu folgender, nunmehr streitgegenständlicher Feststellung:

„Die Schnittberechnung für Urlaubs- und Feiertagsentgelt wurde im Monat Juni zur Auszahlung gebracht. Diese Zahlung ist als laufender Bezug zu versteuern. Im Jahr 2000 wurde dieses Entgelt als sonstiger Bezug gem. § 67/1 ESTG mit 6% versteuert. Die Nachversteuerung erfolgt gem. § 86 ESTG mit einem errechneten Durchschnittsteuersatz von 30% unter Berücksichtigung der bereits bezahlten Lohnsteuer. Die Schnittberechnung für Urlaubs- und Feiertagsentgelt wurde im Monat Mai zur Auszahlung gebracht. Diese Zahlung ist als laufender Bezug zu versteuern.“

Weiters kam es zu Feststellungen betr. die Berechnung der Lohnsteuer, die durch die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 31.10.2006 zweifelsfrei geklärt wurden und daher in diesem Verfahren nicht weiter streitgegenständlich sind.

Aus der gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung ergibt sich zur Sache folgendes:

Die Lohnsteuer Nachverrechnung für das Jahr 2000 betrifft die in den KV festgehaltene sogenannte „Einmalzahlung“, welche das im Urlaubsgeld enthaltene Überstundenentgelt umfasst. Mit dieser Einmalzahlung werden auch die laut General-KV gebührenden dem Feiertagsentgelt zuzurechnenden Überstundenentgelte pauschal abgegolten. ...

Diese Zahlung sollte nach Ansicht der Bw weiterhin als sonstiger Bezug iSd § 67 EStG behandelt werden.

In der teilweise stattgebenden BVE, die auf die Vorbringen der Bw genau eingeht, wurde der nunmehr strittige Berufungspunkt (Besteuerung der Einmalzahlung als sonstiger Bezug) mit der Begründung abgewiesen, dass laut Kollektivvertrag auch Überstundenpauschalien sowie Leistungen von Überstunden, die auf Grund der Arbeitszeiteinteilung zu erbringen gewesen wären, wenn der Urlaub nicht angetreten worden wäre, als Bestandteil des laufenden Entgelts gelten.

Dem ausführlich begründeten Vorlageantrag sind folgende Überlegungen zu entnehmen:

Strittig sind die in das Urlaubsentgelt bzw. Feiertagsentgelt einzurechnende Überstundenentgelte, die im Mai des Folgejahres in einer Summe ausbezahlt werden. Letztmalig im Jahr 2000 wurde die Einmalzahlung als sonstiger Bezug iSd § 67 Abs 1 EStG behandelt. In den Folgejahren wurden diese Zahlungen zufolge des Erkenntnisses des VwGH vom 30.4.2003, 97/13/0148 als laufender Bezug lt. Tarif versteuert.

Aus folgenden Gründen liege allerdings ein sonstiger Bezug gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG vor:

- Durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung würden sich die strittigen Zahlungen deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden:
- Die Zahlungen seien wie nach dem Jahresumsatz bemessene Provisionen zu versteuern (Hinweis auf VwGH 1429/56) Anders als im vom VwGH unter Zahl 87/13/0246 behandelten Fall wurden die Überstunden nicht auf 12 Monate verteilt, sondern geblockt ausgezahlt. Das Erkenntnis sei daher nicht einschlägig. Vom Erkenntnis 97/08/0521 habe die Bw im Berufungszeitpunkt keine Kenntnis gehabt. Der zugrunde liegende Fall unterscheide sich aber auch vom Berufungsfall, weil im Berufungsfall die „Regelmäßigkeit“ erst später beurteilt werden könne.
- Allein deswegen, weil es sich um monatlich zuordenbare Aufwendungen handelt, sei eine Zuordnung zu sonstigen Bezügen nicht ausgeschlossen (vgl VwGH 95/13/0070).
- Nachdem die Einmalzahlung nicht für einen bestimmten regelmäßigen Lohnzahlungszeitraum erfolge, könne auch von einer Bindung an den Lohnzahlungszeitraum nicht ausgegangen werden (Hinweis auf VfGH B 646/78).

