



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y AG, Adresse, vertreten durch Ernst&Young Wirtschaftsprüfungs - und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD - Tower, vom 18. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 16. Juli 2004 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgebebeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) fand eine GPLA - Prüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 statt. Aus der Niederschrift über die am 15. Juli 2004 abgeholtene Schlussbesprechung geht hervor, dass der Bw. ein Bericht gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) über das Ergebnis der Außenprüfung samt Beilagen und Berechnungsblätter ausgefolgt worden sind. In dem Bericht wurde vom Prüfungsorgan ua. zu den Punkten Austrittsbezüge und Aktienrückkauf Dr. HK Folgendes festgehalten:

Austrittsbezüge:

Dr. HK war seit 29. Jänner 1990 als Vorstand der Bw. im Handelsregister eingetragen. Am 31. August 2002 beendete er anlässlich seines Pensionsantrittes das Dienstverhältnis. Da Vorstandsmitglieder nicht dem Angestelltengesetz unterliegen, können Abfertigungszahlungen nicht als gesetzliche Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 behandelt werden. Bei den gewährten Austrittsbezügen kann es sich somit nur um eine freiwillige Abfertigungszahlung handeln, die nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu behandeln ist. Der wesentliche Unterschied zur gesetzlichen Abfertigung besteht darin, dass für die Berechnung einer freiwilligen Abfertigung lediglich die laufenden Bezüge als Bemessung herangezogen werden und die sonstigen Bezüge (Urlaubszuschuß, Weihnachtsremuneration und insbesondere die Jahrestantieme) aus der Berechnung auszuscheiden sind.

Vom Prüfungsorgan wurde der Abfertigungsanspruch mit 15/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate (3/12 nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 erster Satz und 12/12 nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zweiter Satz) ermittelt. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt berechnet:

Laufende Bezüge 09/2001 bis 12/2001 € 35.232,28

Laufende Bezüge 01/2002 bis 08/2002 € 71.065,86

Sachbezug PKW € 3.060,00

Bemessungsgrundlage € 109.354,14

Davon 15/12 € 136.697,68

Da laut Lohnkonto die Abfertigung in Höhe von € 1.598.434,70 mit dem begünstigtem Steuersatz von 6% versteuert worden ist, wurde der Abfertigungsüberhang in Höhe von € 1.461.737,03 gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 letzter Satz zum laufenden Monatsbezug hinzugerechnet und es erfolgte eine Tarifversteuerung. Die Lohnsteuernachforderung wurde vom Prüfungsorgan mit € 643.164,29 ermittelt.

Aktienrückkauf:

Dr. HK schied mit 31. Juli 2002 infolge Pensionsantrittes aus dem Unternehmen aus. Vereinbarungsgemäß kaufte der Arbeitgeber zu diesem Zeitpunkt die Firmenaktien zurück. Der Herrn Dr. HK daraus erwachsende Ertrag stellt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, welcher vom Unternehmen zum Teil unter Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 fälschlich mit 6% versteuert wurde. Da jedoch die Begünstigung gemäß dieser Bestimmung bereits durch die gleichzeitig ausbezahlte Abfertigung zur Gänze verbraucht wurde, ist dieser Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemeinsam mit dem laufenden Bezug des Austrittsmonates zu

versteuern und unterliegt somit einer Steuerprogression von 50%. Die bereits entrichtete Lohnsteuer in Höhe von 6% wird bei der Neuberechnung berücksichtigt. Die Nachforderung an Lohnsteuer aus Aktienrückkauf ermittelte das Prüfungsorgan mit € 205.262,76.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen des Prüfungsorgans angeschlossen und mit Haftungs – und Abgabenbescheid vom 16. Juli 2004 für das Kalenderjahr 2002 die Nachforderungsbeträge an Lohnsteuer (€ 902.737,83), den Dienstgeberbeitrag (€ 6.884,46), den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 719,05) und einen Säumniszuschlag von € 18.054,76 festgesetzt.

