

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.05.1997

Geschäftszahl

94/17/0409

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

94/17/0410

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

94/17/0411 E 26. Mai 1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hnatek und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Holeschovsky, Dr. Köhler und Dr. Zens als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde der XY-AG in W, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in W, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland jeweils vom 11. Juli 1994, Zlen. GA 5-1924/93 und GA 5-2074/92, betreffend Steuermeßbeträge nach der Lohnsumme für die Jahre 1989 bis 1992 (mitbeteiligte Parteien: Stadtgemeinde S und Gemeinde W), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Das Finanzamt für Körperschaften setzte die Steuermeßbeträge nach der Lohnsumme mit Lohnsummensteuermeßbescheiden für die Gemeinde S über deren Anträge für das Jahr 1989 in der Höhe von

S 1.923.785,--, für das Jahr 1990 in der Höhe von

S 2.184.346,--, für das Jahr 1991 in der Höhe von

S 2.346.060,-- und für das Jahr 1992 in der Höhe von

S 2.661.663,-- sowie für die Gemeinde W über deren Anträge für das Jahr 1989 in der Höhe von S 649.005,--, für das Jahr 1990 in der Höhe von S 656.494,--, für das Jahr 1991 in der Höhe von

S 661.497,-- und für das Jahr 1992 in der Höhe von S 708.069,-- fest.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen gleichlautend vor, die Einbeziehung von Bezügen im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und Abs. 7 EStG 1988 in die Lohnsumme sei rechtswidrig. § 26 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG), BGBl. Nr. 2/1954 i.d.F. BGBl. Nr. 17/1975, sei mit Bundesgesetz vom 7. Juli 1988, BGBl. Nr. 403/1988, geändert worden, um in dieser Bestimmung die überholte Verweisung auf das EStG 1972 an das EStG 1988 anzupassen. Eine inhaltliche Änderung der Bestimmung habe die getroffene Regelung laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage nicht zum Ziel. Auf Grund des vor der GewStG-Novelle 1988 ergangenen Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. März 1984, AÖFV Nr. 109/1984, werde die Lohnsummensteuerfreiheit der Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1 und 4 EStG 1972 klar zum Ausdruck gebracht. Am materiellen Inhalt dieser Bestimmung habe die GewStG-Novelle 1988 - außer der erforderlichen Anpassung der Zitierungen des EStG - nichts geändert. Im übrigen decke sich aber auch eine wörtliche Interpretation der Neufassung des § 26 Abs. 2 GewStG mit der durch die Erläuternden Bemerkungen zum Ausdruck gebrachten

klaren Absicht des Gesetzgebers. Diese Bestimmung erfasse im ersten Halbsatz als "Vergütungen" nur jene Arbeitslöhne im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, die "nicht durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreit sind". In den "Vergütungen" gemäß erstem Halbsatz seien daher keine lohnsteuerfreien Bezugsteile enthalten. Von diesen als "Vergütungen" verbleibenden, keiner Lohnsteuerbefreiung unterliegenden Bezugsteilen seien dann auf Grund der im zweiten Halbsatz des Abs. 2 des § 26 GewStG ausdrücklich getroffenen Anordnung weitere Bezugsteile auszuscheiden. Zu diesen auszuscheidenden weiteren Bezugsteilen gehörten unter anderem die lohnsteuerpflichtigen Bezugsteile im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988. Es könne keine Rede davon sein, daß der Begriffsinhalt der Wortfolge "Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988" etwa nur die gemäß diesen Bestimmungen lohnsteuerfrei bleibenden Teile der Schmutz-, Erschwerungs- und Gefahreneinzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bzw. Überstundenzuschläge und in fortgezählten Entgelten an freigestellte Betriebsratsmitglieder enthaltene Zulagen umfasse. Der Begriff "Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988" umfasse die in Rede stehenden Zulagen und Zuschläge vielmehr in ihrer Gesamtheit, so wie dies auch schon vor Wirksamwerden der GewStG-Novelle 1988 der Fall gewesen sei. Diese Bezugsarten seien daher gemäß § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 in voller Höhe aus den Arbeitslöhnen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 auszuscheiden.

