

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.01.1975

Geschäftszahl

1385/74

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzkommissär Dr. Heinrich, über die Beschwerde der LG in W, vertreten durch Dr. Friedrich Pözl, Rechtsanwalt in Wien I, Stubenring 24, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 28. September 1973, Zl. GA 5-1596/73, betreffend Jahresausgleich für 1971, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, die im Jahre 1971 gleichzeitig von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezog, wurde für dieses Jahr mit Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien zu einem Jahresausgleich von Amts wegen herangezogen, der eine Lohnsteuernachforderung von S 1.385,- ergab. In ihrer Berufung gegen diesen Bescheid begehrte die Beschwerdeführerin die Neuberechnung des Jahresausgleiches mit der Begründung, das Finanzamt habe die Sechstelgrenze (§ 67 Abs. 3 EStG 1967) nicht richtig berechnet; für diese Berechnung wären die Bezüge von allen Arbeitgebern im Jahre 1971 heranzuziehen und zusammenzulegen, womit (im Gegensatz zu der auf die einzelnen Dienstverhältnisse abgestellten Berechnung des Finanzamtes) im Jahre 1971 sämtliche auf die genannte Sechstelgrenze anzurechnenden sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967 ("Sonderzahlungen") unterhalb dieser Grenze blieben.

Auf Grund eines rechtzeitig gestellten Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, der eine abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes außer Kraft setzte, hatte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland über die Berufung abzusprechen. In ihrer Berufungsentscheidung änderte die Behörde den Bescheid des Finanzamtes dahingehend ab, daß die Lohnsteuernachforderung auf Grund des Jahresausgleiches nunmehr mit S 1.648,- festgesetzt wurde. In der Begründung ihrer Entscheidung führte die belangte Behörde unter anderem aus, die Bestimmungen der §§ 76 und 77 EStG 1967 würden nicht vorsehen, daß beim Jahresausgleich auch die Besteuerung der sonstigen Bezüge einer Korrektur zu unterziehen sei. Es wären vielmehr bei der Durchführung eines Jahresausgleiches nur jene sonstigen Bezüge aus der Berechnungsgrundlage auszuschneiden, die während des Kalenderjahres zu Recht nach den begünstigten Steuersätzen versteuert werden konnten.

Den Unterschied zwischen ihrem Nachforderungsbetrag (S 1.648,-) und dem des Finanzamtes (S 1.385,-) erklärte die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zur Verfassungsgerichtshofbeschwerde damit, daß der zweite Arbeitgeber der Beschwerdeführerin im Jahre 1971 von den sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967 zu viel Lohnsteuer einbehalten habe. Bei der Durchführung des Jahresausgleiches habe das Finanzamt die für die sonstigen Bezüge zu viel bezahlte Lohnsteuer auf die Lohnsteuer für die laufenden Bezüge angerechnet. Da dieser Vorgang in den gesetzlichen Bestimmungen nicht gedeckt sei, habe die Neuberechnung im Zuge des Berufungsverfahrens einen höheren Lohnsteuernachforderungsbetrag ergeben als beim Erstbescheid. Die für die sonstigen Bezüge zu viel bezahlte Lohnsteuer könne im Wege eines Antrages gemäß § 240 BAO erstattet werden, worauf die belangte Behörde übrigens auch schon in ihrer Berufungsentscheidung hingewiesen hatte.

Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurde beim Verfassungsgerichtshof mit Beschwerde bekämpft, in der eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes behauptet wurde. Von den Beschwerdeausführungen ist für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof festzuhalten, daß darnach bei jenem Arbeitgeber der Beschwerdeführerin, dem die zweite Lohnsteuerkarte