Für den Fall, dass der UFS dieser Ansicht nicht folgen sollte, beantragte die Bw die Steuerfreiheit eines Fünftels entsprechend der Bestimmung der § 67 Abs 8 lit c EStG. Nach Ansicht der Bw erfolgte mit der strittigen Einmalzahlung aus folgenden Gründen eine Nachzahlung für abgelaufene Jahre:

- Die Einmalzahlungen würden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Nachzahlungen darstellen, weil die der Berechnung zugrunde liegenden Überstunden in dem jeweils vorangegangenen Jahr geleistet wurden.
- Es sei auch zu keiner willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes gekommen.
- Der arbeitsrechtliche Anspruch betreffe - wie im Fall des VwGH-Erkenntnisses 97/08/1521 - eine Nachzahlung.
- Für den Fall, dass ein Dienstverhältnis vor Mai endet, wird die Auffassung vertreten, es müsse zu keiner Zahlung kommen. Exemplarisch wird auf einen (außerhalb des Berufungszeitraumes liegenden) Fall verwiesen.

In der am 26. Mai 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung erläutern beide Parteien ausführlich ihre Standpunkte.

Auf Befragung durch die Referentin wurde ergänzend ausgeführt:

- Nunmehr werde von der Bw die Auffassung vertreten, dass Dienstnehmern, die das Unternehmen verlassen, im Folgejahr sehr wohl eine Auszahlung gebührt.
- Die kollektivvertragliche Regelung betreffend regelmäßig geleistete Überstunden dient der Entlastung der Lohnverrechnung: Nicht für jeden Urlaubstag bzw. Feiertag muss ein aliquoter Anteil von „regelmäßig geleisteten Überstunden“ ermittelt werden, sondern nur einmal jährlich. Herr Steuerberater weist diesbezüglich nochmals darauf hin, dass dies eine gerechte und sachlich gerechtfertigte Maßnahme ist, die zum Vorteil der Dienstnehmer gereicht.

Herr Steuerberater gibt überdies zu bedenken, dass es auch andere Fälle gäbe, in denen ein an sich laufender Bezug zu einem sonstigen Bezug werde (vgl. beispielsweise VwGH zu Provisionsspitzen).

Über die Berufung wurde erwogen:

In den Tagen bzw. Wochen des Erholungsurlaubes gebührt den Arbeitern laut Kollektivvertrag K (im folgenden KV) neben dem anteiligen Monatsentgelt auch eine anteilige Entlohnung der durchschnittlich geleisteten Überstunden. Unter Punkt E Ziffer 8 des KV ist festgehalten, dass

auch Überstundenpauschalien sowie Leistungen von Überstunden, die auf Grund der Arbeitszeiteinteilung zu erbringen gewesen wären, wenn der Urlaub nicht angetreten worden wäre, Bestandteil des regelmäßigen Entgelts sind. Eine regelmäßige Überstunde liegt dann vor, wenn während eines Kalenderjahres (Beobachtungszeitraum) in mindestens sieben Monaten Überstunden geleistet wurden. Zur Abgeltung dieses Anspruches gewährt der Dienstgeber eine Einmalzahlung, die für jeden Urlaubstag, auf den der Dienstnehmer Anspruch hatte, 0,38% des im Beobachtungszeitraum zugeflossenen Entgelts für einzeln verrechnete Überstunden beträgt. Laut Ziffer 11 des KV ist die Einmalzahlung „jeweils mit dem Entstehen des Urlaubsanspruches folgenden Kalenderjahres flüssig zu machen“ und bei Antritt des Urlaubes für die ganze Urlaubsdauer im Voraus zu zahlen. Auch den Angestellten gebührt laut § 7 Z 8 KollV eine solche Einmalzahlung, die jeweils mit der Urlaubsremuneration des dem Entstehen des Urlaubsanspruches folgenden Kalenderjahres auszubezahlen ist.

Dieser Entgeltsbestandteil soll im Ergebnis die laufende Entlohnung während Zeiten des Erholungsurlaubes um die ansonsten bezogenen Überstundenzuschläge erhöhen. Es handelt sich dabei nicht um das als "Urlaubsgeld" bezeichnete 13. Monatsgehalt, sondern um die Lohnfortzahlung während des Urlaubes. Die Besonderheit dabei ist die Auszahlung über eine Einmalzahlung an Stelle der ansonsten fortlaufenden Entlohnung.