Nach Ergehen von abweisenden Berufungsvorentscheidungen und Anträgen auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die belangte Behörde mit Bescheiden vom 11. Juli 1994 die Berufungen betreffend Festsetzung der sowohl für die in der Gemeinde S als auch für die in der Gemeinde W gelegenen Betriebsstätte maßgebenden Steuermeßbeträge nach der Lohnsumme für die Jahre 1989 bis 1992 als unbegründet ab. Dies mit der Begründung, aus der vorrangig anzustellenden wörtlichen Interpretation des § 26 Abs. 2 GewStG in der Fassung BGBl. Nr. 403/1988 ergebe sich, daß steuerbefreite Arbeitslöhne sowie bestimmte Bezüge, wie etwa die im § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 genannten aus der die Lohnsummensteuerpflicht auslösenden Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien. Die Textierung des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 stelle aber eindeutig auf jene Bezüge ab, die mangels Überschreitens bestimmter Freibetragsgrenzen steuerfrei blieben. Demnach unterlägen jene Bezüge, die infolge Überschreitens der genannten Freibetragsgrenzen steuerpflichtig seien, der Lohnsummensteuerpflicht. Demgegenüber habe der Gesetzgeber im § 68 Abs. 1 und 4 EStG 1972 die infolge Überschreitens bestimmter Freibetragsgrenzen steuerpflichtigen Zulagen und Zuschläge behandelt, weshalb die Nennung dieser Gesetzesstelle im § 26 Abs. 2 GewStG vor der Novelle 1988 den Ausschluß derartiger Bezüge aus der Lohnsummensteuerpflicht bedeutete. Im neugefaßten Wortlaut des § 26 Abs. 2 GewStG in der Fassung der Novelle 1988 seien jedoch ausdrücklich die lohnsteuerfreien Bezüge des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 angesprochen, nicht aber die nach dem Tarif zu versteuernden Zulagen und Zuschläge des § 68 Abs. 3 EStG 1988. Aus dieser Änderung müsse geschlossen werden, daß ab 1. Jänner 1989 nur die lohnsteuerfreien Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 ausgenommen seien. Dazu gehörten die ausdrücklich aufgezählten Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 sowie infolge der Bezugnahme auf § 68 Abs. 1 die Erhöhung des Freibetrages wegen Nacharbeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nehme nämlich der § 26 Abs. 2 erster Halbsatz GewStG in der Novellenfassung 1988 von den Vergütungen nur die durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne aus, worunter jene Arbeitslöhne zu verstehen seien, die gemäß § 3 und § 26 EStG 1988 von der Steuerpflicht ausgenommen würden. Dies gelte aber nicht für die im § 68 EStG 1988 enthaltenen Freibetragsregelungen, welche wohl materiell eine Steuerbefreiung darstellten, jedoch in den Steuerbefreiungstatbeständen des § 3 EStG 1988 nicht genannt seien. Diese Sichtweise erscheine schon deshalb begründet, weil die in Rede stehende Textierung des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 eindeutig auf steuerfreie Bezugsteile hinweise und demnach die im zweiten Halbsatz des § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 vorgenommene Ausnahmeregelung dieser Bezugsteile unverständlich wäre, wären dieselben bereits in den lohnsteuerbefreiten Arbeitslöhnen des § 26 Abs. 2 erster Halbsatz GewStG in der Novellenfassung 1988 enthalten. Der diesbezüglichen Einwendung der Beschwerdeführerin, unter der Textierung "Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2, und 7 EStG 1988" seien Zulagen und Zuschläge in ihrer Gesamtheit zu verstehen, stehe jedoch der eindeutige Wortlaut der besagten Gesetzesbestimmungen entgegen. Der Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage könne aber der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil hierin lediglich ein subsidiärer Auslegungsbehelf erblickt werden müsse, der bei uneinheitlichen Ergebnissen einer Gesetzesinterpretation herangezogen werden könne, aber nicht geeignet sei, dem klaren Wortlaut einer Rechtsnorm einen anderen Inhalt zu verleihen.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst vor ihm erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 27. September 1994, B 1815, 1816/94-4, B 1817/94-4, ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Nichteinbeziehung von Bezugsteilen im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für die Steuermeßbeträge nach der Lohnsumme für die in den Gemeinden W und S gelegenen Betriebsstätten gemäß § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 für die Jahre 1989 bis 1992 verletzt und macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide geltend.

