

TE Vwgh Erkenntnis 1990/6/26 89/14/0278

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.06.1990

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §19 Abs1;

EStG 1972 §67 Abs1;

EStG 1972 §67 Abs2;

EStG 1972 §67 Abs6;

EStG 1972 §67 Abs8;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 45; SWK 1997, T 28-30;

Betreff

S gegen Finanzlandesdirektion für Tirol vom 27. Juli 1988, Zl. 40.184-4/88, betreffend Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer.

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.590,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Aufwandersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers zu einer Sparkasse endete mit 31. Dezember 1985. Der Beschwerdeführer erhält laut Dienstvertrag von diesem Arbeitgeber ab 1. Jänner 1987 eine Firmenpension. Der Antrag des Beschwerdeführers gegenüber dem genannten Arbeitgeber auf Entschädigung unverbrauchter Urlaube aus den Jahren 1983, 1984 und 1985 (S 261.061,39), der mit Ende des Dienstverhältnisses angefallen war, wurde zwischen dem Beschwerdeführer und dem Arbeitgeber strittig. Die Auseinandersetzung wurde erst im März 1987 vor Gericht mit dem Bruttobetrag verglichen. In diesem Monat zahlte der Arbeitgeber den Nettobetrag an den Beschwerdeführer aus, den er nach Rücksprache mit dem Finanzamt abgerechnet hatte. Dabei behielt er aus der Urlaubsentschädigung den Belastungsprozentsatz gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1972 an Lohnsteuer ein.

Der Beschwerdeführer beantragte beim Finanzamt Rückzahlung der zu viel entrichteten Lohnsteuer mit der Begründung, diese hätte so berechnet werden müssen, als wäre die Urlaubsentschädigung mit Fälligkeit am 1. Jänner

1986 bezahlt worden (im Jahre 1986 bezog der Beschwerdeführer von seinem ehemaligen Arbeitgeber noch keine Pensionseinkünfte). Im Hinblick auf die damals zu berücksichtigende Kinderzahl wäre der genannte sonstige Bezug mit 0 v.H. zu besteuern gewesen. Die Anwendung des Belastungsprozentsatzes sei unrichtig.

Das Finanzamt wies den Antrag ab, weil es die dem Arbeitgeber mitgeteilte Berechnung für richtig hielt.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Entscheidung des Finanzamtes als unbegründet ab. Sie ging zwar nicht davon aus, daß § 67 Abs. 8 EStG 1972 anwendbar sei, sondern stellte darauf ab, daß es sich bei der Auszahlung der Urlaubssentschädigung laut Vergleich um einen neben laufendem Pensionsbezug geflossenen sonstigen Bezug handle, der nach Lage im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19 Abs. 1 EStG 1972) gemäß § 67 Abs. 1 (zwei Kinder gemäß § 119) und Abs. 2 EStG 1972 zu behandeln sei. Da bei Auszahlung dieser sonstigen Bezüge vom Jahressechstel der laufenden Pensionsbezüge (S 122.582,-) bereits ein Großteil (S 114.082,-) verbraucht gewesen sei, sei nach Abzug des Restes des Sechstelanteiles die nachgezahlte Urlaubssentschädigung wie ein laufender Bezug zu versteuern gewesen. Der so berechnete Betrag an Lohnsteuer übersteige den vom Dienstgeber unter Berücksichtigung des Belastungsprozentsatzes abgezogenen Betrag. § 67 Abs. 6 EStG 1972 sei nicht anwendbar, weil die Nachzahlung der Urlaubssentschädigung neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers aus demselben Dienstverhältnis gewährt worden sei.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde wurde von diesem Gerichtshof mit Beschluß vom 13. Juni 1989, B 1594/88-4, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Vor diesem Gerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht verletzt, die aus der Urlaubssentschädigung einbehaltene Lohnsteuer zurückerstattet zu erhalten. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer macht geltend, die belangte Behörde habe übersehen, daß der Arbeitgeber die Auszahlung, die bereits mit Beendigung des Dienstverhältnisses hätte erfolgen müssen, willkürlich im Sinne des § 67 Abs. 8 EStG 1972 auf das Jahr 1987 verschoben habe, sodaß auf den Auszahlungszeitpunkt kein Bedacht zu nehmen, sondern auf den Fälligkeitszeitpunkt abzustellen sei. Der Steuersatz ermäßige sich daher auf Null.

