jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2018/7/25 Ro 2017/13/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.07.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §67 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der D GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1 / Freyung, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. November 2016, Zl. RV/7100210/2014, betreffend u.a. Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im Umfang der Anfechtung (Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2009) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der revisionswerbenden Wirtschaftsprüfungs-GmbH fand eine mit Bericht vom 21. Mai 2013 abgeschlossene Prüfung betreffend Haftung für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag der Revisionswerberin und einer Rechtsvorgängerin (in der Folge vereinfachend: Revisionswerberin) für die Jahre 2007 bis 2009 statt, bei der sich zwei Streitpunkte ergaben.

2 Betreffend Haftung für Lohnsteuer für alle drei Jahre griff der Prüfer die Gestaltung der jeweils im Jänner eines Kalenderjahres festgesetzten Bezüge bestimmter Geschäftsführer auf. Diese erhielten danach erstens in allen zwölf Monaten des Jahres ein als "laufender Gehalt" bezeichnetes Entgelt in gleichbleibender Höhe, zweitens in den Monaten Jänner bis Juni als weiteren laufenden Bezug ein als "laufende Prämie" bezeichnetes, jährlich variables Entgelt, drittens als sonstigen Bezug einen Urlaubszuschuss im April und viertens als sonstigen Bezug eine Weihnachtsremuneration im Juni. Diese Gestaltung der Bezüge erachtete der Prüfer als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO, weil sie (ergänze: auf Grund der im Gesetz uneingeschränkt vorgesehenen Umrechnung bisher zugeflossener laufender Bezüge auf das Kalenderjahr jeweils im Zeitpunkt der Auszahlung des sonstigen Bezuges) die mit § 67 Abs. 2 EStG 1988 bezweckte Begrenzung der gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt zu versteuernden sonstigen Bezüge mit einem Sechstel der laufenden Bezüge ausschalte. Für die Besteuerung der Sonderzahlungen an

die betroffenen Geschäftsführer sei daher ein Zufluss des Urlaubszuschusses im Juni und der Weihnachtsremuneration im November "zu unterstellen", was wegen Überschreitung des Jahressechstels eine teilweise Besteuerung der Weihnachtsremuneration wie ein laufender Bezug zur Folge habe.

3 Ein zweiter Streitpunkt des Prüfungsberichtes betraf die steuerliche Behandlung im Jahr 2009 ausbezahlter Abfertigungen (vgl. dazu das Erkenntnis vom heutigen Tag, Ro 2017/13/0006).

4 Gegen die auf den Prüfungsbericht gestützten Bescheide des Finanzamts betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 sowie - im Zusammenhang mit dem Streitpunkt Abfertigungen - den Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 erhob die Revisionswerberin Berufung. Zur Besteuerung der sonstigen Bezüge legte sie - auf das Wesentlichste zusammengefasst - dar, es liege u.a. deshalb kein Missbrauch vor, weil die Hauptarbeit bei der Revisionswerberin in der ersten Jahreshälfte anfalle und sowohl der Arbeitsdruck als auch die Einnahmen der Gesellschaft in dieser Jahreshälfte höher seien. Die Entlohnung erfolge, wie in den Dienstverträgen vorgesehen, saison- und einsatzkonform. Wenn das Finanzamt beanstande, dass "mehr als 80% der laufenden Bezüge in der ersten Jahreshälfte gewährt" würden, so werde aber auch darauf verwiesen, "dass dies bei Führungskräften mit hohen erfolgsabhängigen Entlohnungen tatsächlich häufig so praktiziert" werde.

5 In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 12. Oktober 2016 warf die Berichterstatterin die Frage auf, nach welchen Kriterien die Höhe der Prämien bemessen worden sei.

6 Der Vertreter der Revisionswerberin beantwortete dies wie folgt:

"In den vergangenen Jahren hat sich das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers stark verändert. Aufgrund der aktuellen Gesetzeslage sind in den ersten 5 Monaten nahezu alle Bilanzen und Konzernabschlüsse zu erstellen und beim Firmenbuch einzureichen. Daraus ergibt sich für die GesGef in diesem Zeitraum eine überproportional hohe Belastung. Im Bereich der Bf. sind zum Stichtag 31. Mai nahezu 100% der Klientenbilanzen fertiggestellt.

