jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/7/26 92/15/0104

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.07.1995

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §67 Abs6;
EStG 1972 §67 Abs8;
EStG 1972 §68;
EStG 1988 §67 Abs6;
EStG 1988 §67 Abs8;

Beachte

Besprechung in:SWK 1997/7, S 28-30;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl sowie die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde des F in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, vom 15. April 1992, 16/176-GA3-H/89, betreffend Erstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 BAO für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen von 12.920 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erhielt mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes als Arbeits- und Sozialgericht vom 17. Februar 1987 ausstehende Bezüge aus seinem mit 30. Juni 1986 vom Arbeitgeber gekündigten Dienstverhältnis von 261.090,89 S zugesprochen. Dieser Betrag setzt sich aus 87.157 S für Kündigungsentschädigung, aus 43.198,39 S für Urlaubsentschädigung und aus 130.735,50 S für freiwillige Abfertigung zusammen.

Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers berechnete die Lohnsteuer für diese Bezüge auf Grund des§ 67 Abs 8 EStG 1972 nach dem Belastungsprozentsatz.

Strittig ist, ob die dem Beschwerdeführer im Jahr 1987 zugeflossenen Bezüge zur Gänze nach § 67 Abs 6 oder nach Abs 8 EStG 1972 zu versteuern sind.

Die belangte Behörde vertritt unter Hinweis auf § 67 Abs 8 EStG 1972 sowie die hg Erkenntnisse vom 30. Jänner 1991, 90/13/0122 bis 0127, die Ansicht, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise führten auch Urteile von Gerichten ebenso wie Vergleiche zur Bereinigung und Nachzahlung einer strittigen Lohnforderung. Die mit Urteil des Landesgerichtes als Arbeits- und Sozialgericht zugesprochene Nachzahlung sei daher steuerlich analog einer Nachzahlung auf Grund eines Vergleiches zu behandeln. Die Versteuerung der Bezüge habe daher sowohl für dessen laufende als auch für dessen sonstige Teile mit dem Belastungsprozentsatz des § 67 Abs 8 EStG 1972 zu erfolgen. Sinn der eben erwähnten Bestimmung sei es, den Arbeitnehmer vor einer unverhältnismäßigen Versteuerung von Nachzahlungen zu schützen, die durch die ansonsten nach dem Zuflußprinzip zu versteuernden, zusammengeballten und dadurch die Progression erhöhenden Einkünfte verursacht würde. Bei Kündigungs- und Urlaubsentschädigungen sowie bei freiwilligen Abfertigungen könnte es auf Grund der Bestimmungen des § 67 Abs 6 EStG 1972 zu unerwünschten Progressionssteigerungen kommen, wenn das Jahresviertel bzw eventuell zusätzliche Zwölftelbeträge überschritten würden und daher der Monatstarif zur Anwendung gelangte. Daran vermöge der Umstand, daß die durch das Gesetz getroffene Pauschalierung - wie im vorliegenden Fall - auch zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen könne, nichts zu ändern. Der Belastungsprozentsatz sei nämlich undifferenziert auf alle nachgezahlten Lohnbestandteile anzuwenden, somit auch auf solche, die bei Aufrollung vergangener Lohnzahlungszeiträume entweder steuerfrei blieben oder wesentlich geringer versteuert würden, als dem Belastungsprozentsatz entspräche.

Demgegenüber meint der Beschwerdeführer, die ihm zugeflossenen Bezüge seien zur Gänze nach § 67 Abs 6 EStG 1972 zu versteuern, weil sie nach Beendigung des Dienstverhältnisses und nicht neben ihm gewährten laufenden Bezügen aus demselben Dienstverhältnis ausbezahlt worden seien.