Zu diesem Vorbringen ist vorerst darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde - anders als das Finanzamt - nicht mehr den Belastungsprozentsatz gemäß § 67 Abs. 8, sondern § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1972 angewendet hat, wobei sie allerdings die Verhältnisse im Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens der Urlaubssentschädigung zugrunde legte. Sie hat also ohnedies § 67 Abs. 8 letzter Satz in Verbindung mit dem ersten Satz EStG 1972 nicht für anwendbar gehalten, was nur erklärlich ist, wenn sie eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch den Arbeitgeber angenommen hat. Hinsichtlich der Willkürlichkeit der Verschiebung besteht daher entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kein Konflikt zwischen seinem Standpunkt und dem der belangten Behörde. Der Vorwurf, die belangte Behörde habe zu Unrecht nicht eine willkürliche Verschiebung der Auszahlung angenommen, ist daher nicht berechtigt. Die belangte Behörde ist bei Anwendung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1972 allerdings zu einer noch höheren Besteuerung als bei Anwendung des Belastungsprozentsatzes gemäß § 67 Abs. 8 EStG 1972 gelangt, dies deshalb, weil sie - wie bereits erwähnt - die Verhältnisse im Zeitpunkt des Zufließens zugrunde legte. Es ist daher zu untersuchen, ob die belangte Behörde die Folgen willkürlicher Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes verkannt hat.

Sie hält dem Einwand des Beschwerdeführers in diesem Zusammenhang § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1972 entgegen, wonach Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen seien, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien, woraus sich ergebe, daß für die Besteuerung der Urlaubssentschädigung der Sachverhalt und die Umstände zu beachten seien, wie sie zum tatsächlichen Auszahlungszeitpunkt (Zeitpunkt des Zufließens) geherrscht haben.

Diese Überlegungen der belangten Behörde überzeugen allerdings nicht. Aus dem für die hier in Rede stehende Einkunftsart maßgeblichen Zuflußprinzip folgt zwar, daß erst mit dem Zufließen eine steuerlich relevante Einnahme vorliegt und wohl auch, daß grundsätzlich die Besteuerung nach den Umständen zu erfolgen hat, die im Zeitpunkt des Zufließens vorliegen, nicht jedoch, daß Tarifbestimmungen hinsichtlich der Bemessung der Steuer mit ihren

Tatbestandsmerkmalen nicht etwa auch auf andere Zeitpunkte abstellen dürften. Der Gerichtshof muß sich daher mit der Frage befassen, ob sich in den einschlägigen Vorschriften des § 67 EStG 1972 eine entsprechende Ausnahme von dem erwähnten Grundsatz findet. Die Einordnung der Urlaubsentschädigung für die letzten drei Arbeitsjahre des Beschwerdeführers unter die sonstigen Bezüge steht zwischen den Parteien des verwaltungserichtlichen Verfahrens zu Recht außer Streit.

Durch die Einschränkung "Die ... nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen ..." in § 67 Abs. 8 EStG 1972 wird bewirkt, daß die Ausnahmeregel des ersten Satzes und damit auch die des letzten Satzes, der ja seinerseits auf den ersten Satz verweist, unter der Voraussetzung willkürlicher Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes nicht zur Anwendung gelangt, also für diesen Fall die vorangehenden Regeln des § 67 gelten. Ein normativer Gehalt des Inhaltes, daß der Steuerbemessung dann die Verhältnisse zum historischen Zeitpunkt fiktiver, nicht willkürlich verschobener Auszahlung zugrunde zu legen seien, ist dem zitierten Wortlaut der Einschränkung in § 67 Abs. 8 EStG 1972 ebensowenig zu entnehmen, wie den allgemeinen und damit im Einschränkungsfalle geltenden Regeln des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1972, soweit nicht Abs. 6 dieses Paragraphen anzuwenden ist. § 67 Abs. 8 zweiter Satz EStG 1972 ordnet für einen Sonderfall dieses Absatzes das Aufrollen der in Betracht kommenden Lohnzahlungszeiträume des laufenden Kalenderjahres an. Dies spricht dafür, daß dem Gesetzgeber in der Regel vorschwebt, frühere Lohnzahlungszeiträume und schon gar solche früherer Kalenderjahre als des laufenden Kalenderjahres seien nicht aufzurollen. Der Grund für diese Haltung des Gesetzgebers liegt in Überlegungen der Verwaltungsvereinfachung (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 77 zu § 67), gegen deren Berücksichtigung durch den einfachen Gesetzgeber verfassungsrechtliche Bedenken unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes nicht aufgetaucht sind. Aufrollen bedeutet Zuteilung der steuerpflichtigen Bezüge zu den entsprechenden Lohnzahlungszeiträumen und damit Abstellen auf die damals vorliegenden steuerlich relevanten Verhältnisse. Gelangen steuerfreie Bezüge zur Nachzahlung, so behalten diese die Steuerfreiheit, da in diesen Fällen ein Aufrollen nicht erforderlich ist. Bei der Urlaubsentschädigung handelt es sich aber nicht um einen steuerfreien Bezug, weil diese nach den Tarifbestimmungen für die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 zu besteuern ist, wenn nicht die Voraussetzungen des § 67 Abs. 6 EStG 1972 vorliegen. Trifft letzteres nicht zu, muß also auf § 67 Abs. 2 EStG 1972 Rücksicht genommen werden, so wäre jeweils das Aufrollen zum fiktiven Auszahlungszeitpunkt (Fälligkeit) erforderlich, würde sich auch schließlich eine allfällige Nullbesteuerung ergeben. Diese kann daher unter Berücksichtigung des von Überlegungen der Verwaltungsvereinfachung getragenen Aufrollungsverbotens nicht der Steuerfreiheit von Bezügen gleichgehalten werden. § 67 Abs. 8 EStG 1972 kann daher keine Ausnahme von der Regel entnommen werden, nach der bei willkürlicher Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes die Nachzahlung auf Grund der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Auszahlungszeitpunktes als normaler sonstiger Bezug - also nicht nach den Regeln über den Belastungsprozentsatz - zu behandeln ist (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg a.a.O. Tz 78). Die belangte Behörde ist daher mit ihrer Ansicht im Recht, daß bei Anwendbarkeit des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1972 - und Unanwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1972 - auf die Sach- und Rechtslage im tatsächlichen Auszahlungszeitpunkt abzustellen wäre, die Willkürlichkeit der Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes also nur die Unanwendbarkeit der Regeln über den Belastungsprozentsatz zur Folge hätte, nicht aber ein Aufrollen der Lohnsteuerberechnung aus früheren Kalenderjahren unter Zugrundelegung eines mit dem Fälligkeitstag übereinstimmenden fiktiven Auszahlungszeitpunktes.