vorliege (zweiter Arbeitgeber), eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden sei, bei der (offenbar für 1971) das Sechstel (§ 67 Abs. 3 EStG 1967) mit S 4.770,- festgelegt und eine Nachzahlung von S 551,- gefordert worden wäre. Diesem Umstand habe jedoch die angefochtene Entscheidung nicht Rechnung getragen und statt der beim zweiten Arbeitgeber tatsächlich bezahlten S 2.829,- nur S 2.278,- an bezahlter Lohnsteuer in Ansatz gebracht. Außerdem sei das Sechstel in der angefochtenen Entscheidung mit S 4.580,- angenommen, jedoch die Steuer für die tatsächlichen Sonderzahlungen (sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1967) des zweiten Arbeitgebers von (insgesamt) S 6.925,- gerechnet worden. Unrichtig wäre es auch, wenn das Sechstel beim Jahresausgleich nur mit den bei den einzelnen Arbeitgebern berücksichtigten Beträgen Rechnung getragen werde, zumal es ja Jahressechstel heiße, das doch nur von den Gesamtjahresbezügen berechnet werden könne. Durch das Vorgehen der belangten Behörde wären aus der für den Jahresausgleich maßgeblichen Lohnsteuerbemessungsgrundlage nur S 14.358,- (Summe der sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG 1967 im Jahre 1971 unter Berücksichtigung der von der belangten Behörde angenommenen Sechstelgrenze) ausgeschieden worden, während nach Ansicht der Beschwerdeführerin S 16.703,- als sonstige Bezüge auszuschneiden waren (dieser Betrag entspricht sämtlichen sonstigen Bezügen im Sinne des § 67 EStG 1967 im Jahre 1971). Neben weiteren Ausführungen, über die der Verfassungsgerichtshof abzusprechen hatte, wurde beantragt, die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof abzutreten, falls sich ergebe, daß ein verfassungsrechtlich geschütztes Recht nicht verletzt worden sei.

Mit Erkenntnis vom 19. Juni 1974, B 326/73, wies der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde als unbegründet ab, da die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in keinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt worden sei. Entsprechend dem Begehren der Beschwerdeführerin trat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG und § 87 Abs. 3 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 an den Verwaltungsgerichtshof ab. In einem Schriftsatz vom 18. September 1974 führte die Beschwerdeführerin für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zur Begründung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung im wesentlichen aus, die belangte Behörde hätte beim Jahresausgleich den schon erwähnten Betrag von S 16.703,- ausscheiden sollen. Dies deshalb, weil nach dem Sinn des Einkommensteuergesetzes der Dienstnehmer, welcher in zwei Dienstverhältnissen stehe, nicht anders behandelt werden, d.h. nicht mehr Steuer zahlen solle als ein solcher, welcher nur in einem einzigen Dienstverhältnis stehe. Die (in der Berufungsentscheidung erwähnte) Tatsache, daß dadurch der Finanzbehörde eine Mehrarbeit entstehe, könne keine Begründung darstellen, daß dies unterbleibe. Im übrigen berief sich die Beschwerdeführerin auf die Ausführungen in der Verfassungsgerichtshofbeschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Aus den Akten des Verwaltungsverfahrens ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin im Jahre 1971 von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezog, wobei die sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967 beim zweiten Arbeitgeber über das Sechstel des § 67 Abs. 3 EStG 1967 hinaus mit den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1967 besteuert wurden. Bei der Durchführung des Jahresausgleiches von Amts wegen im Sinne des § 76 Abs. 3 EStG 1967 bezog die belangte Behörde jedoch diese sonstigen Bezüge nur bis zur Höhe des beim zweiten Arbeitgeber anzuwendenden Sechstels nicht in die nach § 77 Abs. 1 EStG 1967 vorgeschriebene Neuberechnung der Lohnsteuer ein, wodurch der übersteigende Teil dieser Bezüge wie ein laufender Bezug zum Jahresausgleich herangezogen wurde. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist hingegen beim Jahresausgleich von Amts wegen nicht auf das Sechstel abzustellen, wie es sich bei dem einzelnen Arbeitgeber ergibt; vielmehr wäre beim Jahresausgleich das Sechstel anhand der von allen Arbeitgebern erhaltenen Bezüge neu zu berechnen, mit der Folge, daß beim Jahresausgleich für 1971 sämtliche sonstigen Bezüge der Beschwerdeführerin im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967 mit den festen Steuersätzen hätten versteuert werden können.

