

TE Vwgh Erkenntnis 1998/3/19 97/15/0219

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.03.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §67 Abs6;
EStG 1972 §67 Abs8;
EStG 1972 §82 Abs1;
EStG 1972 §86 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der S.-GmbH in H, vertreten durch Dr. Karl Endl u.a., Rechtsanwälte in Salzburg, Dreifaltigkeitsgasse 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 30. Oktober 1997, Zi. RV/274-09/13/93, betreffend Haftung für Lohnsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin hatte mit ihrem Geschäftsführer Dkfm. B am 2. März 1964 eine Versorgungsvereinbarung mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

"1) Altersversorgung:

Sie erhalten bei Vollendung des 63. Lebensjahres eine freiwillige Abfindung in Höhe S 1.250.000,--. Diese Abfindung kann nach ihrer Wahl entweder in einem Betrag oder in Form einer monatlichen Rente nach den zum Zeitpunkt der Fälligkeit geltenden Tarifen ausbezahlt werden.

2) Hinterbliebenenversorgung:

Wird das Dienstverhältnis durch ihren Tod aufgelöst, so gelangt an ihre Hinterbliebenen, die Sie uns zuletzt mittels eingeschriebenen Brief namhaft gemacht haben, eine freiwillige Abfindung in Höhe von S 1.250.000,-- zur Auszahlung. Liegt eine solche Verfügung nicht vor, so sind die testamentarischen Erben, bei Fehlen eines Testamente, die gesetzlichen Erben, maßgeblich.

3) Vorzeitige Beendigung des Dienstverhältnisses:

Bei Beendigung des Dienstverhältnisses vor Vollendung des 63. Lebensjahres aus anderen Gründen als durch Tod, erlischt die Versorgungszusage. Die Rechte der Rückdeckungsversicherung gemäß Punkt 7) werden jedoch auf Sie übertragen.

...

7) Rückdeckung:

Zu unserer Rückdeckung wird ein entsprechender Versicherungsvertrag mit der Firma ... abgeschlossen. Sämtliche Rechte und Ansprüche stehen daraus - ausgenommen Punkt 3) - uns zu. Gewinnanteile sowie eventuelle Erhöhungen aufgrund einer Indizierung aus dieser Rückdeckungsversicherung, die uns im Versicherungsfall zufließen, werden wir Ihnen bzw. Ihren in Punkt 2) genannten Hinterbliebenen, jedoch als zusätzliche freiwillige Abfindung auszahlen."

Aufgrund dieser Versorgungszusage schloß die Beschwerdeführerin eine Er- und Ablebensversicherung ab, bei welcher Dkfm. B als Versicherter und die Beschwerdeführerin als Bezugsberechtigte aufschienen. Dkfm. B. verstarb am 27. November 1987; bis zu diesem Zeitpunkt war sein Dienstverhältnis mit der Beschwerdeführerin noch aufrecht. Aufgrund der Versorgungsvereinbarung zahlte die Beschwerdeführerin im Jahr 1988 an die Erben des Dkfm. B. in zwei Teilzahlungen den Betrag von insgesamt S 2.844.552,--.

Im Zuge einer für den Zeitraum 1989 bis 1991 durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte das Finanzamt fest, daß die Lohnsteuer für den in Rede stehenden Betrag zum Teil nach § 67 Abs. 6 EStG 1972 mit 6 %, im übrigen (hinsichtlich des Betrages von S 1.452.100,--) nach § 67 Abs. 8 EStG 1972 mit dem Belastungsprozentsatz von 2,62 % berechnet worden ist. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, daß der Betrag insgesamt eine freiwillige Abfindung darstelle, die nach der Regelung des § 67 Abs. 6 EStG 1972 zu versteuern sei. Es erließ - im Hinblick auf einen den Zeitraum 1986 bis 1988 betreffenden Bescheid nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen entsprechenden Lohnsteuerhaftungsbescheid.

