

GZ. RV/0068-S/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg - Stadt betreffend Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. stand bis zum 31. Dezember 2000 in einem Dienstverhältnis zur Fa. L GmbH. Wegen eines Unfalles vom 16. März 1999 befand er sich ab dem 26. April 1999 im dauernden Krankenstand. Aus diesem Grund wurde das Dienstverhältnis zum 31. Dezember 2000

einvernehmlich beendet, nachdem die Fa. L GmbH von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht hatte.

Aus dem Dienstverhältnis entstand ein Urlaubsanspruch für 67 Werkstage, der wegen des dauernden Krankenstandes nicht konsumiert werden konnte. Somit oblag es dem Dienstgeber, diesen Anspruch im Wege der Urlaubsentschädigung zu vergüten. Die Fa. L GmbH errechnete die Urlaubsentschädigung mit S 128.360,-, zog Sozialversicherungsbeiträge von S 22.472,- ab und behielt vom verbleibenden Betrag Lohnsteuer in Höhe von 6% (fester Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG), das sind S 6.353,27, ein. Dem Bw. wurde sodann der Nettobetrag ausgezahlt.

Am 19. Juli 2001 stellte der Bw. an das Finanzamt der Betriebsstätte seines früheren Dienstgebers einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer. Als Begründung für diesen Antrag brachte er Folgendes vor:

Es werde grundsätzlich anerkannt, dass der frühere Dienstgeber bei der Berechnung des Steuerabzuges die Bestimmungen des EStG und des ASVG korrekt angewendet habe. Die Vorschrift des § 67 EStG, der zufolge Urlaubsentschädigungen zu versteuern seien, verletze aber den Gleichheitsgrundsatz des Art. 7 B-VG. Der gesetzliche Erholungsurlauf, also bezahlte Freizeit mit Gehaltsfortzahlung, bleibe abgabenfrei, während eine Urlaubsentschädigung als geldwerter Ersatz für einen nicht konsumierten Urlaub zu versteuern sei. Dies führe zu einer Ungleichbehandlung eines Kranken, der auf Grund seines dauernden Krankenstandes einen Urlaub nicht konsumieren kann, gegenüber einem Gesunden.

Mit Bescheid vom 30. Juli 2001 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für das Jahr 2000 ab.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 27. August 2001, in der im wesentlichen die bereits im Antrag vom 19. Juli 2001 dargestellten Argumente wiederholt wurden. Aus dem angefochtenen Bescheid sei nicht erkennbar, wie eine Urlaubsentschädigung, also der Ersatz für einen erlittenen Schaden, nämlich in Ermangelung einer guten Gesundheit die Möglichkeit der Konsumation des gesetzlich geschuldeten abgabenfreien Urlaubs zu haben, zu einem steuerpflichtigen "Entgelt" mutiere.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag des Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin hält der Bw. seine Meinung aufrecht, dass eine Besteuerung der Urlaubsentschädigung dem Gleichheitsgrundsatz, somit einem verfassungsgesetzlich geregeltem Recht, widerspreche. Urlaubsentschädigungen seien dem Wesen nach keine

Einkünfte, sondern ein Schadensersatz. Es liege also kein steuerpflichtiges Einkommen vor, welches im Rahmen des Dienstverhältnisses als Entgelt für geleistete Arbeit an den Dienstnehmer ausgezahlt worden wäre. Sollte die Rechtsauffassung vertreten werden, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, so seien diese wegen der evidenten Ungleichbehandlung Gesunder und Kranker steuerfrei zu belassen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

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 S 8.500,- übersteigen, gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens S 23.000,- beträgt. Der Freibetrag von S 8.500,- und die Freigrenze von S 23.000,- sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen. § 67 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt, dass sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen.

Für den Begriff des Arbeitslohnes kommt es ausschließlich darauf an, ob der Zufluss eines Wirtschaftsgutes **seinen Grund** in einem bestehenden Dienstverhältnis hat (VwGH 8.11.83, 83/14/0108). Die Begriffsbestimmung des Arbeitslohnes ist derart umfassend, dass darunter **alle Arbeitgeberleistungen** zu verstehen sind, die durch die Beschäftigung veranlasst sind. Für nicht konsumierte Vorteile oder Bezüge aus dem Dienstverhältnis wie Abfindungen für nicht verbrauchte Urlaube, Pensionsabfindungen und ähnliches erhaltene Beträge sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 25 TZ 7,11; Sailer, Die Lohnsteuer, § 25 RZ 650).

Es besteht somit kein Zweifel darüber, dass die dem Bw. zugeflossene Urlaubsentschädigung als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG zu beurteilen ist.

Hinsichtlich der Besteuerung dieser Bezüge vertritt die langjährige Verwaltungspraxis die Auffassung, dass diese Bezüge unter § 67 Abs. 6 EStG zu subsumieren sind. Diese Gesetzesstelle nennt als Beispiele die freiwillige Abfertigung und Abfindung, worunter auch die

Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen nach den §§ 9 und 10 Urlaubsgesetz zu verstehen sind (Sailer, Die Lohnsteuer, § 67 RZ 1085; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch, § 67 TZ 47). Für den hier zu beurteilenden Zeitraum, nämlich das Jahr 2000, kann dieser Auffassung gefolgt werden, für Zeiträume ab 2001 ist auf Grund einer Gesetzesänderung eine Besteuerung nach § 67 Abs. 8 EStG vorzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinen Erkenntnissen vom 25.1.1995, 94/13/0030 und vom 26.7.1995, 92/15/0104 einer Besteuerung von Urlaubsentschädigungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG entgegengetreten. Er ist zur Auffassung gelangt, dass eine Urlaubsentschädigung nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 zu versteuern ist. Diese Besteuerung mit dem sogenannten Belastungsprozentsatz führt aber zu einer höheren Steuer als die Besteuerung mit dem festen Steuersatz von 6%. Dass Urlaubsentschädigungen steuerfrei zu belassen wären - wie es der Bw. begehrt - hat der Verwaltungsgerichtshof jedenfalls nicht angenommen.

