jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/2/21 92/14/0056

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.02.1996

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §67 Abs3;
EStG 1972 §67 Abs6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde der R AG in R, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 20. Februar 1992, Zl 233/4-3/90, betreffend Vorschreibung von Lohnsteuer im Haftungswege und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1984 bis 31. Dezember 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In einem Bericht über das Ergebnis einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Streitzeitraum wurde neben anderen, vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht strittigen Punkten festgehalten, daß den Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin nach mindestens zehn zusammenhängenden Dienstjahren ein Pensionszuschuß zur gesetzlichen Pension gebühre. Laut Pensionsstatut könne die Firma diese Leistungen ganz oder teilweise durch Beitragszahlungen beim zuständigen Sozialversicherungsträger erbringen. Auf die laut Pensionsstatut zu leistenden Pensionszuschüsse würden jene Beträge angerechnet, die aus der Höherversicherung geleistet werden, soweit die Kosten der Versicherung die Firma getragen habe. Beim Sozialversicherungsträger sei der Arbeitnehmer versicherte und allein begünstigte Person, weswegen Leistungen aus der Höherversicherung direkt an den ehemaligen Arbeitnehmer bezahlt würden. Die Aufwendungen des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung stellten, soweit der Freibetrag gemäß § 3 Z 20 EStG 1972 überschritten werde, für den Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Für den Arbeitnehmer bestehe grundsätzlich die Möglichkeit, den steuerpflichtigen Teil dieser Aufwendungen als Sonderausgaben geltend zu machen. Der steuerpflichtige Bezug entstehe zu diesem Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die Zahlungen an die Versicherungsanstalt leiste, wenn der Arbeitnehmer gleichzeitig versicherte und begünstigte

Person sei. Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1972 sei ein Betrag dem Steuerpflichtigen nicht nur dann zugeflossen, wenn er ihm selbst bar ausbezahlt worden sei, sondern gelte der Tatbestand des Zufließens als erfüllt, wenn der Betrag einer im voraus bestimmten Verwendung zugeführt werde (Teilnahme an der Höherversicherung durch Antrag des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherungsanstalt). Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer ohne gesetzliche Verpflichtung zählten grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Sie gälten dann als im Zeitpunkt der Verausgabung zugeflossen, wenn der Vorgang - wirtschaftlich betrachtet - sich so darstelle, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beiträge zur Verfügung gestellt und sie der Arbeitnehmer zum Zwecke der eigenen Zukunftssicherung verwendet hätte. Auch würden die Sonderausgaben, die einen negativen Bestandteil des Einkommens bildeten, von den Arbeitnehmern in jenem Kalenderjahr beantragt, in dem der Arbeitgeber die Beiträge zur Höherversicherung geleistet habe. Die Versteuerung der Prämienleistungen an die Höherversicherung habe somit zum Zeitpunkt der Prämienzahlung gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1972 zu erfolgen und nicht erst zum Zeitpunkt des Austrittes des Arbeitnehmers als freiwillige Abfertigung.