Gegen den Bescheid hat der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen folgendes ausgeführt:

Dr. HK sei seit 1. September 1967 im Unternehmen beschäftigt gewesen. Im Rahmen der Endabrechnung per 31. August 2002 sei eine Abfertigung in Höhe von € 1.598.434,70 als gesetzliche Abfertigung ausbezahlt und mit dem begünstigten Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert worden. Da Dr. HK jedoch seit 29. Jänner 1990 Mitglied des Vorstandes gewesen sei, kann es sich hiebei nur um eine freiwillige Abfertigung handeln. Als Anspruch der freiwilligen Abfertigung seien 15/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate gegeben. Als laufende Bezüge der letzten 12 Monate seien das laufende Gehalt bzw. Zulagen, laufende Sachbezüge, laufend ausbezahlte Überstundenpauschalien sowie sonstige laufende Bezüge anzusehen. Als sonstiger laufender Bezug sei jedenfalls auch die laufende Auszahlung der Tantiemen zu werten. Die Tantiemen seien in monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt worden. Die laufenden Tantiemenzahlungen hätten somit den Charakter von laufenden Bezügen und seien somit in die Berechnungsgrundlage für die begünstigte Besteuerung der freiwilligen Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 einzubeziehen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 14. Dezember 1993, ZI. 91/14/0038 werde festgehalten, dass sich sonstige Bezüge sowohl hinsichtlich des Rechtstitels als auch hinsichtlich der tatsächlichen Auszahlung deutlich von laufenden Bezügen unterscheiden. Würden als Sonderzahlung ausbezahlte jährliche Tantiemen nach Umwandlung des Auszahlungs – und Abrechnungsmodus in monatlichen Teilbeträgen laufend geleistet, liege insoweit auch ein laufender Bezug vor. Sofern ein entsprechender Rechtstitel vorliege, beständen gegen die laufende Auszahlung von Tantiemen keine Bedenken und es würde sich auch nicht um einen Gestaltungsmisbrauch handeln.

Die Berechnungsgrundlage für die freiwillige Abfertigung wurde vom steuerlichen Vertreter wie Folgt vorgenommen:

Laufende Bezüge 09/2001 bis 12/2001 € 35.232,28

Laufende Bezüge 01/2002 bis 08/2002 € 1.391.065,86

Sachbezug PKW € 3.060,00

Bemessungsgrundlage € 1.429.358,14

Davon 15/12 € 1.786.697,70

Weiters wurde angeführt, dass die im Juni 2002 erfolgte Ausgleichszahlung betreffend der Tantiemen 2001 in Höhe von € 163.628,35 sowie die Prämienakontozahlungen 2002, welche im Juli 2002 und August 2002 ausbezahlt worden seien, als Sonderzahlungen gewertet und nicht als laufender Bezug berücksichtigt worden seien. Des Weiteren wurde vom steuerlichen Vertreter die Lohnsteuernachforderung dargestellt und mit € 176.737,82 ermittelt.

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Außerdem wurde eine Stellungnahme des Prüfungsorgans zur Berufung übermittelt. In diesem Schreiben wird ua. ausgeführt, dass die Jahrestantiemen aus nachangeführten Gründen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien:

Die Jahrestantiemen seien bei Dr. HK in den Vorjahren, gleich wie bei allen übrigen Tantiemenbeziehern, immer als Sonderzahlung behandelt worden (Kopie der Jahreslohnkonten 1999 bis 2001 und Ausdruck der Jahreslohnzettel 1994 bis 2001).

Auch im Jahr 2002 sei die Jahrestantieme bei allen übrigen betroffenen Dienstnehmern als Sonderzahlung abgerechnet worden (Kopie der Lohnkonten).

Von der langjährigen Gepflogenheit, die Jahrestantieme als Sonderzahlung zu versteuern, werde lediglich bei Dr. HK und dies auch nur im Austrittsjahr abgewichen.

Es wurde vom Prüfungsorgan darauf hingewiesen, dass der steuerbegünstigte Abfertigungsanspruch durch diese Vorgangsweise auf mehr als das 13 - fache angehoben worden sei. Eine ziffernmäßige Aufstellung der laufenden Bezüge wurde vom Prüfungsorgan auf Grund der Lohnzettel der Kalenderjahre 1994 bis 2001 ermittelt.

Im Zuge des vom Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde der steuerliche Vertreter der Bw. ersucht, die Anstellungs – bzw. Vorstandsverträge des Dr. HK und die dazu eventuell erfolgten Änderungsverträge, sowie die Vereinbarungen betreffend der Zuerkennung von Tantiemen und deren Auszahlungsmodalitäten nachzureichen.