Die Ermittlung des Jahresbezuges erfolgt dergestalt, dass der monatlich auszuzahlende Betrag von in der Regel X Euro die normale gleichbleibende Leistung über das gesamte Jahr abgilt. Die im ersten Halbjahr zur Auszahlung gelangenden Prämien stellen saisonale Leistungsprämien dar (in dieser Zeit wird oft nächtelang durchgearbeitet und Feiertage und Sonntage werden zu Arbeitstagen). Wie dargestellt bekommen einzelne GesGef niedrigere Prämien. Das ergibt sich aus der für ihr Geschäftsfeld niedrigeren Ertragskraft. Maßstab in diesen Fällen ist die von den GesGef erbrachte Rendite.

Grundsätzlich, abgesehen von den obigen Einzelfällen, kann davon ausgegangen werden, dass sämtliche GesGef im WP-Bereich gleich viel und überproportional leisten. Diese Leistung soll durch die Leistungsprämie von in der Regel Y aufgeteilt auf 6 Monate abgegolten werden.

Die Auszahlung des Jahresbezuges erfolgt daher dergestalt, dass ca. 80% des Gesamtjahresbezuges im ersten Halbjahr zur Auszahlung gelangen. Das korreliert mit den Honorarerträgen, welche zu 70% ebenfalls im ersten Halbjahr fließen und die Liquidität erhöhen."

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde in Bezug auf den Streitpunkt Abfertigungen (somit teilweise hinsichtlich Haftung für Lohnsteuer 2009 und zur Gänze hinsichtlich Dienstgeberbeitrag 2009) Folge. Im Übrigen - hinsichtlich der hier revisionsgegenständlichen Besteuerung der sonstigen Bezüge - wies es die Berufung als unbegründet ab.

8 Das Bundesfinanzgericht folgte dabei nicht der Ansicht des Finanzamtes, das die "laufenden Prämien" als laufende Bezüge unbeanstandet gelassen und die Besteuerung nur - ausgehend von einem Missbrauch - durch die Zugrundelegung fiktiver Auszahlungszeitpunkte für den Urlaubszuschuss und die Weihnachtsremuneration modifiziert hatte. Stattdessen wertete das Bundesfinanzgericht die "laufenden Prämien" der ersten Halbjahre (auch für von den Prüfungsfeststellungen nicht betroffene Dienstnehmer mit derartigen Bezugsteilen, bei denen die Urlaubszuschüsse und Weihnachtsremunerationen nicht vorgezogen wurden) als sonstigen Bezug, der auf einem gesonderten Rechtstitel beruhe. Seine "tatsächliche Auszahlung" weiche "ebenfalls von den laufenden Bezügen erkennbar ab, als sie kumuliert im ersten Halbjahr erfolgt und keine Prämienauszahlungen im zweiten Halbjahr erfolgen". Die "Leistungsprämien" seien daher Sonderzahlungen.

9 Würden, so das Bundesfinanzgericht weiter, "z.B. 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt", so seien "sie aufgrund des Rechtstitels zwar weiterhin sonstige Bezüge, aber wegen der

gewählten Auszahlungsmodalität gemeinsam mit den laufenden Bezügen" nach dem Tarif zu versteuern (Hinweis auf VwGH 14.12.1993, 91/14/0038, und auf Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 67 Abs. 10 EStG 1988 Tz 2). Die "den laufenden Bezügen zugerechneten sonstigen Bezüge" blieben "ihrer Art nach aber - auch bei Versteuerung wie laufende Bezüge - sonstige Bezüge" und seien daher bei der Berechnung des Jahressechstels nicht zu berücksichtigen (Hinweis auf VwGH (verstärkter Senat) 22.12.1966, 2328/64, VwSlg 3548/F, und auf VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

10 "Daraus" ergebe sich, dass "die jeweils im ersten Halbjahr fraktioniert ausbezahlten Prämien" nicht in die Berechnung der Jahressechstel einzubeziehen seien. Auf dieser Grundlage nahm das Bundesfinanzgericht für den gesamten Streitzeitraum eine Neuberechnung vor, die - ohne Annahme eines Missbrauchs und fiktiver Auszahlungszeitpunkte für Urlaubszuschüsse und Weihnachtsremunerationen - mit Ausnahme des Jahres 2009 (Teilstattgebung wegen des die Abfertigungen betreffenden Streitpunkts) eine Haftung für höhere als die vom Finanzamt angenommenen Beträge an Lohnsteuer ergab.