In Verfolgung dieser Feststellungen wurde der Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung von bereits gemäß§ 67 Abs 6 EStG 1972 entrichteten Lohnsteuerbeträgen mit Zahlungs- und Haftungsbescheid Lohnsteuer, Arbeitgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Arbeitgeberbeitrag und Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt rund S 3,5 Mio vorgeschrieben. In einer dagegen "provisorisch" eingebrachten Berufung wurde eingewandt, die Versteuerung der vom Arbeitgeber anläßlich des Ausscheidens an betroffene Arbeitnehmer gewährten freiwilligen Abfertigungen mit dem laufenden Tarif entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Bei den durch den Lohnsteuerprüfer unzulässigerweise als selbständige Bezugsteile behandelten Beträgen handle es sich um freiwillige Abfertigungen im Rahmen des umfassenden Sozialplanes anläßlich der Kündigung einer großen Anzahl von Arbeitnehmern. Die für die Arbeitnehmer-Beiträge zur Höherversicherung notwendigen finanziellen Mittel habe der Arbeitgeber den Arbeitnehmern gemäß Sozialplan als Gehaltsvorschuß zur Verfügung gestellt und die Beträge namens und im Auftrag jedes einzelnen Arbeitnehmers an die gesetzliche Sozialversicherung unter dem Titel Höherversicherung abgeführt. Die für den einzelnen Arbeitnehmer im Rahmen des Sozialplanes vorgeschossenen Beträge seien als Forderungen gegenüber den Arbeitnehmern verbucht und bei Abrechnung der gesetzlichen und freiwilligen Abfertigungen anläßlich des Ausscheidens (1985, 1986) als erhaltenes Akonto in Abzug gebracht worden. In einer diese Berufung ergänzenden Eingabe wurde insbesondere ausgeführt, anläßlich des Abbaues von Arbeitnehmern infolge nachhaltiger wirtschaftlicher Schwierigkeiten des Unternehmens sei zwischen der Arbeitgeberseite und dem Zentralbetriebsrat ein Sozialplan entwickelt worden, welcher die Nachteile ausgleichen sollte, die auf die betroffenen Arbeitnehmer durch das vorzeitige Ausscheiden aus dem Unternehmen entstanden seien. Der Grundgedanke der betrieblichen Vereinbarung zum Ausgleich der sich für den einzelnen ergebenden Einkommenseinbußen sei die Zahlung einer freiwilligen Abfertigung an den Arbeitnehmer anläßlich des Ausscheidens aus dem Unternehmen (neben der gesetzlichen Abfertigung) und die Inanspruchnahme der Mittel nach dem Sonderunterstützungsgesetz von der Arbeitsmarktverwaltung zur Überbrückung des Zeitraumes bis zum Pensionseintritt gewesen. Alle vom Arbeitgeber im gegenständlichen Fall tatsächlich mit dem Ausscheiden abgerechneten Bezüge (gesetzliche Abfertigung, freiwillige Abfertigung, Abfindung) fielen daher unter die Bestimmungen des § 67 EStG und seien - entgegen der Ansicht der Lohnsteuerprüfung - geradezu typisch für Zahlungen anläßlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses. Die Arbeitnehmer hätten in den Jahren 1984 bis 1987 persönlich Anträge auf Höherversicherung im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung gestellt. Die für die Beiträge zur Höherversicherung notwendigen finanziellen Mittel habe der Arbeitgeber den Arbeitnehmern gemäß Sozialplan als Gehaltsvorschuß zur Verfügung gestellt und die Beiträge namens und im Auftrag jedes einzelnen Arbeitnehmers an die gesetzliche Sozialversicherung unter dem Titel Höherversicherung abgeführt. Die für den einzelnen Arbeitnehmer des Sozialplanes vorgeschossenen Beträge seien als Forderungen gegenüber Arbeitnehmern verbucht und bei Abrechnung der gesetzlichen und freiwilligen Abfertigungen anläßlich des Ausscheidens als erhaltene Akonto-Zahlungen in Abzug gebracht worden. Da einerseits die Einzahlung betreffend Höherversicherung noch während des aufrechten Dienstverhältnisses habe erfolgen müssen, die Abfertigungszahlung aber andererseits erst am Ende des Austrittsmonats bzw im darauffolgenden Monat erfolgt sei, sei der Betrag vorschußweise von der Firma direkt an die Sozialversicherung überwiesen und bei der nachfolgenden Abrechnung als Lohn- bzw Gehaltsvorschuß von der Abfertigungszahlung wieder einbehalten worden. Da in der Mehrzahl der Fälle der über Wunsch des Arbeitnehmers vorschußweise in die Höherversicherung eingezahlte Betrag bei weitem das Ausmaß der gewährten freiwilligen Abfertigung überstiegen habe, sodaß zur Abdeckung des Gehaltsvorschusses auch die gesetzliche Abfertigung bzw die