Mit Schreiben vom 12. April 2009, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 15. Mai 2009, wurde ein Dienstvertrag vom 30. Juni 1967, ein Vertrag über die Ertragsbeteiligung vom 30. Juni 1967, ein Abänderungsvertrag zur Ertragsbeteiligung vom 9. Februar 1971, ein Prämienvertrag vom 12. Dezember 1975 und eine Änderung des Prämienvertrages vom 26. April 1977 sowie Ablichtungen der Lohnkonten für das Kalenderjahr 1989 und von 1994 bis 2002, vorgelegt.

Außerdem wurde im Schreiben ua. ausgeführt, dass ein Vorstandsvertrag mit Dr. HK nie abgeschlossen worden sei. Es sei lediglich ein mündlicher Vertrag geschlossen worden. Aus der schriftlichen Vereinbarung über die Ertragsbeteiligung gehe hervor, dass eine jährliche Ertragsbeteiligung in Höhe von 20% des Nettoertrages der Filiale K vereinbart worden sei, die Höhe aber im Zeitverlauf immer wieder abgesenkt worden sei. Eine schriftliche Vereinbarung darüber sei nicht getroffen worden. Es habe mündliche Zusagen gegeben und durch die wiederholte Durchführung der Akontierungen sei aufgrund der betrieblichen Übung ein arbeitsrechtlicher Anspruch entstanden. Da die Zahlungen monatlich erfolgt seien, liege ein laufender Bezug vor. Aus den beigelegten Lohnkonten sei ersichtlich, dass eine monatliche Akontierung der Erfolgsbeteiligung erfolgt sei. Die Akontierungszahlungen seien zur Verteilung des Liquiditätsbedarfs erfolgt. Die jährliche Erfolgsbeteiligung habe in der Lohnverrechnung in die Lohnarten Prämie (SZ), Pos. Prämie, Tantiemen und Zulage 12x aufgeteilt werden müssen, da es technisch nicht anders möglich gewesen sei. Das Abrechnungssystem habe es nicht erlaubt einen 6 Stelligen Betrag bei einer Lohnart zu überschreiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorhandenen und der nachgereichten Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Dr. HK ist per 1. September 1967 als Angestellter in das Unternehmen der Bw. eingetreten. Es wurde ihm laut Dienstvertrag vom 30. Juni 1967 die Leitung der Filiale der Bw. in K übertragen. Die Gehaltszahlung wurde vierzehnmal jährlich vereinbart. Weiters geht aus dem Vertrag hervor, dass als Grundlage das Angestelltengesetz in der jeweils gültigen Fassung gilt. Mit gleichem Datum wie der Dienstvertrag wurde ein Prämienvertrag (Ertragsbeteiligung), der für die Dauer des Dienstverhältnisses gilt, abgeschlossen. Aus diesem Vertrag (Ertragsbeteiligung) ist ersichtlich, dass Dr. HK aus dem Nettoertrag der Filiale K ab dem 1. Jänner 1968 eine Ertragsbeteiligung von 20% auszubezahlen ist und dass der Vertrag erlischt, wenn im Einvernehmen mit der Geschäftsleitung Dr. HK andere Aufgaben innerhalb des Unternehmens übernimmt. Außerdem enthält der Vertrag den Passus, dass mit der Unterschrift des Dr. HK, dieser ausdrücklich darauf verzichtet, die Prämie (Ertragsbeteiligung)

als Teil des Gehaltes für die Berechnung des gesetzlich vorgeschriebenen dreizehnten und vierzehnten Gehaltes oder bei eventueller Abfertigung geltend zu machen. In welcher Form und bis zu welchem Zeitpunkt die Ertragsbeteiligung auszubezahlen ist, dafür ist weder im Dienstvertrag noch in der Ertragsbeteiligung ein Punkt enthalten.