Die belangte Behörde sowie die mitbeteiligten Parteien erstatteten je eine Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 26 Abs. 1 GewStG 1953, BGBl. Nr. 2/1954, ist die Lohnsumme die Summe der Vergütungen, die an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gezahlt worden sind.

Gemäß § 26 Abs. 2 leg. cit. in der Fassung BGBl. Nr. 403/1988 sind Vergütungen vorbehaltlich der Abs. 3 bis 6 die nicht durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 des EStG 1988 mit Ausnahme von Ruhe- und Versorgungsbezügen, der unter den Freibetrag des § 67 Abs. 1 fallenden Bezüge und von Bezügen im Sinne des § 67 Abs. 3, 4 und 6 sowie von Bezügen im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988.

Die Fassung des § 26 Abs. 2 GewStG vor der Novelle BGBl. Nr. 403/1988 unterscheidet sich von der Novellenfassung 1988 durch die Änderung der Wortfolge "§ 68 Abs. 1 und 4 des EStG 1972" auf "§ 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988".

Die Erläuternden Bemerkungen (628 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII GP.) führen zu dieser Neuregelung des § 26 Abs. 2 in der Novellenfassung 1988 aus:

"Durch die Zitierung des EStG 1988 soll sich an der bisherigen Berechnung der Lohnsumme nichts ändern."

Die Bestimmungen des § 68 Abs. 1, 2, 3, 6 und 7 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, haben folgenden Wortlaut:

"Besteuerung bestimmter Zulagen und Zuschläge

§ 68. (1) Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 4.940 S monatlich (1.140 S wöchentlich, 190 S täglich) steuerfrei.

(2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes steuerfrei.

(3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

...

(6) Als Nacharbeit gelten zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens 3 Stunden, die auf Grund betrieblicher Erfordernisse zwischen 19 Uhr und 7 Uhr erbracht werden müssen. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50 %.

(7) Gemäß Abs. 1 bis 5 sind auch zu behandeln

- Zulagen und Zuschläge, die in dem an freigestellte Mitglieder des Betriebsrates fortgezählten Entgelt enthalten sind,
- gleichartige Zulagen und Zuschläge an Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher landesgesetzlicher Vorschriften,
- Zulagen und Zuschläge, die im Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfall weitergezahlt wird, enthalten sind."

Die Bestimmungen des § 68 Abs. 1 und 4 EStG 1972 in der Fassung vor dem EStG 1988 lauteten:

"§ 68. (1) Erhält der Arbeitnehmer Schmutz, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, so beträgt die Lohnsteuer, soweit diese Zulagen und Zuschläge insgesamt den Freibetrag von 5070 S monatlich (1170 S wöchentlich, 195 S täglich) übersteigen, 15 v.H.

...

(4) Gemäß Abs. 1 bis 3 sind auch Zulagen und Zuschläge zu behandeln, die in dem an freigestellte Mitglieder des Betriebsrates fortgezählten Entgelt enthalten sind, ferner gleichartige Zulagen und Zuschläge an Personalvertreter im Sinne des Bundes-Personalvertretungsgesetzes und ähnlicher landesgesetzlicher Vorschriften sowie Zulagen und Zuschläge gemäß Abs. 1 bis 3, die in dem Arbeitslohn, der an den Arbeitnehmer im Krankheitsfalle weitergezahlt wird, enthalten sind."

Nach § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 sind Vergütungen - die Abs. 3 bis Abs. 6 sind im Beschwerdefall ohne Relevanz - die nicht durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 vermindert durch die in dieser Bestimmung weiters angeführten Bezüge. Es ist daher vorerst klarzustellen, welche Arbeitslöhne Teil der Vergütungen im Sinne des §

26 GewStG sind, um dann bestimmte - nämlich die in § 26 Abs. 2 GewStG genannten - Bezüge davon ausnehmen zu können.

Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage sind zunächst die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslöhne) nach § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 heranzuziehen, die nicht - durch besondere Bestimmungen - von der Lohnsteuer befreit sind. Von der Einkommensteuer - und damit von der Lohnsteuer - sind die in § 3 EStG 1988 genannten Einkünfte befreit. Weiters sind aber von der Lohnsteuer auch bestimmte Zulagen und Zuschläge nach § 68 EStG 1988 befreit. Diese von der Lohnsteuer befreiten Zulagen und Zuschläge sind durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreite Arbeitslöhne und somit nicht Teil der Vergütungen im Sinne des § 26 Abs. 2 erster Halbsatz GewStG.