Die Meinung des Beschwerdeführers, die Urlaubsentschädigung unterliege als sonstiger Bezug dem fixen Steuersatz, vernachlässigt die gesetzliche Beschränkung dieser Begünstigung in § 67 Abs. 2 und Abs. 6 EStG 1972 (Sechstelschranke bzw. Viertelschranke). In dem diese Grenzen übersteigenden Ausmaß ist auf die Besteuerung der Tarif für laufende Bezüge anzuwenden. Daß bei Anwendbarkeit des § 67 Abs. 2 EStG 1972 in Ermangelung einer dem Gesetz entnehmbaren Ausnahme auf die Sach- und Rechtslage im Auszahlungszeitpunkt abzustellen ist, wurde bereits gesagt.

Es bleibt daher nur noch die Frage offen, ob die belangte Behörde die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 6 EStG 1972 zu Unrecht verneint hat und bejahendenfalls, ob bei Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1972 im Falle willkürlicher Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch den Arbeitgeber auf die Verhältnisse im Auszahlungszeitpunkt oder im Fälligkeitszeitpunkt abzustellen ist:

Urlaubsentschädigungen können als Abfindungen für nicht verbrauchten Urlaub § 67 Abs. 6 EStG 1972 unter den dort

genannten Voraussetzungen unterliegen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg a.a.O. Tz 51). Nach dieser Vorschrift sind derartige sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen 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 12 Monate nicht übersteigen. Absatz 2 ist nicht anzuwenden. Nach dem bereits oben Gesagten ist auch diese Vorschrift daraufhin zu untersuchen, ob ihr eine Ausnahme von der Regel des Abstellens auf den Auszahlungszeitpunkt zu entnehmen ist und dieser Vorgangsweise das Aufrollungsverbot, ähnlich der Behandlung steuerfreier Bezüge, nicht entgegensteht.