Im Kalenderjahr 1990 wurde die Bw. in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und Dr. HK zum Vorstand bestellt. Es wurde kein schriftlicher sondern ein mündlicher Vorstandsvertrag abgeschlossen. Inhalt des mündlichen Vertrages wurde vom steuerlichen Vertreter nicht bekannt gegeben. Aus den vorgelegten Ablichtungen der Lohnkonten des Kalenderjahres 1989 bzw. der Kalenderjahre 1994 bis 2002 geht hervor, dass sich die monatlichen Lohnzahlungen wie folgt zusammensetzen: Gehalt, Zulage und Überstundenpauschale. In den Monaten Juni wurde der Urlaubszuschuss und im November die Weihnachtsremuneration ausbezahlt. Außerdem sind am Lohnkonto für die Kalenderjahre 1989 und 1994 bis 1999 die Positionen Prämie (SZ), Prämie und Tantiemen und ab dem Kalenderjahr 2000 die Position Tantiemen angeführt.

Am Lohnkonto des Kalenderjahres 1989 ist im Juni die Höhe des Urlaubszuschusses, der Prämie und der Tantieme eingetragen. Auf den Lohnkonten der Kalenderjahren 1994 und 1995 sind in den Monaten Juli August, im Kalenderjahr 1996 in den Monaten April, Juli, August, September, im Kalenderjahr 1997 in den Monaten April, Mai, August, im Kalenderjahr 1998 in den Monaten Februar, April, Mai, Juni, im Kalenderjahr 1999 in den Monaten Jänner, Februar, März, April, Mai, Juni, Juli, bei den Positionen Prämien (SZ), Prämien, Tantiemen Beträge eingetragen. Ab dem Kalenderjahr 2000 ist auf den Lohnkonten nur mehr die Position Tantieme angeführt. Im Kalenderjahr 2000 sind in den Monaten Februar, März, April, Mai und im Kalenderjahr 2001 in den Monaten März, April, Mai, Juni Beträge eingetragen. Für das Kalenderjahr 2002 wurden ein Ausdruck des Lohnkontos vom 23. September 2002 und ein Ausdruck vom 24. Oktober 2002 vorgelegt. Der Ausdruck vom 23. September 2002 enthält bei den Positionen Tantiemen für die Monate Jänner bis August Eintragungen. Im Monat August ist auch die Position Abfertigung ges. mit einem Betrag von € 1.598.343,68 angegeben. Im Lohnkontenausdruck vom 24. Oktober wurde bei der Position Tantieme die Beträge für die Monate Jänner bis Mai gestrichen und der Betrag für Juni und August korrigiert. Die Beträge bei der Position Zulage (Jänner bis August) wurden von monatlich € 4.723,73 auf monatlich € 220.000,00 erhöht. Außerdem enthält das Lohnkonto zusätzlich die Position Abfertigung Freiw. mit einem Betrag von € 466.506,28.

Aus dem Lohnkonto für das Kalenderjahr 1989 geht zudem hervor, dass für den Überhang der Sonderzahlung (Prämie, Tantieme) die Lohnsteuer nach dem monatlichen Lohnsteuertarif einbehalten worden ist. Aus den Lohnkonten und aus den Lohnzetteln der Kalenderjahre 1994

bis 2001 ist zu entnehmen, dass sonstige Bezüge (Jahressechstelüberhang) nach Tarif versteuert worden sind. Der am Lohnkonto für das Kalenderjahr 2002 ausgewiesene Betrag für die Abfertigung ges. wurde laut dem Ausdruck vom 23. September 2002 mit dem begünstigten Steuersatz von 6% versteuert. Von den als Tantiemen angeführten Beträgen wurde die Lohnsteuer nach Tarif einbehalten.

Dem Lohnsteuerprüfungsakt ist weiters zu entnehmen, dass mit Schreiben vom 27. April 2000 die Höhe der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 1999, mit Schreiben vom 26. Juni 2001 die Höhe der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2000, mit Schreiben vom 24. Mai 2002 die Höhe der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2001 von der Bw. Dr. HK mitgeteilt worden ist. Die Auszahlung der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 1999 erfolgte laut Lohnkonto 2000 in Teilbeträgen in den Monaten Februar, März, April und Mai. Die Auszahlung der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2000 erfolgte laut Lohnkonto 2001 in Teilbeträgen in den Monaten Jänner, März, April, Mai und Juni. Die Auszahlung der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2001 erfolgte laut Lohnkonto 2002 in Teilbeträgen in den Monaten Jänner bis Juni.