Diesem Standpunkt der Beschwerdeführerin kann nicht beigespflichtet werden. Nach § 77 Abs. 1 EStG 1967 sind nämlich in die Neuberechnung der Lohnsteuer bei Durchführung des Jahresausgleiches sonstige Bezüge nur insoweit einzubeziehen, "als sie gemäß § 67 Abs. 3 den laufenden Bezügen beim Steuerabzug vom

Arbeitslohn zuzurechnen ... waren." Soweit eine Zurechnung

sonstiger Bezüge zu den laufenden Bezügen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1967 nicht zu erfolgen hatte, soweit also sonstige Bezüge das Sechstel, des beim Steuerabzug vom Arbeitslohn anzusetzen war, nicht überschreiten, ist demnach eine Neuberechnung der Lohnsteuer und damit auch des Sechstels nach den Vorschriften über den Jahresausgleich ausgeschlossen. Für die Sechstelberechnung selbst aber und somit auch für die Frage der Zurechnung der in Rede stehenden sonstigen Bezüge zu den laufenden Bezügen bei der Durchführung des Jahresausgleiches ist die Vorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1967 maßgebend. Es handelt sich dabei um eine jener Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes, welche die Lohnsteuerberechnung regeln. Diese Lohnsteuerberechnung aber ist, wie es schon dem Wesen des Lohnsteuerabzuges entspricht, grundsätzlich von jedem Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer gesondert vorzunehmen (vgl. auch § 62 EStG 1967), sofern nicht das Gesetz, wie etwa im vorletzten Satz des § 57 Abs. 2 EStG 1967, in besonderen Fällen Ausnahmen vorsieht. § 67 Abs. 3 EStG 1967 enthält jedoch keine derartige Ausnahme. Aus dem Zusammenhalt des Abs. 3 mit dem Abs. 1 der Gesetzesstelle, auf den der Abs. 3 in einem Klammerausdruck im übrigen ausdrücklich Bezug nimmt, ergibt sich vielmehr, daß für die Sechstelberechnung nach Abs. 3 einerseits jener laufende Arbeitslohn und andererseits jene sonstigen, insbesondere einmaligen

Bezüge heranzuziehen sind, die der Arbeitnehmer von demselben Arbeitgeber erhält, mithin das Sechstel von jedem Arbeitgeber gesondert nach den von ihm an den Arbeitnehmer ausgezahlten Bezügen zu ermitteln ist.

Der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Ausdruck "Jahressechstel" vermag schon deshalb nichts zur Lösung der Rechtsfrage beizutragen, weil der Gesetzgeber diesen Ausdruck nicht verwendet. Selbst die Praxis aber mißt diesem Ausdruck in der Regel keine andere Bedeutung als die eines beim laufenden Lohnsteuerabzug zu ermittelnden fiktiven Jahresbetrages bei, wie er aus § 67 Abs. 3 EStG 1967 hervorgeht.

Soweit die Beschwerdeführerin darauf hinweist, der Standpunkt der belangten Behörde und hiemit auch des Verwaltungsgerichtshofes in dem hier in Rede stehenden Beschwerdepunkt bewirke eine Ungleichmäßigkeit der Besteuerung, so ist dem entgegenzuhalten, daß sich diese Ungleichmäßigkeit auf Grund verfassungsrechtlich unbedenklicher Vorschriften ergibt, worauf bereits der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis hinwies.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, daß auch die beiden letzten Sätze des § 67 Abs. 2 EStG 1967 der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, das Sechstel wäre von jedem Arbeitgeber gesondert zu berechnen, nicht entgegenstehen. Die Bedachtnahme auf mehrere Dienstverhältnisse, wie sie der vorletzte Satz des Abs. 2 anordnet, betrifft nämlich nur den Höchstbetrag für die Anwendung des Steuersatzes der Spalte I des Abs. 1. Der letzte Satz des Abs. 2 hingegen ist unabhängig davon so zu verstehen, daß sonstige Bezüge, die unter Abs. 1 und 2 fallen, nur nach Maßgabe des Abs. 3 (nur bis zu einem umgerechneten Sechstel der vom einzelnen Arbeitgeber ausgezahlten laufenden Bezüge) mit festen Steuersätzen versteuert werden dürfen.