11 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht - soweit hier von Bedeutung - für zulässig, weil die Behandlung der "laufenden Prämien" als laufende Bezüge durch die Revisionswerberin den das Bundesfinanzgericht nicht bindenden Lohnsteuerrichtlinien entsprochen habe. Es sei nicht auszuschließen, dass sich der Verwaltungsgerichtshof der in den Richtlinien vertretenen Rechtsansicht anschließe. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur "überproportionalen Verlagerung der Lohnbezüge in das erste Halbjahr und der damit verbundenen Optimierung der Sechstelberechnung" liege noch nicht vor.

12 Zu der gegen diese Entscheidung - soweit sie nicht nur die Abfertigungen betrifft - von der GmbH erhobenen Revision erstattete das Finanzamt (das mit der zu Ro 2017/13/0006 protokollierten Revision die Beurteilung der Abfertigungen bekämpft) eine Revisionsbeantwortung, in der es sich - ohne Stellungnahme zu den Lohnsteuerrichtlinien - der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes anschloss. Die Revisionswerberin brachte eine Replik dazu ein.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Die Revision ist aus den vom Bundesfinanzgericht dargelegten Gründen zulässig. Sie ist auch begründet.

15 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 nach der im vorliegenden Fall noch maßgeblichen Fassung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich 6%. Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel "der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge" übersteigen, sind sie nach der hier noch maßgeblichen Fassung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 "dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden".

16 Bei der Umgestaltung der Vorschrift durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, wurde die Regelung der Besteuerung der das Sechstel übersteigenden sonstigen Bezüge in Abs. 2 durch einen Verweis auf Abs. 10 ersetzt ("im Auszahlungsmonat nach Abs. 10 zu besteuern"). § 67 Abs. 10 EStG 1988 geht auf den - damals für Fälle ohne laufende Bezüge eingeführten - § 67 Abs. 11 EStG 1953 in der Fassung der Einkommensteuernovelle 1964 zurück und regelt (ebenfalls) die Besteuerung sonstiger Bezüge "wie ein laufender Bezug" (vgl. den Ausschussbericht zur Novelle, 501 BlgNR 10. GP 6; die ursprüngliche Formulierung "als laufender Bezug" wurde im EStG 1967 durch die Formulierung "wie ein laufender Bezug" ersetzt). Seit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, enthält die Bestimmung einen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass so besteuerte sonstige Bezüge das Jahressechstel gemäß Abs. 2 nicht erhöhen. Die Regierungsvorlage legte dazu dar, solche Bezüge blieben "dem Wesen nach sonstige Bezüge" (311 BlgNR 21. GP 172). Dies entsprach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der im vorliegenden Fall noch anzuwendenden Regelung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 über die "Zurechnung" des das Sechstel überschreitenden Teils eines sonstigen Bezugs zum laufenden (vgl. schon VwGH (verstärkter Senat) 22.12.1966, 2328/64, VwSlg 3548/F; darauf verweisend VwGH 7.8.2001, 98/14/0081; zu sonstigen Bezügen, die "bloß" zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen werden, auch VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183; 23.2.2010, 2008/15/0243, VwSlg 8521/F; 30.10.2014, 2011/15/0140).

17 Es trifft demnach zu, wie das Bundesfinanzgericht unter Berufung auf diese Judikatur hervorhebt, dass die "den laufenden Bezügen zugerechneten sonstigen Bezüge" - es sind dies die das Jahressechstel übersteigenden - sonstige

Bezüge bleiben und bei der Berechnung des Jahressechstels nicht zu berücksichtigen sind. Sie sind nur "wie" und nicht "als" laufende Bezüge zu besteuern.