Strittig ist im vorliegenden Fall, nach welcher gesetzlichen Bestimmung bzw. mit welchem Prozentsatz der am Lohnkonto als Abfertigung gesetzlich bezeichnete Betrag und in weiterer Folge der Aktienrückkauf zu versteuern sind und welche Bestandteile des Gehalts als laufender Bezug anzusehen sind. Der steuerliche Vertreter führt in der Berufung aus, dass, da Dr. HK Mitglied des Vorstandes der Bw. ist, es sich nur um eine freiwillige Abfertigung handeln kann. Es wird aber die Auffassung vertreten, dass die im Kalenderjahr 2002 monatlich ausbezahlten Tantiemen einen laufenden Bezug darstellen und daher in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höhe der Abfertigung miteinzubeziehen sind.

Das Finanzamt vertritt den Rechtspunkt, dass die Tantieme nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist, da die Tantieme einen sonstigen und keinen laufenden Bezug darstellt. Dies vor allem deswegen, weil die Tantieme bis zum Kalenderjahr 2001 immer als Sonderzahlung behandelt worden ist und auch bei anderen im Kalenderjahr 2002 betroffenen Dienstnehmern als Sonderzahlung behandelt wurde.

Rechtliche Würdigung:

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahrs 620 Euro übersteigen, 6% (§ 67 Abs. 1 erster Satz EStG 1988).

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen (§ 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988); Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von 25 Jahren bis zur Höhe von 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern (§ 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988), Abs. 2 ist nicht anzuwenden. 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 (§ 67 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Die Anwendung des § 67 EStG 1988 setzt voraus, dass es sich um Arbeitslohn, also um Bezüge und Vorteile im Sinne des § 25 EStG 1988 handelt. Der Arbeitslohn kann als laufender oder als sonstiger Bezug gezahlt werden. Der Begriff des sonstigen Bezuges ist ebensowenig wie der Begriff des laufenden Bezuges im EStG definiert. Als sonstige Bezüge können aber solche Bezüge bezeichnet werden, die ihrem Wesen nach nicht zum laufenden Arbeitslohn gehören, die also nicht regelmäßig und nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum geleistet werden. Kann ein Bezug dem laufenden Arbeitslohn nicht hinzugerechnet werden, so handelt es sich um einen sonstigen Bezug. Das Wesen des sonstigen Bezuges ist somit durch einen Lohnteil charakterisiert, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Bezug bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss (vgl. Kommentar zur Lohnsteuer Werner – Schuch, Abschn 10, Tz 1).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. September 2000, ZI. 2000/14/0087 unter Verweis auf das Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, ZI. 93/08/0239 ausgeführt, dass das Angestelltengesetz auf Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft keine Anwendung findet, weil diese nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Arbeitsrechtes zu qualifizieren sind. Aus dem Firmenbuchauszug geht hervor, dass Dr. HK zum Vorstandsmitglied der Bw. bestellt worden ist. Von der Bw. wird dies in der Berufung auch zugestanden. Damit ist aber feststehend, dass die von der Bw. geleistete Abfertigungszahlung nicht unter die Bestimmung des Angestelltengesetzes zu subsumieren ist. Der im August 2002 am Lohnkonto als gesetzliche Abfertigung ausgewiesene Betrag ist daher nicht auf eine der im § 67 Abs. 3 EStG 1988 genannten Rechtsgrundlagen zurückzuführen. Im vorliegenden Fall kann es sich bei der von der Bw. an Dr. HK geleisteten Abfertigungszahlung nur um eine freiwillige Abfertigung handeln, die auf einer individualvertraglichen Vereinbarung beruht. Freiwillige Abfertigungen sind gemäß § 67 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 iVm Abs. 1 mit dem begünstigten Lohnsteuersatz von 6% zu besteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge

der letzten 12 Monate nicht übersteigen. Dies gilt gemäß § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 – bei einer Dienstzeit von 25 Jahren – darüber hinaus für 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass zu überprüfen ist, welche Gehaltsbestandteile einen laufenden Bezug der letzten zwölf Monate darstellen.