beim Austritt fällig gewordenen aliquoten Teile der Sonderzahlungen hätten herangezogen werden müssen, sei damit eindeutig der Beweis erbracht, daß es sich bei den Einzahlungen in die Höherversicherung nicht um Aufwendungen des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung im Sinne des § 3 Z 20 EStG 1972 gehandelt habe, sondern vielmehr um eine Geldverwendung des Arbeitnehmers, die dieser aus den ihn im Austrittsmonat bzw danach zugeflossenen Einkünften bestritten habe. Aus in der Eingabe angeführten Beispielen gehe hervor, daß die Einzahlungen der Arbeitnehmer in die freiwillige Höherversicherung sowohl über als auch unter der mit Ausscheiden abgerechneten freiwilligen Abfertigungen gelegen seien. Die Ausführungen der Lohnsteuerprüfung stellten den Versuch dar, die abgerechnete freiwillige Abfertigung in verschiedene Bestandteile zu zerlegen und daraus ein Zufließen zu einem anderen Zeitpunkt als dem Tag des Ausscheidens abzuleiten oder den Zusammenhang mit dem Ausscheiden zu bestreiten. Die Lohnsteuerprüfung benütze auf diese Art Fakten, die der Arbeitgeber für die Festsetzung der Höhe der freiwilligen Abfertigung in seine Überlegungen habe einfließen lassen, unzulässigerweise als selbständige Bezugsteile, obwohl es sich um eine freiwillige Abfertigung im Rahmen eines umfassenden Sozialplanes anläßlich der Kündigung einer großen Anzahl von Arbeitnehmern handle.

Nach weiteren Ermittlungen der belangten Behörde, in deren Verlauf die Beschwerdeführerin ua aufgefordert wurde, zu den in der Berufungsschrift behaupteten Vorschüssen bzw Darlehen für jedes Jahr drei Darlehens- bzw Vorschußanträge samt Erledigungsnachweisen in Ablichtung nachzureichen und die Beschwerdeführerin klarstellte, daß mit den strittigen Zahlungen keine Pensionsabfindung stattgefunden habe, wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, im Streitfall sei vorerst zu prüfen, ob die von der Beschwerdeführerin auf Grund des Sozialplanes für insgesamt 237 ihrer Arbeitnehmer für Zwecke der Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung im Prüfungszeitraum auf deren Namen und für deren Rechnung geleisteten Einmalzahlungen als Darlehen oder als Vorschüsse (Vorschuß auf die anläßlich der Beendigung des Dienstverhältnisses zu gewährende gesetzliche bzw freiwillige Abfertigung) zu werten seien, wobei im Fall eines Darlehens eine steuerbare Zahlung von Arbeitslohn noch nicht vorliege, im Falle der Vorschußzahlung jedoch Arbeitslohn gemäß § 78 Abs 1 EStG 1972 anzunehmen sei. Auf Grund der Aktenlage und der zum Sachverhalt vom Finanzamt im Zuge des Berufungsverfahrens noch durchgeführten Erhebungen sei davon auszugehen, daß die Beschwerdeführerin ihren vorzeitig ausgeschiedenen Arbeitnehmern zur Finanzierung der Beiträge für die Höherversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung keine Darlehen gewährt habe, weil sie auch trotz Aufforderung des Finanzamtes entsprechende Beweise, wie etwa den jeweiligen Darlehensvertrag, beinhaltend Höhe des Darlehensbetrages, Datum der Darlehensgewährung, Laufzeit des Darlehens, Rückzahlungsform sowie Verzinsung, zur Einsichtnahme vorzulegen, nicht nachgekommen sei. Die Beschwerdeführerin habe sowohl in der Berufung als auch im Schreiben vom 25. Oktober 1991 festgestellt, daß sie den betroffenen Arbeitnehmern tatsächlich Vorschüsse gewährt habe, die anläßlich des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis mit der letzten Auszahlung, bestehend aus dem letzten laufenden Bezug, aliquoten Sonderzahlungen, gesetzlicher und freiwilliger Abfertigung, abgerechnet worden seien. Es stehe daher fest, daß es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Rahmen des Sozialplanes im Prüfungszeitraum für die betroffenen Arbeitnehmer an die Pensionsversicherungsanstalt geleisteten Beiträgen im Einzelfall um gewährte Vorschüsse (Akonto-Zahlungen) gehandelt habe, die nach Maßgabe der Bestimmung des § 19 Abs 1 EStG 1972 als zum Zeitpunkt der Überweisung der Beiträge an die Pensionsversicherungsanstalt dem einzelnen Arbeitnehmer der Höhe nach zugeflossen gälten. Von der Beschwerdeführerin wäre die darauf entfallende Lohnsteuer gemäß den §§ 78 Abs 1 und 79 Abs 1 EStG 1972 einzubehalten und abzuführen gewesen.

