

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.09.2000

Geschäftszahl

2000/14/0087

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der Verlassenschaft nach G K, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstrasse 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 21. Dezember 1998, RV 176/1-8/1998, betreffend Rückzahlungzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO (Lohnsteuer 1997), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Dr. G - er ist nach Einbringung der Beschwerde verstorben - war vom 1. Jänner 1975 bis 7. Mai 1997 als Vorstandsmitglied einer AG tätig. Er bezog ein Bruttomonatsgehalt von S 186.422,--, das 15 mal jährlich ausbezahlt wurde. Anlässlich seines Ausscheidens aus der AG erhielt er im Dezember 1997 eine Abfertigung in Höhe von S 2.799.480,--. Die Arbeitgeberin berechnete die Lohnsteuer für S 563.428,-- mit dem festen Satz von 6 % und für den Restbetrag von S 2.236.052,-- nach dem Lohnsteuertarif.

Dr. G stellte beim Finanzamt den auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer. Der begünstigte Steuersatz von 6 % sei sowohl auf 9 Monatsentgelte a S 233.027,50 als auch auf 3 Monatsgehälter a S 186.422,-- anzuwenden. Lediglich der Restbetrag von S 142.966,50 sei nach dem Lohnsteuertarif zu besteuern. Der Betrag von 9 x S 233.027,50 stelle die gesetzliche Abfertigung von 9 Monatsentgelten dar, wobei das maßgebliche Monatsentgelt iSd § 23 Angestelltengesetz nach den arbeitsrechtlichen Vorschriften durch folgende Berechnung ermittelt werde:

laufender Monatsbezug (S 186.422) x 15/12.

Das Finanzamt gab dem Antrag teilweise statt und erstattete Lohnsteuer in Höhe von S 736.399,--. Ein Betrag in Höhe von 12 Monatsgehältern a S 186.422,-- sei mit 6 % Lohnsteuer, der Restbetrag von S 562.416,-- nach dem Tarif zu besteuern.

Hinsichtlich 3 Monatsgehältern sei § 67 Abs. 6 Satz 1 EStG und hinsichtlich 9 Monatsgehältern § 67 Abs. 6 Satz 2 EStG anzuwenden.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung begründete Dr. G damit, dass ihm, da er 22 Jahre im Dienstverhältnis zur AG gestanden sei, das 9-fache des Monatsentgelts einschließlich der drei Sonderzahlungen als gesetzliche Abfertigung zustünde, die gemäß § 67 Abs. 3 EStG mit 6 % Lohnsteuer zu besteuern sei. Darüber hinaus sei gemäß § 67 Abs. 6 EStG ein Betrag in Höhe von drei laufenden Bezügen als freiwillige Abfertigung ebenfalls mit 6 % zu besteuern.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dieses Bescheides wird ausgeführt, eine gesetzliche Abfertigung sei gemäß § 67 Abs. 3 EStG eine auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leistende Entschädigung durch den Arbeitgeber. Als gesetzliche Vorschrift komme im Beschwerdefall nur das Angestelltengesetz in Betracht, dem allerdings nach ständiger Rechtsprechung des OGH Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft wegen ihrer Weisungsfreiheit nicht unterlägen. Der Abfertigungsanspruch eines Vorstandsmitglieds habe daher seine Rechtsgrundlage in der jeweiligen Einzelvereinbarung. Die damit als freiwillige Abfertigung zu charakterisierende Zahlung sei nach § 67 Abs. 6 EStG zu versteuern, und zwar bis zur Höhe von zwölf Zwölfteln der Summe der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 28. Februar 2000, B 282/99, unter Bezugnahme auf VfSlg. 10.089/1984 und unter Hinweis darauf, dass die in jenem Erkenntnis gerügte ausschließliche Anknüpfung an den Kollektivvertrag bei § 67 Abs. 3 EStG nicht vorliege, ab. Mit Beschluss vom 4. Mai 2000 trat er die Beschwerde nach Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ergänzte Beschwerde erwogen:

Die im Beschwerdefall maßgebliche Bestimmung des § 67 EStG

lautet:

Sonstige Bezüge

§ 67. (1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 8 500 S übersteigen, 6 %. ...

...

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

...

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
25 Jahren	12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden; ...

Die in § 67 Abs. 3 EStG genannten Arten von Abfertigungen sind höchstens mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG von 6 % zu besteuern. Wie sich aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt, ist die Aufzählung der Rechtsgrundlagen für die gesetzliche Abfertigung taxativ (Hofstätter/Reichel, § 67 Abs. 3-5 EStG 1988, Tz 2).

Die in Rede stehende Abfertigung ist nicht auf eine der in § 67 Abs. 3 EStG genannten Rechtsgrundlagen zurückzuführen, was aber Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 3 EStG wäre. Den Ausführungen der belangten Behörde ist dahingehend zu folgen, dass im gegenständlichen Fall keine andere gesetzliche Vorschrift iS des § 67 Abs. 3 EStG als § 23 Abs. 1 des Angestelltengesetzes in Betracht kommt. Das Angestelltengesetz findet jedoch auf Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft keine Anwendung, weil diese nicht als

Arbeitnehmer im Sinne des Arbeitsrechtes zu qualifizieren sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 93/08/0239; Staringer, ecolex 1995, 581 mwH). Somit wurde die Abfertigung an Dr. G nicht auf Grund § 23 Abs. 1 des Angestelltengesetzes geleistet. Sie ist daher keine gesetzliche Abfertigung iSd § 67 Abs. 3 EStG.

Bei der an Dr. G geleisteten Abfertigung handelt es sich um eine freiwillige Abfertigung, die auf einer individualvertraglichen Vereinbarung mit der Arbeitgeberin beruht. Freiwillige Abfertigungen sind gemäß § 67 Abs. 6 Satz 1 iVm Abs. 1 EStG ebenfalls mit dem begünstigten Lohnsteuersatz von 6 % zu besteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen. Dies gilt gemäß § 67 Abs. 6 Satz 2 EStG - bei einer Dienstzeit des Dr. G von 20 Jahren - darüber hinaus für 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate.

Laufende Bezüge bilden den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen (vgl. § 67 Abs. 1 EStG). Sonstige Bezüge sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 1997, 95/13/0070) solche, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden. Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Lohn bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss. Zu den "laufenden Bezügen der letzten 12 Monate" zählen daher Sonderzahlungen, wie etwa ein 13., 14. oder 15. Monatsgehalt, nicht.

Der angefochtene Bescheid geht davon aus, dass die Dr. G gezahlte Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 Satz 1 EStG in Höhe von 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate als auch gemäß § 67 Abs. 6 Satz 2 EStG in Höhe von 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit 6 % Lohnsteuer besteuert wird. Die belangte Behörde vertritt zutreffend die mit dem klaren Wortlaut des Gesetzes übereinstimmende Auffassung, dass Sonderzahlungen in die laufenden Bezüge der letzten 12 Monate nicht Eingang finden, sodass im Beschwerdefall 1/12 dieser Bezüge nicht mehr als S 186.422,- beträgt.

Da somit der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die in der Beschwerde behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet zurückzuweisen.

Wien, am 27. September 2000