Bei § 67 Abs. 6 EStG 1972 fällt nun auf, daß die Vorschrift überhaupt nur dann anwendbar ist, wenn die erwähnten sonstigen Bezüge nicht neben laufenden Bezügen des Arbeitnehmers aus demselben Dienstverhältnis gewährt werden. Soweit die Viertelschranke überschritten ist, hat die Besteuerung nach dem Tarif für laufende Bezüge zu erfolgen. Im Hinblick auf das negative Tatbestandselement (nicht neben laufenden Bezügen) und die Unanwendbarkeit des § 67 Abs. 2 EStG 1972 ist ein Aufrollen der Lohnsteuerberechnung aus früheren Lohnzahlungszeiträumen nicht notwendig. Die Begünstigungsgrenze des § 67 Abs. 6 stellt nämlich anders als die des § 67 Abs. 2 EStG 1972 auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate ab und nicht auf einen Bruchteil der im Auszahlungszeitpunkt bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. Insofern weist der Tatbestand des § 67 Abs. 6 EStG 1972 also selbst auf einen historischen Sachverhalt hin. Er läßt aber auch durch das Merkmal des "Gewährens" der sonstigen Bezüge bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses kein Gebot des Abstellens auf den Auszahlungszeitpunkt erkennen. Unter einem Gewähren von sonstigen Bezügen läßt sich nämlich auch zwanglos das Einräumen des Anspruches verstehen. Diese Überlegungen führen zu dem Ergebnis, daß in Fällen willkürlicher Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch den Arbeitgeber im Sinne des § 67 Abs. 8 erster Satz EStG 1972 die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 67 Abs. 6 EStG 1972 nach der Sach- und Rechtslage zu erfolgen hat, die im Zeitpunkt vorlag, in dem die sonstigen Bezüge gewährt wurden, sie also zugestanden wären.

Dem Beschwerdeführer kann nun zwar darin nicht beigespflichtet werden, daß im März 1987 die Nachzahlung der Urlaubsentschädigung für 1983 bis 1985 nicht im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1972 neben laufenden Bezügen des Arbeitgebers aus demselben Dienstverhältnis erfolgt sei. Der Umstand, daß das Dienstverhältnis mit 31. Dezember 1985 geendet hatte, ändert nichts daran, daß die erstmals 1987 anfallende und ausbezahlte Firmenpension desselben Arbeitgebers aus demselben Dienstverhältnis zu gewähren war, aus dem der Anspruch auf Urlaubsentschädigung stammte. Beide Ansprüche (Urlaubsentschädigung und Firmenpension) haben als rechtliche Grundlage dasselbe Dienstverhältnis. Auch daran kann im Hinblick auf § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 - entgegen der Meinung des Beschwerdeführers - kein Zweifel bestehen, daß laufende Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis laufende Bezüge des Arbeitnehmers im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1972 sind. Es erübrigt sich daher darauf einzugehen, ob den Worten "aus demselben Dienstverhältnis" etwa eine noch weitergehende Bedeutung im Sinne der Identität des Arbeitgebers trotz verschiedener Dienstverhältnisse als Rechtsgrund für die jeweilige Leistung zugebilligt werden könnte.

Der Beschwerde kommt aber im Ergebnis deshalb Berechtigung zu, weil die belangte Behörde nach dem bereits vorher Gesagten bei Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG 1972 im Hinblick auf die von ihr selbst unterstellte willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes durch den Arbeitgeber auf die Sach- und Rechtslage in dem Zeitpunkt abzustellen gehabt hätte, in dem die Auszahlung der Urlaubsentschädigung gebührt hätte, und nicht auf den Zeitpunkt, in dem sie tatsächlich ausbezahlt wurde. Wäre dies, wie der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren behauptet hat, der 1. Jänner 1986 gewesen und wurden dem Beschwerdeführer damals laufende Bezüge von der Sparkasse nicht gewährt, wie sich dies dem Sachverhalt entnehmen läßt, weil die Firmenpension erst ab 1987 anfiel, so mußte auf die Besteuerung der vom Arbeitgeber willkürlich in das Jahr 1987 verlegten Auszahlung der Urlaubsentschädigung für 1983 bis 1985, bei der es sich um sonstige Bezüge bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses handelte, die Regel des § 67 Abs. 6 EStG 1972 angewendet werden, ohne daß es eines Aufrollens früherer Lohnzahlungszeiträume bedurfte. Bis zu einem Viertel der laufenden Bezüge des Jahres 1985 (laut Lohnkonto ein Viertel von S 814.674,40 = S 203.668,60) wäre der Steuersatz des Abs. 1 heranzuziehen gewesen. Absatz 2 wäre nicht anzuwenden gewesen. Der Überhang von S 57.392,79 wäre jedoch wie ein laufender Bezug des Jahres 1986 mit dem Steuersatz des § 66 EStG 1972 zu besteuern gewesen. Die Lohnsteuer aus der Urlaubsentschädigung wäre daher weit unter dem abgezogenen Betrag von S 125.100,62 gelegen.

Der Beschwerdeführer wurde daher durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten verletzt, weil die belangte Behörde die Rechtslage verkannte. Der angefochtene Bescheid mußte deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Schriftsatzaufwand (einschließlich Umsatzsteuer), der den Pauschbetrag von S 10.110,- übersteigt und der bereits durch die abgelehnte Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof notwendig gewordene Stempelaufwand (S 60,- für Beilagenstempel) waren nicht zuzuerkennen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989140278.X00

Im RIS seit

26.06.1990

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at