Wie aus dem übermittelten Lohnkonto des Kalenderjahres 1989 – der Zeit vor der Vorstandsbestellung – hervorgeht hat Dr. HK von der Bw. monatliche Gehaltszahlungen bezogen. Das monatliche Bruttoentgelt setzt sich aus dem Gehalt und dem Überstundenpauschale zusammen. Die Ertragsbeteiligung, welche auf Grund des Vertrages vom 30. Juni 1967 an Dr. HK von der Bw. auszubezahlen ist, wurde im Kalenderjahr 1989 im Juni ausbezahlt. Daraus ergibt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Ertragsbeteiligung als sonstiger Bezug – da die Ertragsbeteiligung in diesem Kalenderjahr einmalig im Juni neben den laufenden Gehaltszahlungen ausbezahlt worden ist – darstellt.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Höhe des Gehalts ab dem Zeitpunkt der Bestellung von Dr. HK zum Vorstand der Bw. ist nicht abgeschlossen worden. Laut den Ausführungen in der Berufung gibt es nur mündliche Vereinbarungen. Aus den nachgereichten Lohnkonten der Kalenderjahre 1994 bis 2001 geht aber hervor, dass die bisher gewährten monatlichen Gehaltszahlungen erhöht worden sind. Als Bestandteile des monatlichen Bruttoentgeltes sind der Gehalt und das Überstundenpauschale angeführt. Ab dem Kalenderjahr 1995 wurde auch eine Zulage monatlich ausbezahlt. Auf welcher Rechtsgrundlage die Zuerkennung der Zulage basiert, kann nicht beurteilt werden, da schriftliche Vereinbarungen nicht vorliegen. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates sind diese monatlich ausbezahlten Gehaltsbestandteile (Gehalt, Überstundenpauschale, Zulage) als laufender Bezug anzusehen, da sie für den Lohnzahlungszeitraum Monat regelmäßig von der Bw. an Dr. HK ausbezahlt worden sind.

Wie aus den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, wurde die Höhe der Ertragsbeteiligung von der Bw. mit Schreiben (siehe zB. vom 27. April 2000) Dr. HK zur Kenntnis gebracht. Aus dem Schreiben geht hervor, dass sich die Ertragsbeteiligung immer auf das vorangegangene Kalenderjahr bezieht. In dem Schriftsatz ist die Höhe des Betrages angeführt und dass dieser Betrag zur Verfügung steht. Über die Auszahlungsmodalitäten enthält der Schriftsatz keine Vereinbarungen und es wurden von der Bw. auch keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt. Im Lohnsteuerprüfungsakt befindet sich ua. eine handschriftliche Darstellung der Tantiemenverrechnung des Kalenderjahres 1999 von der Bw. Aus dieser Darstellung geht die betragsmäßige Höhe der Tantieme (K) und einer anderen Beteiligung hervor und dass von der auszubezahlenden Summe Beträge für andere

Aufwendungen in Abzug gebracht worden sind. Der ermittelte Endbetrag wurde von der Bw. in vier Teilbeträge aufgeteilt und am Lohnkonto 2000 in den Monaten Februar, März, April und Mai unter der Position Tantieme angeführt. Die Abrechnung der Tantieme für das Kalenderjahr 2000 ist laut der im Lohnsteuerprüfungsakt befindlichen handschriftlichen Darstellung in gleicher Weise wie für das Kalenderjahr 1999 erfolgt. Am Lohnkonto 2001 sind unter der Position Tantieme die Teilbeträge in den Monaten Jänner, März, April, Mai und Juni angeführt. Im Austrittsjahr des Dr. HK ist die Mitteilung über die Höhe der Tantieme für das Kalenderjahr 2001 am 24. Mai 2002 erfolgt. Die Höhe der Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2001 ist somit erst zu diesem Zeitpunkt festgestanden. Die Bw. hat ab Jänner 2002 bis Juni 2002 Acontozahlungen für die Ertragsbeteiligung des Kalenderjahres 2001 geleistet.

Aus den vorgelegten Lohnkonten bis zum Kalenderjahr 2001 geht eindeutig hervor, dass die Tantiemenzahlungen von der Bw. als sonstiger und nicht als laufender Bezug behandelt worden sind. Dies ist auch aus den Lohnzetteln bis zum Kalenderjahr 2001 zu entnehmen, in denen die sonstigen Bezüge, welche nach Tarif versteuert worden sind (zB Lohnzettel 2001, sonstige Bezüge /Tarif S 15.918.712,00) in einer eigenen Spalte ausgewiesen sind.

Dass die Tantiemenzahlungen über Jahre hinweg monatlich ausbezahlt worden sind und daher einen laufenden Bezug darstellen, welcher auch als laufender Bezug von der Bw. steuerlich abgerechnet worden ist, wie der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt hat, steht in Widerspruch zu den vorgelegten Lohnkonten.