Auf Grund des gegebenen Sachverhaltes könne aber bei den fraglichen Beträgen auch nicht von einer Abfertigung, für die § 67 EStG in seinen Abs 3 und 6 eine begünstigte Besteuerung vorsähe, die Rede sein, weil es sich bei diesen Beträgen nicht um Bezugsteile handle, die anläßlich der Beendigung des betreffenden Dienstverhältnisses, sondern noch während des aufrechten Dienstverhältnisses von der Beschwerdeführerin flüssiggemacht worden seien.

Durch den angefochtenen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, nicht zur Haftung und Zahlung für Lohnsteuernachforderungen herangezogen zu werden, die in den gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des EStG 1972, keine Deckung fänden. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in einer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, die belangte Behörde sei in Abweichung von der Begründung des Finanzamtes hinsichtlich der für die betroffenen Arbeitnehmer an die Pensionsversicherungsanstalt geleisteten Beträge von Vorschüssen ausgegangen. Die Beschwerdeführerin räumt in diesem Zusammenhang ein, daß sie selbst im Verwaltungsverfahren mehrfach den Begriff "Vorschüsse" verwendet habe, dies aber nicht im technischen Sinn; es sollte damit nicht über die rechtliche Qualifikation entschieden werden. In der Umgangssprache - und insbesondere gegenüber Arbeitnehmern - würden die Begriffe vielfach in einem weiteren Sinn gebraucht, der auch Arbeitgeberdarlehen einschließe. Für eine diesbezügliche Präzisierung habe im Verfahren kein Anlaß bestanden, da erstmals im angefochtenen Bescheid aus der Unterscheidung zwischen Vorschuß und Darlehen weitreichende Rechtsfolgen abgeleitet worden wären.

Hiezu ist folgendes zu sagen: Gemäß § 78 Abs 1 EStG 1972 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Lohnzahlungen sind auch Vorschuß- oder Abschlagszahlungen oder sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um Zahlungen, die mit den unmittelbar in der Folge fällig werdenden Zahlungen von Arbeitslohn (insbesondere Abfertigungszahlungen) abzurechnen waren. Es war nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die betreffenden Zahlungen daher als Vorschußzahlungen im Sinne des § 78 Abs 1 EStG 1972 qualifizierte.

Die Beschwerdeführerin vertritt aber auch die Ansicht, daß selbst unter der Annahme von Vorschüssen zu beachten gewesen wäre, daß es sich nicht um Vorschüsse auf laufende Zahlungen des Arbeitgebers gehandelt habe, sondern auf Zahlungen aus der Beendigung des Dienstverhältnisses, insbesondere die freiwillige Abfertigung. Auch die Vorschüsse stünden nämlich (wenn der Abfertigungsanspruch tatsächlich entstehe) in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses. Daß die Einzahlung zur Höherversicherung noch während des aufrechten Dienstverhältnisses erfolgen müsse, ergebe sich aus den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechtes. Dies allein könne aber nicht dazu führen, den ursächlichen Zusammenhang zwischen der Zahlung und der Beendigung des Dienstverhältnisses zu verneinen.

Diese Einwendungen sind im Beschwerdefall im Ergebnis berechtigt: Gemäß § 67 Abs 6 EStG 1972 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen und nicht neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers oder dessen Rechtsnachfolgers aus demselben Dienstverhältnis gewährt werden, in der im Gesetz näher dargestellten Form begünstigt zu versteuern. Unter Bezügen nach dieser Gesetzesstelle sind solche Bezüge zu verstehen, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden, bzw mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen und aus diesem Grund anfallen (vgl die hg Erkenntnisse vom 22. Oktober 1980, 1084/80, und vom 26. Juli 1995, 92/15/0104). Insoweit Vorschüsse in (gesetzlichen und freiwilligen) Abfertigungen Deckung finden, sind sie mit den Steuersätzen des § 67 Abs 3 bzw Abs 6 EStG 1972 zu versteuern. Daß die Vorschüsse noch während des aufrechten Dienstverhältnisses (im letzten Lohnzahlungszeitraum) flüssiggemacht wurden, hindert allein nicht deren begünstigte Besteuerung.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben, wobei von der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992140056.X00

Im RIS seit

07.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

20.04.2012

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at