Gegen den Wiederaufnahmebescheid und den Lohnsteuerhaftungsbescheid brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Die Versorgungsvereinbarung vom 2. März 1964 sei dahingehend auszulegen, daß auch den Erben nach Dkfm. B anstelle des Einmalbetrages von S 1.250.000,-- auf Wunsch eine monatliche Rente zustehe. In Punkt 2) der Versorgungsvereinbarung sei ein Hinweis auf eine monatliche Rente nicht erforderlich gewesen, weil dieser Vertragspunkt lediglich klarstelle, daß die im Vertragspunkt 1) geregelte Versorgungsleistung den Hinterbliebenen ebenfalls zukommen solle. Bei Eintritt des Versorgungsfalles infolge Alters und anschließendem Tod des Dkfm. B wäre die monatliche Rente auf die Hinterbliebenen übergegangen; sohin gäbe es keinen wirtschaftlichen Grund, die Hinterbliebenen im Fall des originären Anspruches aus der Versorgungszusage von der Option auf monatliche Rentenzahlung auszunehmen. Daraus folge, daß die in Rede stehende Zahlung keine Abfindung im Sinn des § 67 Abs. 6 EStG 1972, sondern eine Pensionsabfindung im Sinn des § 67 Abs. 8 leg. cit. sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei deshalb nicht berechtigt, weil Tatsachen oder Beweismittel nicht neu hervorgekommen seien. Die an Dkfm. B im Herbst 1987 bezahlte freiwillige Abfertigung sei am Lohnkonto erfaßt und sohin dem Prüfer bei der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1986 bis 1988 bekannt gewesen. Die Auszahlung der Rente an die Hinterbliebenen scheine zwar nicht auf dem Lohnkonto auf, der Prüfer hätte jedoch die entsprechenden Zahlungen aus der Buchhaltung erkennen können.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Es treffe zu, daß ein Teilbetrag von S 666.402,-- auf dem Lohnkonto des Dkfm. B. als freiwillige Abfindung (im Jahr 1987) ausgewiesen sei. Entgegen den Berufungsausführungen sei die Abfindung jedoch nicht im Jahr 1987, sondern erst im Jahr 1988, nämlich am 5. Mai 1988 mit S 1.626.417,90 und am 20. Dezember 1988 mit S 1.140.105,-- an die Erben zur Auszahlung gebracht worden. Da die Versteuerung des Betrages von S 1.452.100,-- mit dem Belastungsprozentsatz von 2,62 % lediglich in der Buchhaltung des Jahres 1988 aufscheine, nicht aber auf dem Lohnkonto ersichtlich sei, habe der Lohnsteuerprüfer im Zuge der Prüfung für den Zeitraum 1986 bis 1988 von diesem Vorgang keine Kenntnis erlangt. Dem Prüfer sei auch das Schreiben der Beschwerdeführerin an die Witwe nach Dkfm. B vom 20. Dezember 1988, aus welchem sich die Abrechnung über den Anspruch aus der Lebensversicherung ergebe, nicht vorgelegt worden. Erst im Zuge einer im November 1992 durchgeführten weiteren Lohnsteuerprüfung seien dem Finanzamt diese Umstände bekannt geworden. Es lägen sohin neue Tatsachen im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO vor. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sei der in Rede stehende Betrag nicht als Pensionsabfindung im Sinn des § 67 Abs. 8 EStG 1972, sondern als freiwillige Abfindung im Sinn des § 67 Abs. 6 leg. cit. anzusehen. Nach dem Tod des Dkfm. B seien die