Aus § 77 Abs. 1 EStG 1967 und dem zu § 67 Abs. 3 EStG 1967 Gesagten folgt sohin, daß bei der Durchführung des Jahresausgleiches von Amts wegen von jenen Sechsteln auszugehen ist, die sich nach der Vorschrift des § 67 Abs. 3 EStG 1967 bei den einzelnen Arbeitgebern ergaben. Für den Ansatz eines Sechstels unter Zugrundelegung der laufenden Bezüge aller Arbeitgeber im Zuge der Durchführung des Jahresausgleiches, wie dies den Vorstellungen der Beschwerdeführerin entspricht, bietet das Gesetz keine Handhabe. Der angefochtene Bescheid erweist sich in diesem Punkt nicht als rechtswidrig.

Er ist jedoch aus folgendem, von der Beschwerdeführerin in ihrer Verfassungsgerichtshofbeschwerde vom 7. November 1973 auch geltend gemachten Grund mit Rechtswidrigkeit behaftet:

Bei der Durchführung des Jahresausgleiches für 1971 hat die belangte Behörde zwar die sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967, soweit sie beim zweiten Arbeitgeber das Sechstel überschritten, zutreffend gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1967 in die Neuberechnung der Lohnsteuer einbezogen. Sie hat aber nicht auch die von den sonstigen Bezügen, soweit diese das Sechstel überstiegen, mit den festen Steuersätzen einbehaltenen Lohnsteuer der beim Jahresausgleich neu berechneten Lohnsteuer gegenübergestellt, und zwar in der Annahme, diese Lohnsteuer könne nur gemäß § 240 BAO erstattet werden. Dies erweist sich jedoch als rechtswidrig; denn von der Gegenüberstellung der einbehaltenen Lohnsteuer und der beim Jahresausgleich neu berechneten Lohnsteuer sind nach dem ersten Satz des § 77 Abs. 3 EStG 1967 nur jene Steuerbeträge ausgeschlossen, die von solchen sonstigen Bezügen einbehalten worden sind, die gemäß Abs. 1 in die Durchführung des Jahresausgleiches nicht einzubeziehen sind. Die - wenn auch zu Unrecht mit festen Steuersätzen - von den das Sechstel übersteigenden sonstigen Bezügen erhobene Lohnsteuer wurde jedoch von solchen sonstigen Bezügen einbehalten, die gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1967 in die Durchführung des Jahresausgleiches einzubeziehen sind. Die einbehaltene Lohnsteuer war daher entgegen der Meinung der belangten Behörde nicht vor der Gegenüberstellung im Sinne des § 77 Abs. 3 erster Satz EStG 1967 um die Steuerbeträge zu kürzen, die auf die das Sechstel übersteigenden sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1967 entfielen.