18 Davon zu unterscheiden sind aber - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - die Fälle, in denen der Auszahlungsmodus zur Verneinung des Vorliegens sonstiger Bezüge führt. Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 liegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - auf die sich die Revisionswerberin mit Recht beruft - nur unter der doppelten Bedingung vor, dass sie erstens im Rechtstitel und darüber hinaus zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind (vgl. zu dieser zweiten Bedingung etwa schon VwGH 21.11.1960, 665/57, ÖStZB 1961, 13; 19.11.1969, 1157/68, ÖStZB 1970, 48; 9.3.1979, 3394/78, ÖStZB 1979, 262; 30.9.1980, 2525/80, ÖStZB 1981, 142; 21.9.1983, 82/13/0094, ÖStZB 1984, 98). Davon ausgehend ist der Fall einer Verteilung von Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration auf die zwölf Monatsbezüge mit dem vom Bundesfinanzgericht dazu erwähnten Erkenntnis nicht im Sinne einer Besteuerung sonstiger Bezüge "wie" laufende Bezüge, sondern im Sinne einer Verneinung des Vorliegens sonstiger Bezüge entschieden worden (VwGH 14.12.1993, 91/14/0038; vgl. allgemein zum Erfordernis der doppelten Unterscheidbarkeit etwa auch VwGH 13.9.2006, 2002/13/0097, und die dort angeführten Erkenntnisse sowie VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183;

23.2.2010, 2008/15/0243, VwSlg 8521/F; 30.10.2014, 2011/15/0140;

25.3.2015, 2011/13/0015). Die nach einer Äußerung vonDoralt, RdW 2010, 240, mit dem Wartungserlass 2010 vom 20. Jänner 2011, AÖF Nr. 79/2011, in diesem Punkt geänderte Darstellung in Rz 1050 der LStR 2002, die das Bundesfinanzgericht (mit Verweis auf die wortgleiche Stelle bei Fellner, a. a.O.) übernommen hat, trifft insoweit nicht zu. Sie widerspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach der sonstige Bezüge nicht allein "auf Grund des Rechtstitels" vorliegen können.

19 Fraglich könnte nur sein, wie Bezüge zu behandeln sind, die statt auf alle Lohnzahlungszeiträume eines Jahres auf einen zusammenhängenden Teil davon verteilt sind. Ein nicht in allen Einzelheiten festgestellter Fall dieser Art (ab April des Streitjahres ausbezahlte "Boni") war schon der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0140, behandelte, in dem die "Boni" schließlich als laufender Bezug gewertet und in die Berechnung des Jahressechstels einbezogen wurden (BFG 21.1.2015, RV/1100681/2014). Die Verwaltungspraxis, auf die sich das Bundesfinanzgericht in der Revisionszulassung bezieht, lässt die Behandlung auf die Monatsbezüge nicht des ganzen Jahres verteilter erfolgsabhängiger Bezugsbestandteile als laufender, in die Berechnung des Jahressechstels einzubeziehender Bezug grundsätzlich zu (Beispiel 3 in Rz 1052 der LStR 2002; vgl. dazu auch die bei Höfle, ÖStZ 2011, 542, wiedergegebene Fragebeantwortung). Dieser Betrachtungsweise - mit der die Ausführungen zum 13. und 14. Monatsbezug in Rz 1050 der LStR 2002 nicht in Einklang zu stehen scheinen - ist im vorliegenden Fall beizupflichten, weil die für einen sonstigen Bezug erforderliche deutliche Unterscheidbarkeit von den laufenden Bezügen hinsichtlich der Auszahlung auch bei einem nur in einer Jahreshälfte regelmäßig gewährten Monatsbezug nicht gegeben ist. Wollte man dies nicht so sehen und lägen demnach sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988 vor, so könnte - anders, als dies die Argumentationslinie des Bundesfinanzgerichtes anzudeuten scheint - im Übrigen nicht angenommen werden, die Beträge seien "wegen der gewählten Auszahlungsmodalität" von vornherein und nicht nur im Umfang einer Sechstelüberschreitung mit den laufenden Bezügen zu versteuern.

20 Die Revisionswerberin und das Finanzamt hatten die variablen Bezugsteile somit zu Recht als laufende Bezüge behandelt, ohne dass es noch darauf ankäme, ob es sich um Leistungsprämien der vom Bundesfinanzgericht angenommenen Art handelte, was die Revisionswerberin ebenfalls bestreitet.

21 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

22 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 25. Juli 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2017130005.J00

Im RIS seit

16.08.2018

Zuletzt aktualisiert am

12.10.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at