



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Stahlstraße 14, vom 7. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 12. Februar 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt übernahm eine anlässlich einer Lohnsteuerprüfung vom Prüfer vorgenommene Berechnung einer dem Geschäftsführer der Berufungswerberin (Bw.) im Jahr 2005 ausbezahlten Abfertigung und zog die Bw. gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung und Zahlung für Lohnsteuer heran.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Die Berufung vom 7. März 2008 richte sich gegen die für die begünstigte Abfertigungsberechnung herangezogene Basis der laufenden Bezüge im letzten Jahr vor Ausscheiden des ehemaligen Geschäftsführers der Bw.

Der frühere Geschäftsführer sei mit 1. April 2005 in den Ruhestand getreten und habe anlässlich des Ausscheidens eine vertragliche Abfertigung (gesetzliche Abfertigung mit Anrechnung von Vordienstzeiten) erhalten. Für das letzte Geschäftsjahr 2004 unter der Verantwortung dieses Geschäftsführers sei auch eine Tantieme in Form eines Einmalbetrages ausbezahlt worden. Diese Tantieme sei entsprechend den gesetzlichen Regelungen den laufenden Bezügen hinzugerechnet und mit dem regulären Tarif versteuert worden.

Bei der Berechnung der maximal begünstigten Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 sei der laufende Bezug einschließlich der dem laufenden Bezug hinzugerechneten Tantieme als Basis herangezogen worden. Die ausbezahlte Abfertigung sei niedriger als der maximal begünstigte Betrag gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988, sodass die gesamte Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6 % versteuert worden sei.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung sei dieser Berechnungsmodus jedoch nicht akzeptiert und die als laufender Bezug versteuerte Tantieme aus der Bemessungsgrundlage für die Abfertigungsbegünstigung herausgerechnet worden. Dies sei in Anbetracht des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht mit dem Gesetz in Einklang zu bringen.

In § 67 Abs. 2 EStG 1988 sei auszugsweise Folgendes normiert:

„Soweit die einmaligen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden.“

Durch diese ausdrückliche gesetzliche Norm werde somit ein Einmalbezug aus steuerlicher Sicht zu einem laufenden Bezug, welcher mit dem vollen Tarif zu versteuern sei. Der laufende Bezug sei daher in § 67 Abs. 2 EStG 1988 gesetzlich definiert. In weiterer Folge bediene sich § 67 Abs. 6 EStG 1988 des solcherart definierten laufenden Bezuges und normiere auszugsweise Folgendes:

„Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von 20 Jahren bis zur Höhe von 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern.“

Die Sechstelüberschreitungsregelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht anzuwenden.

Demgemäß würden die als laufender Bezug versteuerten Beträge der letzten 12 Monate die Basis für die Berechnung des Begünstigungsbetrages nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 bilden, was im hier vorliegenden Fall bedeute, dass die Abfertigung zur Gänze im Begünstigungsbetrag Deckung finde und für die vom Prüfer veranlasste Nachversteuerung kein Raum bleibe.

Die vom Lohnsteuerprüfer vorgenommene Auslegung würde demgegenüber eine sachlich in keiner Weise rechtfertigbare doppelte Benachteiligung bewirken: Einerseits komme es zur Versteuerung der Prämie als laufender Bezug und andererseits würde bei der Abfertigungsbemessung durch die aus dem Gesetz nicht ableitbare Korrektur der im Lohnzettel ausgewiesenen laufenden Bezüge auch hinsichtlich eines Teiles der Abfertigung die begünstigte Versteuerung versagt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2008 als unbegründet ab.

Mit dem fristgerecht eingelangten Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt. Die Bw. bringt darin ergänzend vor, § 67 Abs. 2 EStG 1988 definiere eindeutig, dass Sechstelüberhänge den laufenden Bezügen hinzuzurechnen seien. Damit liege eine gesetzliche Definition vor, was unter laufenden Bezügen zu verstehen sei und entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei somit der Rechtsgrund der Zahlung nicht mehr entscheidend. Zu beachten sei, dass die gegenständlichen Sechstelüberhänge auch am Lohnzettel als laufender Bezug auszuweisen seien.

Der Verweis in § 67 Abs. 6 EStG 1988, wonach Abs. 2 nicht anzuwenden sei, beziehe sich nur darauf, dass durch die Beendigung veranlasste Zahlungen wie freiwillige Abfertigungen nach einem eigenen Besteuerungsregime zu versteuern seien und dafür die Sechstelgrenzen des § 67 Abs. 2 EStG 1988 nicht gelten würden.

Der Verweis in § 67 Abs. 6 EStG 1988 beziehe sich somit nicht auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die freiwillige Abfertigung. Es sei kein Grund ersichtlich, weshalb von der Definition der laufenden Bezüge in § 67 Abs. 2 EStG 1988 abgegangen werden sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Berufungsfall maßgebliche Bestimmung des § 67 EStG 1988 lautet:

„Sonstige Bezüge

Abs. 1:

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 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.

Abs. 2:

Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. ...

...

Abs. 6:

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind 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. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. ...

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. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.“

Im Berufungsverfahren ist strittig, ob jene Teile von sonstigen Bezügen, die gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 wegen Jahressechstelüberschreitung den laufenden Bezügen zuzurechnen sind (Sechstelüberschreitungen oder Sechstelüberhänge), als „laufende Bezüge der letzten zwölf Monate“ im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 miteinbezogen werden können.

§ 67 EStG 1988 legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Abs. 3 bis 8 des § 67 leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur vor, wenn die

Bezüge neben dem laufenden Arbeitslohn und von demselben Arbeitgeber ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen 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. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183, und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.2).

Neben dem in § 67 Abs. 1 EStG 1988 beispielhaft aufgezählten 13. und 14. Monatsbezug gehören zu den sonstigen Bezügen etwa auch Tantiemen (VwGH 23.4.1963, 2150/61).

Im Erkenntnis vom 27. September 2000, 2000/14/0087, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes Sonderzahlungen in die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht Eingang finden.

§ 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, indem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein sonstiger Bezug (hier die Ausbezahlung einer Tantieme) auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird (VwGH 22.12.1966, 2328/64; 23.2.2010, 2008/15/0243; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.5).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage bleibt für das Berufungsvorbringen, die hier strittige „Sechstelüberschreitung“ sei bei der Steuerberechnung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 in die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate einzubeziehen, kein Raum.

Sonstige für eine Unrichtigkeit der Steuerberechnung sprechende Gründe brachte die Bw. nicht vor, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 2. März 2011