Urlaubsentschädigungen und freiwillige Abfertigungen seien beispielhaft im § 67 Abs 6 EStG 1972 angeführt und zählten daher jedenfalls zu den begünstigten Bezügen. Aber auch die Kündigungsentschädigung für Juli und August 1986 sei als Bezug im Sinn der eben erwähnten Bestimmung zu beurteilen, weil dieser Bezug einen Schadenersatz für entgangenes Entgelt wegen der fristwidrigen Kündigung darstelle. Die Versteuerung der ihm zugeflossenen Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG 1972 habe unbeschadet der Regelung des Abs 8 leg cit zu erfolgen, weil Abs 6 leg cit keine Einschränkung seiner Gültigkeit hinsichtlich des Zeitpunktes der Auszahlung treffe und daher als Spezialnorm dem Auffangtatbestand des Abs 8 leg cit vorgehe. Gegen die Anwendung des § 67 Abs 8 EStG 1972 spreche weiters, daß mit Abs 6 leg cit Bezüge begünstigt werden sollten, die anläßlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses anfielen. Diese Bezüge dürften jedoch nicht neben laufenden Bezügen (zB Firmenpension) ausbezahlt werden. Hingegen hätte § 67 Abs 8 EStG 1972 vornehmlich den Zweck, jene Lohnbestandteile zu erfassen, die laufend zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt seien (zB Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 EStG 1972). Hiebei sollten auch Sonderzahlungen erfaßt werden, nicht jedoch Abfertigungen nach § 67 Abs 3 EStG 1972 (vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 89 zu § 67). Lohnzahlungen, über die ein Rechtsstreit geführt worden sei, seien dann nicht mehr als Vergleichssummen nach § 67 Abs 8 EStG anzusehen, wenn sich der lohnsteuerlichen Charakter der Zahlung einwandfrei feststellen ließe (vgl Achatz, Lohnsteuernachzahlungen an ausgeschiedene Arbeitnehmer, Überlegungen zu § 67 Abs 8 EStG, RdW 1990, 358 ff). Gleiches müsse aber auch hinsichtlich freiwilliger Abfertigungen und sonstiger anläßlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses zugeflossener Bezüge gelten. Dem stünden die Ausführungen in den von der belangten Behörde zitierten hg Erkenntissen vom 30. Jänner 1991, 90/13/0122 bis 0127 nicht entgegen. Aus diesen Ausführungen könne nämlich nicht geschlossen werden, der Belastungsprozentsatz sei undifferenziert auf alle nachgezahlten Lohnbestandteile anzuwenden. Denn offensichtlich sollten weiterhin (der bisherigen Praxis und der Rechtslage entsprechend) jene Bezugsteile steuerfrei bzw steuerbegünstigt bleiben, die ohne Aufrollung von Lohnzahlungszeiträumen als steuerfrei bzw steuerbegünstigt beurteilt werden könnten.

Gegen den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten, im Instanzenzug ergangenen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 67 Abs 6 EStG 1972 idF BGBl Nr 557/1985 sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen) und nicht neben laufenden

Bezügen des Arbeitnehmers ... aus demselben Dienstverhältnis

gewährt werden, mit den Steuersätzen des Abs 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; ...

Gemäß § 67 Abs 8 EStG 1972 idF BGBl Nr 557/1985 sind

Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige

Lohnzahlungszeiträume ... sowie Nachzahlungen und nachträgliche

Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen für abgelaufene

Kalenderjahre, die neben laufendem Arbeitslohn von demselben

Arbeitgeber ... geleistet werden und nicht auf einer

willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, mit dem Steuersatz zu versteuern, der tarifmäßig dem letzten laufenden Arbeitslohn entspricht. Soweit die Nachzahlungen oder nachträglichen Zahlungen laufenden Arbeitslohn für das laufende Kalenderjahr betreffen, ist die Lohnsteuer durch Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume zu berechnen. Gemäß dem ersten Satz sind auch Vergleichssummen, gleichgültig, ob diese auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhen, zu behandeln, und zwar auch dann, wenn sie nicht neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber gewährt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Begünstigung des§ 67 Abs 6 EStG 1972 nur für solche Bezüge gewährt, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden bzw mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen (vgl zB das hg Erkenntnis vom 8. April 1986, 85/14/0162, Slg Nr 6101/F).