Zur Beurteilung als sonstiger Bezug:

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 die Lohnsteuer für diese sonstigen Bezüge.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG liegen 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. beispielsweise VwGH 27. 6. 2001, 98/15/0121) bzw. wenn der Arbeitgeber diese neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (z.B. VwGH 27. 9. 2000, 2000/14/0087).

Im Berufungsfall ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der betr. Kollektivverträge, dass die Zahlungen als „laufendes Entgelt“ anzusehen sind. Abgegolten wird die Entlohnung, die Mitarbeitern während der arbeitsfreien Zeit gebührt. Dass die Berechnung aufwendig ist und daher aus Vereinfachung nur einmal im Jahr vorgenommen wird, ändert nichts daran. Von einem zusätzlich zum Lohn bezahlten Betrag kann damit nicht gesprochen werden.

Die im Vorlageantrag zitierten Erkenntnisse des VwGH sind nicht geeignet, diese Beurteilung zu erschüttern: Soweit sie das Sozialversicherungsrecht betreffen, ist eine Anwendung auf das

Einkommensteuerrecht nicht ohne Abstriche möglich. Aber auch im zitierten Erkenntnis vom 19.3.1997, 95/13/0070 fordert der VwGH für die Zuordnung von Arbeitslohn zu sonstigen Bezügen iSd § 67 der EStG, dass sich diese Bezüge durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (unter Hinweis auf die Entscheidungen 82/13/0090; 86/14/0027; 91/14/0038 und 90/14/0184). Gerade diese kollektivvertragliche Festsetzung als laufender Bezug schließt eine andere Beurteilung allein aufgrund des Auszahlungszeitpunktes aus. Die von der Bw gezogene Analogie zu Provisionsspitzen (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0097) verkennt, dass in diesem Fall „dem leistungs- und erfolgsunabhängigen Mindestprovisionsanspruch nach Punkt VI. des Vertrages der erfolgsgebundene Anspruch aus Punkt VII. des Vertrages gegenüber steht“, sich also der Anspruch auf unterschiedliche Fälle bezieht.

Zum Eventu-Antrag:

Lohn- bzw. Gehaltsnachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre sind gem. § 67 Abs 8 lit c EStG im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen wobei 1/5 davon steuerfrei zu belassen ist. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um die Zahlung von Arbeitslohn, der bei einem normalen Lauf der Dinge bereits in einem früheren Lohnzahlungszeitraum hätte ausbezahlt werden sollen, wobei die rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers gestanden sind, unterblieben ist (Lenneis in Jakom 2010, § 67 Tz 31 unter Verweis auf VwGH 20.9.2001, 98/15/0085).

Gleich wie im Fall von Jahresboni, bei denen eine Auszahlung aufgrund der Vereinbarung erst nach Ablauf des Beobachtungsjahres erfolgt, ist auch der Zeitpunkt der Auszahlung der strittigen Einmalzahlung in den jeweiligen Kollektivverträgen festgelegt. Solcherart entspricht es dem exakten Vollzug der kollektivvertraglichen Vereinbarung, dass die Einmalzahlung im Jahr nach Ablauf des bezughabenden Jahres ausbezahlt wird. Eine Zahlung, die nicht erst nach dem von vornherein vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt gezahlt wird, ist nicht als Nachzahlung bzw. nachträgliche Zahlung im Sinn des § 67 Abs. 8 lit. a EStG anzusehen (VwGH 22.1.2004, 98/14/0009 zu Jahresboni). Dass sich die Höhe der Einmalzahlung aufgrund von im Vorjahr gelegenen Umständen berechnet, spielt dabei keine Rolle.

Die strittige Einmalzahlung stellt damit weder einen sonstigen Bezug iSd § 67 Abs 1 EStG noch eine Entgeltnachzahlung iSd § 67 Abs 8 lit c EStG dar. Den übrigen Berufungsvorbringen konnte der UFS (wie das Finanzamt) folgen.

Der Berufung war daher im Ausmaß der Berufungsentscheidung teilweise statt zu geben.

Graz, am 21. Juni 2011