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ohne nähere Begründung die Auffassung vertritt, unter den durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhnen seien jene Arbeitslöhne zu verstehen, die gemäß § 3 EStG 1988 und § 26 EStG 1988 von der Steuerpflicht ausgenommen seien, dann verkennt sie die Rechtslage. § 26 EStG 1988 regelt Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Es handelt sich dabei um nicht steuerbare Leistungen und nicht um steuerfreie Einkünfte. Daher können diese Leistungen nicht die nach § 26 Abs. 2 GewStG von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne sein. Zutreffend ist, daß die nach § 3 EStG 1988 befreiten Einkünfte zu den von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhnen zählen. Aus welchen Gründen allerdings die nach § 68 EStG 1988 von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne nicht unter den ersten Halbsatz des § 26 Abs. 2 GewStG subsumierbar sein sollen, begründet die belangte Behörde nicht, sondern stellt dies nur fest. Durch die "besondere Bestimmung" des § 68 EStG 1988 sind bestimmte Zulagen und Zuschläge in einem bestimmten Ausmaß ausdrücklich steuerbefreit. Damit liegen alle Tatbestandselemente des § 26 Abs. 2 erster Halbsatz GewStG vor, sodaß diese steuerbefreiten Bezüge nach § 68 EStG 1988 schon deshalb nicht Teil der Vergütung nach § 26 GewStG sind.

Von diesen, um die durch besondere Bestimmungen von der Lohnsteuer befreiten Arbeitslöhne verminderten Arbeitslöhne sind weitere Bezüge auszunehmen, um zu den Vergütungen nach § 26 GewStG zu gelangen. Aus der Berechnung auszunehmen sind die Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988. Die belangte Behörde vertritt dazu die Ansicht, die Textierung des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 stelle eindeutig auf jene Bezüge ab, die mangels Überschreitens bestimmter Freibetragsgrenzen steuerfrei blieben. Danach unterlägen jene Bezüge, die infolge Überschreitens der genannten Freibetragsgrenzen steuerpflichtig seien, der Lohnsummensteuer. Im neugefaßten Wortlaut des § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 seien jedoch ausdrücklich die lohnsteuerfreien Bezüge des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 angesprochen, nicht aber die nach dem Tarif zu versteuernden Zulagen und Zuschläge des § 68 Abs. 3 EStG 1988.

Davon, daß im neugefaßten Wortlaut des § 26 Abs. 2 GewStG "ausdrücklich nur" die lohnsteuerfreien Bezüge genannt sind, kann keine Rede sein. Nach dem Wortlaut des Gesetzes wird auf die Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 verwiesen und keineswegs ausdrücklich nur auf die steuerbefreiten Bezüge. § 68 Abs. 1 wie auch Abs. 2 und Abs. 7 EStG 1988 nennt aus allen Zulagen und Zuschlägen ganz bestimmte und behandelt diese lohnsteuerrechtlich anders als die übrigen Zulagen und Zuschläge. Die Verweisung im § 26 Abs. 2 GewStG auf Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 bezieht sich auch nach der ab 1. Jänner 1989 in Kraft getretenen Rechtslage auf die dort ausdrücklich genannten Zulagen und Zuschläge zum Unterschied von allen übrigen Zulagen und Zuschlägen und nicht bloß auf deren steuerfreien Teile. Für diese Ansicht sprechen zunächst die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988. Dort ist ausdrücklich festgehalten, daß sich an der bisherigen Berechnung der Lohnsumme nichts ändern sollte. Der Gesetzgeber hat damit zum Ausdruck gebracht, daß die in Rede stehenden Zulagen und Zuschläge des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 wie vor der Novellenfassung 1988 in ihrer Gesamtheit ohne Einschränkung auf die lohnsteuerfreien Arbeitslöhne aus der Bemessungsgrundlage für die Lohnsumme auszuscheiden sind. Weiters ist zu bedenken, daß der Gesetzgeber ausdrücklich die Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 von der Bemessungsgrundlage der Lohnsummensteuer ausnimmt. Die Anführung der Abs. 1, 2 und 7 leg. cit. im § 26 Abs. 2 GewStG wäre überflüssig, wenn dieser Verweis sich nur auf die steuerfreien Teile der in diesen Absätzen genannten Zulagen und Zuschläge bezöge, weil diese Teile bereits durch den ersten Halbsatz des § 26 Abs. 2 GewStG von der Bemessungsgrundlage ausgenommen sind. Es kann dem Gesetzgeber nicht die Absicht zugesonnen werden, eine derart sinnentleerte Bestimmung in den Gesetzestext aufzunehmen. Die Wortfolge "sowie von Bezügen im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 des EStG 1988" erhält jedoch dann ihren Sinn, wenn damit nicht bloß die lohnsteuerfreien Bezüge, sondern die Zuschläge und Zulagen des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 in ihrer Gesamtheit gemeint sind. Für diese in der Beschwerde vertretene Auffassung spricht, daß im Gesetzestext zwar von unter den "Freibetrag" des § 67 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Bezügen, nicht aber von unter den "Freibetrag" des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 fallenden Bezügen gesprochen wird, sondern von Bezügen im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 ohne diese Einschränkung auf den Freibetrag.