Es steht daher nach den gesetzlichen Bestimmungen im Einklang mit der Verwaltungspraxis und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fest, dass Urlaubsentschädigungen jedenfalls zu besteuern sind. Da der frühere Dienstgeber des Bw. durch den Abzug von 6% Lohnsteuer die für den Bw. günstigere Besteuerung vorgenommen hat, ist der Bw. durch die gegenteilige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die zu einer höheren Steuerbelastung führen würde, nicht beschwert.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Legalitätsprinzip). Das Legalitätsprinzip impliziert, dass die Verwaltung in ihrem hoheitlichen Handeln an die von den gesetzgebenden Organen beschlossenen und gehörig kundgemachten Gesetze gebunden ist. Es sind daher die bestehenden Gesetze insoweit anzuwenden, als diese mit der Verfassung, mit den in der Verfassung verankerten Grundsätzen im Einklang stehen. Es obliegt aber nicht der Verwaltung festzustellen, ob eine Gesetzesvorschrift verfassungswidrig ist bzw. ob durch eine verwaltungsbehördliche Entscheidung oder einen Akt ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht verletzt worden ist oder nicht.

Der unabhängige Finanzsenat ist aber der Auffassung, dass der Bw. mit seinen Ausführungen über den Rechtscharakter von Urlaubsentschädigungen irrt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.1997, 97/14/0045 zu Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen Folgendes ausgeführt:

"Während des Urlaubes stellt der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft nicht zur Verfügung, erbringt also dem Arbeitgeber keine Leistung, behält aber den Anspruch auf Entlohnung

(Urlaubsentgelt). Auf Grund des § 6 Urlaubsgesetz hat der Arbeitnehmer für den Zeitraum des Urlaubes Anspruch auf das regelmäßige Entgelt. Dieses Urlaubsentgelt steht in keinem Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Das Urlaubsentgelt, welches dem Arbeitnehmer bei aufrechtem Dienstverhältnis sohin ohne weitere Gegenleistung seinerseits zusteht, gebührt auf Grund des § 9 Urlaubsgesetz zur Gänze auch dann, wenn der Arbeitnehmer seinen Urlaub bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht (vollständig) konsumiert hat. Damit wird der Arbeitnehmer, der vor dem Verbrauch seines Urlaubes aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet, jenem Arbeitnehmer **gleichgestellt**, der bereits vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses seinen Urlaub konsumiert hat. Der durch § 6 Urlaubsgesetz dem Arbeitnehmer eingeräumte Anspruch auf das regelmäßige Entgelt für den Zeitraum des Urlaubes besteht sohin auch dann, wenn es wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zum Verbrauch des Urlaubes kommt."

Auch in seinem Erkenntnis vom 22.4.1999, 99/15/0065 hält der Verwaltungsgerichtshof seine Ansicht aufrecht, dass Urlaubsentschädigungen kein Entgelt für den Nichtverbrauch des Urlaubs darstellen, sondern als **Abgeltung des Anspruches auf Urlaubsentgelt** anzusehen ist. Das Urlaubsentgelt wird in Form von Urlaubsentschädigung und Urlaubsabfindung gewährt, weil der Arbeitnehmer während des aufrechten Dienstverhältnisses das Urlaubsentgelt mangels Urlaubskonsumation nicht bezogen hat. Der Arbeitnehmer hat, obwohl der Anspruch auf Urlaub bereits entstanden gewesen ist, diesen nicht verbraucht und daher das Urlaubsentgelt noch nicht angesprochen.

Der Auffassung des Bw., die Urlaubsentschädigung sei Ersatz für einen erlittenen Schaden - im vorliegenden Fall die Unmöglichkeit Urlaub zu konsumieren - kann somit nicht gefolgt werden. Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung stellt die Urlaubsentschädigung eben eine Abgeltung des Anspruches auf Urlaubsentgelt dar und bewirkt somit die Gleichstellung zwischen Arbeitnehmern, die wegen der Beendigung ihres Dienstverhältnisses ihren Urlaub nicht mehr konsumieren können und jenen, die ihren Urlaub bereits vor Beendigung des Dienstverhältnisses verbraucht haben. Da der Bw. infolge seines Krankenstandes den ihm zustehenden Urlaub nicht verbrauchen und daher das Urlaubsentgelt nicht beziehen konnte, wurde ihm dieses in Form der Urlaubsentschädigung ausbezahlt.

Das Urlaubsentgelt wird jedenfalls besteuert, daher trifft auch das Argument des Bw., der Urlaub bleibe abgabenfrei, nicht zu. Somit kann in der Besteuerung der Urlaubsentschädigung keine Ungleichbehandlung erblickt werden. Da die Bestimmungen über die Urlaubsentschädigung in der Praxis nicht nur Kranke, sondern alle Personen betreffen, die - aus welchen Gründen auch immer - ihren Urlaub vor Beendigung des Dienstverhältnisses nicht

konsumieren können, kann darin auch keine Ungleichbehandlung zwischen Gesunden und Kranken gesehen werden.

Aus diesen Gründen gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Rückzahlung von Lohnsteuer zu Recht abgewiesen hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, 30. Mai 2003