Die Auslegung des ersten Satzes des § 77 Abs. 3 EStG 1967 durch den Verwaltungsgerichtshof wird noch mehr verständlich, wenn man diese Bestimmung in ihrem Zusammenhang, insbesondere mit § 77 Abs. 1 EStG 1967, sieht. Beide Bestimmungen zusammen können sinnvoll nur so verstanden werden, daß der Lohnsteuer, die sich bei Durchführung des Jahresausgleiches ergibt, alle jene Steuerbeträge gegenüberzustellen sind, die von den zur Neuberechnung der Lohnsteuer herangezogenen Bezügen einbehalten worden sind. Für die gemeinsame Betrachtung beider Gesetzesstellen spricht übrigens auch ihre gemeinsame Entwicklung. Nach der ursprünglichen Fassung des Einkommensteuergesetzes 1953 haben beide Bestimmungen in der gegenständlichen Frage auf die tatsächlichen Verhältnisse beim Steuerabzug vom Arbeitslohn abgestellt, und zwar auf die tatsächlich vorgenommene Sechstelberechnung einerseits (§ 77 Abs. 1 EStG 1953) und auf die von den sonstigen Bezügen tatsächlich, mit festen Steuersätzen einbehaltene Lohnsteuer andererseits (§ 77 Abs. 3 erster Satz EStG 1953). Seit der Einkommensteuernovelle 1960, BGBl. Nr. 284, nehmen die beiden Vorschriften auf die nach dem Gesetz (§ 67 Abs. 3) vorzunehmende Sechstelberechnung einerseits (§ 77 Abs. 1) und auf die nach dem Gesetz auf die sonstigen Bezüge entfallende Lohnsteuer andererseits Bedacht, wobei von der Gegenüberstellung von einbehaltener Lohnsteuer und der beim Jahresausgleich ermittelten Lohnsteuer nach der Einkommensteuernovelle 1960 jene Steuerbeträge ausgeschlossen waren, "die von solchen sonstigen Bezügen einbehalten worden sind, die nicht gemäß § 67 Abs. 3 dem laufenden Bezug beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zuzurechnen waren" (§ 77 Abs. 3 erster Satz EStG 1953 in der Fassung der genannten Novelle). Das EStG 1967, mit dem die gegenständlichen Bestimmungen des § 77 Abs. 1 und 3 ihre für die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes maßgebliche Fassung erhielten, brachte mich den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 545 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XI. GP., diesbezüglich nur noch formelle Änderungen. Seit der Einkommensteuernovelle 1960 wird jedenfalls der Begriff der festen Steuersätze im ersten Satz des § 77 Abs. 3 EStG 1953 bzw. 1967 nicht mehr erwähnt.

Entgegen dem Standpunkt der belangten Behörde war sohin im Beschwerdefall der bei Durchführung des Jahresausgleiches neu berechneten Lohnsteuer auch jene Lohnsteuer gegenüberzustellen, die von den sonstigen Bezügen, die das Sechstel überschritten, mit festen Steuersätzen einbehalten worden war. Da insoweit bereits im Wege des Jahresausgleiches ein Ausgleich zu Unrecht entrichteter Steuerbeträge erfolgt, ist § 240 BAO im Hinblick auf dessen Abs. 3 erster Satz nicht anzuwenden. Der angefochtene Bescheid erwies sich somit als rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben. Im fortgesetzten Verfahren wird die belangte Behörde auch darüber abzusprechen haben, ob (inwieweit) dem Ergebnis der Lohnsteuerprüfung vom Juli 1973 beim zweiten Arbeitgeber der Beschwerdeführerin im Zuge der Durchführung des Jahresausgleiches für 1971 Rechnung zu tragen ist.

Kosten waren der obsiegenden Partei nicht zuzusprechen, da ein Aufwandsersatz vom Verwaltungsgerichtshof gemäß § 59 VwGG 1965 nur auf Antrag zuzuerkennen ist. Dieser Antrag wäre bereits in der Verfassungsgerichtshofbeschwerde zu stellen gewesen, wobei neben dem Kostenersatzanspruch für das verfassungsgerichtliche Verfahren ein zusätzlicher Kostenersatzanspruch für den Fall der Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof hätte erhoben werden müssen (vgl. den Beschluß des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. März 1973, Zl. 1474/72). Dies ist jedoch nicht geschehen. Der in der verbesserten Verfassungsgerichtshofbeschwerde vom 18. Dezember 1973 begehrte Kostenanspruch von S 3.000,-, zuzüglich Bundesstempel von § 86,40, kann nur als Antrag auf Ersatz der Kosten des Verfassungsgerichtshof-Verfahrens gewertet werden.

Wien, am 28. Jänner 1975