Die Ertragsbeteiligung ist im Kalenderjahr 2000 in vier und im Kalenderjahr 2001 in fünf Teilbeträgen – jeweils im ersten Halbjahr – ausbezahlt worden. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Ertragsbeteiligung nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (Monat) geleistet worden. Die Höhe der Ertragsbeteiligung war vom Jahresergebnis der Filiale K abhängig und erfolgte nach einem von der Bw. bestimmten Prozentsatz. Die Auszahlung der Ertragsbeteiligung erfolgte in den Jahren vor dem Pensionsantritt des Dr. HK nach dem Vorbringen der Bw. aus Liquiditätsgründen in mehreren Teilbeträgen zumeist im ersten Halbjahr des Kalenderjahrs. Die Ertragsbeteiligung wurde von der Bw. bis einschließlich dem Kalenderjahr 2001 - auch wenn die Ertragsbeteiligung in Teilbeträgen ausbezahlt worden ist – immer als Sonderzahlung und somit als sonstiger Bezug steuerlich abgerechnet.

Eine schriftliche Vereinbarung, dass sich die Auszahlungsmodalitäten der Ertragsbeteiligung im Kalenderjahr 2002 gegenüber den Vorjahren geändert hätten, wurde während des Verfahrens von der Bw. nicht vorgelegt. Die Bw. beschränkt ihr Vorbringen im Wesentlichen darauf, dass durch die Höhe der Ertragsbeteiligung und Auszahlung nur zu einem Termin, ein

Liquiditätsengpass entstehen hätte können. Um dies hintanzuhalten, seien im Austrittsjahr des Dr. HK monatliche Teilzahlungen erfolgt. Die Bw. vermeint, dass durch die monatlichen Teilacontozahlungen für den Zeitraum Jänner bis Juni 2002, die Ertragsbeteiligung zu einem laufenden Bezug wird, bringt aber in der Berufung gleichzeitig vor, dass die Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2002 im Juni und August 2002 als sonstiger Bezug abgerechnet worden ist und daher nicht zu den laufenden Bezügen zu zählen und auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höhe der Abfertigungszahlung miteinzubeziehen ist. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bringt die Bw. mit diesem Vorbringen zum Ausdruck, dass die Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2002 einen sonstigen Bezug darstellt. Nur die Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2001 – welche von Jänner bis Juni 2002 zur Auszahlung gelangte - stellt nach Meinung der Bw. einen sonstigen laufenden Bezug dar. Wie obenstehend dargelegt wurde, kennt das Steuerrecht entweder den Begriff des sonstigen oder des laufenden Bezuges. Die vom steuerlichen Vertreter verwendete Formulierung, dass die Ertragsbeteiligung einen sonstigen laufenden Bezug darstellt, lässt sich weder aus den gesetzlichen Bestimmungen noch aus Lehre und Rechtsprechung entnehmen. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist die Bezeichnung der Ertragsbeteiligung als sonstiger laufender Bezug gewählt worden um eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate zu erwirken und dadurch das Ausmaß der Steuerbegünstigung für die Abfertigungszahlung zu erhöhen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. September 2000, ZI. 2000/14/0087 zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgesprochen, dass zu den laufenden Bezügen der letzten zwölf Monate, Sonderzahlungen wie etwa der 13., 14. und 15. Monatsgehalt nicht zählen. Wie aus den jeweiligen Schreiben der Bw. an Dr. HK betreffend der Ertragsbeteiligung hervorgeht, wird die Ertragsbeteiligung für besondere Leistungen gewährt. Wann und in welcher Form die Ertragsbeteiligung von der Bw. an Dr. HK auszubezahlen ist, darüber enthält weder der Vertrag vom 30. Juni 1967 eine Vereinbarung, noch wurden von der Bw. während des Verfahrens Details bekannt gegeben. Laut den vorhandenen Lohnkonten erfolgte die Auszahlung durch die Bw. in den Anfangsjahren in einem Betrag, später in zwei bis vier bzw. fünf Teilbeträgen, immer zusätzlich zum laufenden monatlichen Gehalt. Die Ertragsbeteiligung wurde von der Bw. bis zum Kalenderjahr 2001 immer als Sonderzahlung, also als sonstiger Bezug steuerlich behandelt. Dies ist aus den übermittelten Lohnkonten bzw. aus den Lohnzetteln ersichtlich. Eine Vertragsänderung für die Zuerkennung der Ertragsbeteiligung des Kalenderjahres 2001 aus der ersichtlich gewesen wäre, dass die Ertragsbeteiligung ab dem Kalenderjahr 2002 zu einem Bestandteil des laufenden monatlichen Gehalts zählt, ist nicht vorgelegt worden. Auch wenn die Ertragsbeteiligung des Kalenderjahres 2001 - obwohl das