Im Erkenntnis vom 21. Jänner 1987, 85/13/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß § 67 Abs 8 letzter Satz EStG 1972 zwar nur von gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen spricht, doch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch Urteile der Gerichte zum selben Ergebnis - Bereinigung und Nachzahlung einer strittigen Lohnforderung - führen können. Im Erkenntnis vom 18. März 1991, 90/14/0053, hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, daß bei Vorliegen eines der Fälle des § 67 Abs 8 EStG 1972 die Versteuerung mit dem Belastungsprozentsatz - und nicht gemäß Abs 6 leg cit - zu erfolgen hat, auch wenn ein Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses besteht, wie dies bei Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume und Vergleichssummen in der Regel der Fall sein wird. Zuvor jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 8. Juni 1988, 87/13/0262 und 88/13/0036, zum Ausdruck gebracht, daß auch eine Vergleichssumme nicht undifferenziert mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern ist (vgl auch das Erkenntnis vom 24. Februar 1966, 797, 798/65). Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, daß auch dann, wenn steuerfreie Bezüge oder steuerbegünstigte Bezüge vom Vergleich erfaßt werden, sich an ihrer steuerlichen Begünstigung nichts ändert. Diese ist aber nur dann durchführbar, wenn erkennbar ist, in welchem Ausmaß eine Vergleichssumme auf einen derartigen Anspruch entfällt. Das wird insbesondere dann der Fall sein, wenn Gegenstand des Verfahrens nur ein derartiger Anspruch war, oder wenn von mehreren Ansprüchen durch (Teil-)Vergleich ein solcher Anspruch verglichen werden soll, während die übrigen Ansprüche strittig bleiben, oder wenn in sonst erkennbarer Weise im Vergleich erklärt wird, welcher von mehreren Ansprüchen mit welchem Betrag verglichen werden soll. Daß eine Vergleichsumme undifferenziert mit dem Belastungsprozentsatz zu versteuern ist, hat der Verwaltungsgerichtshof - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - in den Erkenntissen vom 30. Jänner 1991, 90/13/0121 bis 0127, NICHT ausgeführt. Vielmehr hat der Verwaltungsgerichtshof bei der Erfassung von Nachzahlungen für vergangene Kalenderjahre die Ausscheidung jener (steuerfreien) Lohnbestandteile als unzulässig angesehen - und damit eine pauschale Versteuerung nach dem Belastungsprozentsatz gemäß § 67 Abs 8 EStG 1972 als notwendig erachtet -, die eine Aufrollung einzelner Lohnzahlungszeiträume voraussetzen würde, um eine steuerlich relevante Zuordnung dieser (steuerfreien) Lohnbestandteile auf die einzelnen Lohnzahlungszeiträume zu ermöglichen (zB für die Bestimmung des Freibetrages für Überstundenzuschläge). Im Beschwerdefall ist jedoch eine Aufrollung vergangener Lohnzahlungszeiträume - somit eine Zuteilung der steuerpflichtigen Bezüge zu den entsprechenden Lohnzahlungszeiträumen - für die noch zu prüfende Anwendbarkeit des § 67 Abs 6 EStG 1972 nicht notwendig. Die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Bezüge können - sowohl ohne Rücksicht auf die Höhe anderer Lohnbestandteile als auch auf die Modalitäten der Auszahlung bzw Gewährung - unter den gesetzlichen

Voraussetzungen als sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG 1972 qualifiziert und versteuert werden. Hiebei spielt es keine Rolle, daß die Versteuerung von sonstigen Bezügen, die mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses im unmittelbaren Zusammenhang stehen, nach § 67 Abs 6 EStG 1972 in der Regel geringer ist, als eine solche nach Abs 8 leg cit. Da hinsichtlich der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Bezüge erkennbar ist, über welchen von mehreren Ansprüchen jeweils entschieden worden ist, ist noch zu prüfen, welche Bezugsteile nach § 67 Abs 6 oder Abs 8 EStG 1972 zu versteuern sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis vom 18. März 1991,90/14/0053, ausgeführt hat, stellt eine Kündigungsentschädigung eine Zahlung für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume dar. Die Kündigungsentschädigung ist somit als Hauptanwendungsfall des § 67 Abs 8 EStG 1972 anzusehen, wird sie doch im Hinblick auf die Beendigung des Dienstverhältnisses erbracht. Hiebei ist es - im Gegensatz zur Meinung des Beschwerdeführers - irrelevant, daß wegen der fristwidrigen Kündigung durch den Arbeitgeber ein Verzicht auf Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers nicht mehr möglich gewesen ist. Die Kündigungsentschädigung tritt für jenen Zeitraum an die Stelle des Bezuges, der bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses durch Ablauf der ordnungsgemäßen Kündigungsfrist durch den Arbeitgeber hätte verstreichen müssen. Die Versteuerung der Kündigungsentschädigung nach § 67 Abs 8 EStG 1972 erweist sich somit ungeachtet der Tatsache, daß der Beschwerdeführer wegen fristwidriger Kündigung in den Monaten Juli und August 1986 gar keine Arbeitsleistungen mehr erbringen hätte können, als mit der Rechtslage im Einklang stehend.