Urlaubsabfindung, das anteilige Weihnachtsgeld sowie die gesetzliche Abfertigung zur Auszahlung gelangt. Im Jahr 1988 sei sodann aufgrund der Versorgungszusage der Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung als freiwillige Abfindung in zwei Teilbeträgen an die Erben ausbezahlt worden. Diesen Betrag aus der Versorgungszusage habe die Beschwerdeführerin hinsichtlich des Betrages von S 666.402,-- als eine im Jahr 1987 geleistete freiwillige Abfindung und hinsichtlich des Restbetrages von S 1.452.100,-- als eine im Jahr 1988 geleistete Pensionsabfindung behandelt. Nach Ansicht der belangten Behörde komme der im Punkt 2) der Versorgungsvereinbarung geregelten Hinterbliebenenversorgung nicht der Charakter einer Pensionszusage zu. Pensionszusagen müßten auf Renten lauten. Kapitalzusagen seien hingegen als freiwillige Abfertigung anzusehen. Die Hinterbliebenenversorgung nach Punkt 2) der Vereinbarung bestehe in einer freiwilligen Abfindung in Höhe von S 1.250.000,-- (bzw. aufgrund des Punktes 7 der Vereinbarung in Höhe des Anspruches aus der Rückdeckungsversicherung, der im gegenständlichen Fall S 2.844.552,-- betrage), der an die Hinterbliebenen zur Auszahlung gelange. Auch in Punkt 7 der Vereinbarung sei von einer freiwilligen Abfindung die Rede. Mangels einer Rentenoption der Nachkommen von Dkfm. B könnten daher die an diese geleisteten Zahlungen lediglich als freiwillige Abfertigung, nicht aber als Pensionsabfindung angesehen werden. Die Person, die die Versorgungsvereinbarung für die Beschwerdeführerin unterfertigt habe, habe in einem Schreiben vom 19. März 1993 der Witwe nach Dkfm. B mitgeteilt, daß die Rentenoption auch für den Rechtsnachfolger bestanden habe. Diese Bestätigung finde nach Ansicht der belangten Behörde in der tatsächlich vereinbarten Versorgungszusage keine Deckung, sondern stehe im Widerspruch zu dieser Vereinbarung. Wäre eine "Witwen- bzw. Waisenpension" beabsichtigt gewesen, hätte die Vereinbarung dies erwähnt. Tatsächlich enthalte die Vereinbarung aber eine "Witwen- oder Waisenpension" bzw. eine Rentenoption für die Hinterbliebenen nicht. Nach der am 5. Mai 1988 erfolgten Auszahlung des ersten Teilbetrages habe die Beschwerdeführerin am 22. Oktober 1988 den Versicherungsmathematiker GN beauftragt, die monatlichen Rentenbeträge der Berechtigten zu ermitteln; ein solcher Auftrag sei kein Beweis für das Vorliegen einer Rentenvereinbarung und stehe im Zusammenhang mit der (angestrebten) Besteuerung im Wege des Belastungsprozentsatzes. Soweit in der Berufung im übrigen vorgebracht werde, eine von Dkfm. B bezogene Rente wäre nach dessen Ableben auf die Hinterbliebenen übergegangen, entgegne die belangte Behörde, daß Derartiges nicht vereinbart worden sei. Punkt 2) der Versorgungsvereinbarung räume den Hinterbliebenen nur dann einen Anspruch (auf freiwillige Abfindung) ein, wenn das Dienstverhältnis durch Tod des Dkfm. B aufgelöst werde. Die in der Versorgungsvereinbarung geregelte Hinterbliebenenversorgung könne daher nicht als Pensionszusage, die in Rede stehende Zahlung somit nicht als Pensionsabfindung angesehen werden. Die Besteuerung nach § 67 Abs.6 EStG 1972 entspreche daher dem Gesetz.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich dadurch in ihren Rechten verletzt, daß die aufgrund der Versorgungsvereinbarung an die Erben nach Dkfm. B geleisteten Zahlungen mit einer zu hohen Lohnsteuer belastet worden seien, weil zu Unrecht der Abs. 6 anstelle des Abs. 8 des § 67 EStG 1972 zur Anwendung gebracht und zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO angenommen worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Lohnsteuerhaftungsbescheid stellt, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und Monate bezieht und von der gesetzlichen Bestimmung des § 86 Abs. 2 EStG 1972 kein Gebrauch gemacht wird, einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnsteuer grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfällt. Vor diesem Hintergrund bedarf es keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für Lohnsteuer eines Arbeitnehmers für bestimmte Monate und in einem späteren Haftungsbescheid für Lohnsteuer anderer (weiterer) Arbeitnehmer bzw. für andere Monate in Anspruch genommen wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 92/14/0214). Daß im Beschwerdefall andere Voraussetzungen gegeben wären und deshalb die Geltendmachung der Haftung für die Lohnsteuer aus der aufgrund der Versorgungsvereinbarung geleisteten Zahlungen nur nach Wiederaufnahme des Verfahrens geltend gemacht werden könnte, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Wenn die Beschwerdeführerin aber im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens vorbringt, die aufgrund der Versorgungsvereinbarung an die Hinterbliebenen des Dkfm. B geleisteten Zahlungen wären "für den Prüfer ohne weiteres aus der Buchhaltung ersichtlich" gewesen, weshalb die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben wären, so zeigt sie damit jedenfalls eine Rechtswidrigkeit des Wiederaufnahmebescheides nicht auf: Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen

steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, § 303 Tz 53 zitierte hg. Judikatur). Daß die maßgeblichen Umstände betreffend die Zahlung an die Hinterbliebenen des Dkfm. B dem Finanzamt bei Erlassung des ersten Haftungsbescheides nicht bekannt gewesen sind, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die aufgrund der Versorgungsvereinbarungen an die Erben nach Dkfm. B geleisteten Zahlungen seien als Pensionsabfindungen im Sinn des § 67 Abs. 8 EStG 1972 anzusehen. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde werde nämlich durch Punkt 2) der Versorgungsvereinbarung auch den Hinterbliebenen nach Dkfm. B eine Rentenoption eingeräumt. Gegen diese Auffassung spreche auch nicht der in Punkt 7) der genannten Vereinbarung verwendete Ausdruck "freiwillige Abfindung"; das ergebe sich daraus, daß die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung auch Dkfm. B selbst zugestanden wären. Bei Auslegung von Verträgen sei gemäß § 914 ABGB nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen, und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspreche. Wenn auch die Versorgungsvereinbarung keine ausdrückliche Regelung einer Rentenoption für die Hinterbliebenen enthalte, ergebe eine Auslegung des Vertrages, daß eine solche Option doch eingeräumt sei. Ein wesentliches Auslegungskriterium sei auch die Stellungnahme jener Person, die die Vereinbarung seinerzeit für die Beschwerdeführerin unterfertigt habe. Die Stellungnahme - nach dieser sei auch den Hinterbliebenen eine Rentenoption zugestanden - habe die belangte Behörde als nicht schlüssig bezeichnet, hiefür aber lediglich eine Scheinbegründung herangezogen. Die Beschwerdeführerin habe bei Abschluß der Versorgungsvereinbarung nicht zwischen dem Mitarbeiter Dkfm. B einerseits und dessen Hinterbliebenen differenzieren wollen. Der Fall der Altersversorgung sei nicht anders kalkuliert gewesen als der Fall der Hinterbliebenenversorgung. Für diese Interpretation spreche auch die Tatsache, daß in beiden Fällen von derselben Summe die Rede sei und auch im Rahmen der Rückdeckungsversicherung nicht zwischen der Alters- und Hinterbliebenenversorgung unterschieden werde. Die Beschwerdeführerin habe sich beide Versorgungszusagen gleich viel kosten lassen. Eine feststehende Verpflichtung lasse sich finanziell mathematisch ziemlich genau in eine Rentenform umgestalten, was sich auch aus der Berechnung der Versicherungsmathematikers GN über die Gesamthöhe der monatlichen Rentenbeträge zeige. Es liegt kein vernünftiger Grund für die Annahme vor, für Hinterbliebene wäre eine monatliche Inanspruchnahme nicht möglich gewesen. Auch der von der Beschwerdeführerin abgeschlossene Versicherungsvertrag differenziere nicht zwischen den beiden Versorgungsfällen. Nach der Übung des redlichen Verkehrs sei sohin die Vereinbarung keinesfalls dahingehend auszulegen, daß den Hinterbliebenen keine Rentenoption eingeräumt werde. Es liege eine Pensionszusage vor, die durch eine Barabfindung abgegolten worden sei. Die Versteuerung müsse daher nach § 67 Abs. 8 EStG 1972 erfolgen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf.

Es ist unbestritten, daß den Hinterbliebenen nach Dkfm. B ein (primärer) Kapitalanspruch eingeräumt war. Selbst wenn ihnen auch eine Rentenoption eingeräumt gewesen wäre, ist diese nicht ausgeübt worden. Die strittigen Zahlungen sind aufgrund des (primären) Kapitalanspruches, nicht jedoch in Abgeltung eines gar nicht geltend gemachten Anspruches auf Rentenzahlung geleistet worden. Solcherart kann von der Abfindung eines Anspruches auf rentenmäßige Zahlung keine Rede sein. Im gegebenen Zusammenhang kommt es daher gar nicht darauf an, ob die Versorgungsvereinbarung den Hinterbliebenen eine Rentenoption eingeräumt hätte oder nicht. Die belangte Behörde hat frei von Rechtsirrtum die Abfindungszahlungen aufgrund des Zusammenhangs mit der Beendigung des Dienstverhältnisses des Dkfm. B als nach den Regeln des § 67 Abs. 6 EStG 1972 zu besteuern qualifiziert.

Die Beschwerdeführerin wurde sohin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, daß die aufgrund der Versorgungsvereinbarung geleisteten Zahlungen nicht nach § 67 Abs. 8 EStG 1972 besteuert worden sind.

Da schon der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die von der Beschwerdeführerin behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1997150219.X00

Im RIS seit

19.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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