Schreiben über die Höhe erst am 24. Mai 2002 Dr. HK zur Kenntnis gebracht wurde - in Teilbeträgen ab Jänner 2002 ausbezahlt worden ist, wird die Ertragsbeteiligung nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu einem laufenden Bezug, sondern stellt, wie in den Vorjahren eine Sonderzahlung und somit einen sonstigen Bezug dar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. September 2000, Zl. 2000/14/0087 dargelegt hat, sind sonstige Bezüge 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 äußerer Merkmalen ersichtlich sein muss. Dies ist im gegenständlichen Berufungsfall gegeben. Die Auszahlung der Ertragsbeteiligung erfolgte laut den Lohnkonten zusätzlich zu den monatlichen Gehaltszahlungen, welche sich seit Jahren aus dem Gehalt, der Zulage und dem Überstundenpauschale zusammensetzen. Dieser monatliche Gehalt ist daher als laufender monatlicher Bezug anzusehen. Auch im Kalenderjahr 2002 sind am Lohnkonto (Ausdruck vom 23. September 2002) bei diesen Positionen Beträge eingetragen. Die Höhe der monatlich angeführten Beträge entsprechen den im Kalenderjahr 2001 (laut Lohnkonto) angegebenen monatlichen Gehaltsbestandteilen. Die Ertragsbeteiligung ist sowohl am Lohnkonto 2002 als auch am Lohnkonto 2001 bei der Position Tantiemen angeführt. Erst am Lohnkontenausdruck vom 24. Oktober 2002 erfolgte eine Erhöhung der bisher gewährten monatlichen Zulage von € 4.723,73 auf € 220.000,00. Aus welchen Gründen die Zulagenerhöhung gerade zu diesem Zeitpunkt erfolgt ist, darüber hat die Bw. keine Angaben gemacht bzw. keine Unterlagen vorgelegt. Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist der Grund für die Zulagenerhöhung darin zu erblicken, um eine Erhöhung der laufenden Bezüge zu erwirken, da die Zulage seit Jahren Bestandteil des monatlich ausbezahlten Gehalts war. Unterlagen betreffend Änderung der Auszahlungsmodalitäten bzw. vertragliche Änderungen der Ertragsbeteiligung im Austrittsjahr des Dr. HK wurden von der Bw. nicht vorgelegt. Die Ertragsbeteiligung für das Kalenderjahr 2001, welche im Austrittsjahr 2002 an Dr. HK zur Auszahlung gelangte, stellt daher wie in den Vorjahren einen sonstigen Bezug dar.

Sonderzahlungen sind, wie der VwGH im oben angeführten Erkenntnis ausgesprochen hat, nicht zu den laufenden Bezügen der letzten zwölf Monate zu zählen. Da die Ertragsbeteiligung 2001 nach den vorstehenden Ausführungen einen sonstigen Bezug, also eine Sonderzahlung darstellt, ist die Ertragsbeteiligung nicht zu den laufenden Bezügen der letzten zwölf Monate – September 2001 bis August 2002 - zu zählen. Die Ertragsbeteiligung war daher nicht in die Bemessung miteinzubeziehen.

Angemerkt wird, dass Dr. HK mit der Vertragsunterzeichnung über die Ertragsbeteiligung am 30. Juni 1967 ausdrücklich darauf verzichtet hat, dass die Ertragsbeteiligung als Teil des Gehalts für die Berechnung einer Abfertigung miteinbezogen wird.

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, wenn es im Austrittsjahr des Dr. HK die Acontozahlungen der Ertragsbeteiligung nicht in die Bemessungsgrundlage der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate miteinbezogen hat.

Der angefochtene Bescheid entspricht der Sach – und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 9. Juli 2009