Im Erkenntnis vom 25. Jänner 1995,94/13/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, der Grund für die Zahlung einer Urlaubsentschädigung sei darin zu erblicken, daß der Arbeitnehmer während des aufrechten Dienstverhältnisses den ihm zustehenden Erholungsurlaub nicht konsumiert hat. Es besteht demnach kein Kausalzusammenhang zwischen dieser Abgeltung des nicht konsumierten Urlaubes und der Auflösung des Dienstverhältnisses, weil es zu einer derartigen Abgeltung auch bei aufrechtem Dienstverhältnis kommen kann. Eine Urlaubsentschädigung ist daher nach § 67 Abs 8 EStG 1988 zu versteuern. Im Erkenntnis vom 26. Juni 1990, 89/14/0278, hat der Verwaltungsgerichtshof hingegen die Auffassung vertreten, "Urlaubsentschädigungen können als Abfindungen für nicht verbrauchten Urlaub § 67 Abs 6 EStG 1972 unter den dort genannten Voraussetzungen unterliegen", um sogleich fortzufahren, "die belangte Behörde hat die Anwendung des § 67 Abs 6 EStG 1972 aber zu Recht abgelehnt". Damit stellt aber der eben wiedergegebene Rechtssatz dieses Erkenntnisses nur ein obiter dictum dar und trägt den Spruch dieses Erkenntnisses im Gegensatz zum Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 94/13/0030, nicht. Die Versteuerung der Urlaubsentschädigung nach § 67 Abs 8 EStG 1972 erweist sich somit ungeachtet der Tatsache, daß das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, 94/13/0030, zum Einkommensteuergesetz 1988 ergangen ist, ebenfalls als mit der Rechtslage im Einklang stehend. Bemerkt wird, daß die entscheidungswesentlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972 idF BGBl Nr 557/1985 mit denen des Einkommensteuergesetzes 1988 ident sind.

Unbestritten und der Aktenlage entsprechend ist, daß sich der Arbeitgeber des Beschwerdeführers bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses verpflichtet hat, eine freiwillige (vertragliche) Abfertigung zu leisten. Die dem Beschwerdeführer gewährte freiwillige Abfertigung ist als Hauptanwendungsfall des § 67 Abs 6 EStG 1972 anzusehen. Daran vermag der Umstand nichts zu ändern, daß die dem Beschwerdeführer gewährte freiwillige Abfertigung gemeinsam mit anderen Bezügen als Nachzahlung zugeflossen ist. Dies führt nämlich noch keineswegs dazu, bei gleichzeitigem Vorliegen von Bezügen, die nach § 67 Abs 8 EStG 1972 zu versteuern sind, alle zugeflossenen Bezüge nach dieser Bestimmung zu versteuern. Vielmehr wird im § 67 Abs 6 EStG 1972 eine besondere Versteuerung von freiwilligen Abfertigungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses normiert. Die Versteuerung der freiwilligen Abfertigung nach § 67 Abs 8 EStG 1972 erweist sich somit als NICHT mit der Rechtslage im Einklang stehend.

Da die belangte Behörde die freiwillige Abfertigung als nach § 67 Abs 8 EStG 1972 zu versteuern angesehen und somit die Erstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer verweigert hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1992150104.X00

Im RIS seit

29.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

22.02.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at