

Sechsteloptimierung – "Formel 7" VwGH bestätigt bisherige Verwaltungspraxis



VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005; BFG 23.11.2016, RV/7100210/2014;
Menhofer in SWK 30/2018; Seebacher in PV-Info 12/2018

Jahresprämien, die auf Monatsraten verteilt ausgezahlt werden, können unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen das Jahressechstel erhöhen und damit steuerliche Vorteile auslösen. Der Verwaltungsgerichtshof hat kürzlich das Jahressechstel-Modell zur Steueroptimierung bestätigt, VwGH 25.7.2018, Ro 2017/13/0005, siehe QR-Code.



Nachstehender Sachverhalt lag der VwGH-Entscheidung zugrunde:

Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH erhielten folgende Bezüge:

- „laufendes Gehalt“ von Jänner bis Dezember in gleichbleibender Höhe,
- „laufende Prämie“ von Jänner bis Juni als weiteren laufenden Bezug,
- Urlaubszuschuss im April als „sonstigen Bezug“ und
- Weihnachtsremuneration im Juni als „sonstigen Bezug“.

Strittig war, ob die in gleichbleibenden monatlichen Raten bezahlten Prämien als laufende Bezüge anzusehen sind und damit das Jahressechstel erhöhen oder sonstige Bezüge bleiben.

Zur Besteuerung sonstiger Bezüge bzw laufender Bezüge

Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn vom demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), dann wird die Lohnsteuer für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstel mit festen Steuersätzen ermittelt (Grenze der sonstigen Bezüge nach Abzug der SV-Beiträge mehr als € 83.333,-), vgl § 67 Abs 1 EStG.

Das Jahressechstel beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge. **Soweit die sonstigen Bezüge mehr als das Jahressechstel betragen** (oder die sonstigen Bezüge nach Abzug der SV-Beiträge mehr als € 83.333,- betragen), sind diese übersteigenden Bezüge nach Abs 10 zu besteuern, dh wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif. **Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel** gem Abs 2 EStG, vgl § 67 Abs 10 EStG.

DAHER

- Zusätzliche laufende Bezüge wirken sechstelerhöhend.
- Zusätzliche sonstige Bezüge wirken idR nicht sechstelerhöhend.

Prinzipiell stellt eine Prämie einen sonstigen Bezug dar, der als Sonderzahlung das Jahressechstel nicht erhöht. Ist allerdings aufgrund der Auszahlungsweise die Prämie nicht von den laufenden Bezügen zu unterscheiden, weil sie in monatlich gleichbleibenden Teilbeträgen ausbezahlt wird, dann verliert die Prämie den Sonderzahlungscharakter und kann zum laufenden Bezug werden. Damit kann die Prämie sechstelerhöhend wirken.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes

Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 1 EStG nur dann vorliegen, wenn sie sich

- im Rechtstitel und darüber hinaus
- auch durch die tatsächliche Auszahlung

deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden.

Ein sonstiger Bezug ist neben dem 13. und 14. Monatsbezug auch eine **Provision, die aufgrund des Jahresumsatzes bemessen wird und nur einmal und in einem Betrag gezahlt wird**. Solche Provisionen wirken **nicht sechstelerhöhend**.

Anders hingegen bei Provisionen, bei welchen eine Auszahlung in Raten vereinbart wird – Formel 7: sechs Siebentel werden laufend ausbezahlt (laufender Bezug) und das letzte Siebentel wird im letzten Monat als Sonderzahlung ausbezahlt (begünstigte Sonderzahlung).

„Erfolgsabhängige Bezugsbestandteile, die erst im Nachhinein ermittelt werden, stellen nicht zwingend einen sonstigen Bezug dar. Soweit sie aufgrund vertraglicher oder kollektivvertraglicher Regelungen (Rechtstitel) laufend (Auszahlungsmodus) ausgezahlt werden, sind sie als laufender Bezug zu behandeln.“ Rz 1052 LStR. Das hat der Verwaltungsgerichtshof in oben angeführter Entscheidung bestätigt.

Für eine vertragliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist zu beachten:

- Die Vereinbarung muss schriftlich abgefasst werden.
- Sie muss Regelungen über Anspruch und die Auszahlungsmodalität enthalten.
- Die Vereinbarung muss vor der Auszahlung getroffen werden.
- Bei ratenweiser Auszahlung darf nach erfolgter Auszahlung eines Teilbetrages die vereinbarte Auszahlungsmodalität nicht mehr abgeändert werden. Das gilt insbesondere bei einem erfolgsabhängigen Bezugsbestandteil, zB einer Prämie für ein bestimmtes Kalenderjahr).
- Der Zeitraum für die laufende Auszahlung muss mindestens 6 Monate betragen.

Nicht abgesprochen hat der Verwaltungsgerichtshof darüber, ob die Auszahlung der Weihnachtsremuneration bereits im Juni des Jahres eine missbräuchliche Gestaltung iS § 22 BAO darstellt. Die Vereinbarung einer früheren Fälligkeit der Weihnachtsremuneration aufgrund eines deutlich erhöhten Arbeitsanfall in der ersten Jahreshälfte („saison- und einsatzkonforme Entlohnung“) ist nach Ansicht der Literatur wohl kaum ungewöhnlich und unangemessen, vgl Menhofer in SWK 30/2018.

Zusammenfassung

Die Auszahlung von Prämien mit Optimierung des Jahressechstels ist weiterhin eine attraktive Möglichkeit Steuer zu sparen, wobei darauf zu achten ist, dass die oben genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