Durch den Verweis auf § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 fallen nur die in diesen Bestimmungen ausdrücklich genannten Bezüge aus der Bemessungsgrundlage der Lohnsummensteuer, nicht aber andere dort nicht angeführte Zulagen und Zuschläge. Ein Verweis auch auf § 68 Abs. 3 EStG 1988 hätte dazu geführt, daß auch alle nicht in den Abs. 1, 2 und 7 des § 68 EStG 1988 gesondert genannten Zulagen und Zuschläge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden gewesen wären, wodurch eine Ausweitung der Ausnahmeregelung auf alle Zuschläge und Zulagen und damit eine schwerwiegende Änderung der vorangegangenen Rechtslage betreffend

die Berechnung der Lohnsumme eingetreten wäre. Dies lag jedoch nicht in der erklärten Absicht des Gesetzgebers.

Weiters wäre die Argumentation der belangten Behörde, infolge Bezugnahme auf § 68 Abs. 1 EStG 1988 sei auch die Erhöhung des Freibetrages wegen Nachtarbeit gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, nicht stichhältig. § 68 Abs. 6 EStG 1988 ist im § 26 Abs. 2 GewStG nicht als Ausnahme genannt. In § 68 Abs. 6 EStG 1988 wird auf § 68 Abs. 1 EStG 1988 nur Bezug genommen, um von einem ziffernmäßig angeführten Freibetrag ausgehend, eine prozentuelle Erhöhung des Freibetrages in bestimmten Fällen vorzunehmen. Diese Bezugnahme schafft aber zu § 68 Abs. 1 EStG 1988 keine solche unlösliche Verbindung, daß bei Anführung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 in einem anderen Gesetz, wie im § 26 Abs. 2 GewStG, damit automatisch stets auch § 68 Abs. 6 EStG miterfaßt wäre.

Somit ergibt sich zusammenfassend, daß die in § 26 Abs. 2 GewStG in der Novellenfassung 1988 angeführten Bezüge im Sinne des § 68 Abs. 1, 2 und 7 EStG 1988 in ihrer Gesamtheit und nicht nur im lohnsteuerfreien Ausmaß nicht zu den Vergütungen und damit nicht zur Lohnsumme im Sinne des § 26 Abs. 1 GewStG gehören.

Da die belangte Behörde dies verkannte, hat sie ihre Entscheidungen mit Rechtswidrigkeit belastet. Die angefochtenen Bescheide waren daher wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. An Kosten waren nur der Schriftsatzaufwand in der Höhe von S 12.500,-- sowie die Eingabengebühr der Beschwerdeergänzung in dreifacher Ausfertigung in der Höhe von S 360,-- zuzusprechen. Für die Stempel- und Beilagengebühren der Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kein Anspruch auf Kostenersatz.