

GZ. RV/0280-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Fritz Reichinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung und Abgaben 1/1997 bis 12/2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mittels Haftungs- und Abgabenbescheid für den Prüfungszeitraum 1/1997 bis 12/2000 gem. § 82 EStG als Arbeitgeberin für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer iHv. 13.546,22 € in Anspruch genommen, da Prämien willkürlich zu spät ausbezahlt worden waren.

In einer dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Rechtsanspruch auf Prämienauszahlung zwar unzweifelhaft nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres bestanden habe, es sei jedoch zu prüfen, ob eine willkürliche Verschiebung der Auszahlung vorgelegen habe.

Der Geschäftsführer habe auf Grund seiner Verantwortlichkeit für den Fortbestand des Unternehmens jeweils selbst entscheiden müssen, ob die finanzielle Situation der Gesellschaft die Prämienzahlung erlaube. Die Verschiebung der Prämienzahlung sei daher nicht willkürlich, sondern "zwangsläufig aufgrund der gegebenen oder nicht gegebenen Zahlungsfähigkeit" erfolgt, die Voraussetzungen für die Anwendung des Belastungsprozentsatzes gem. § 67 Abs. 8 EStG lägen eindeutig vor:

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz mittels Berufungvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautete im Wesentlichen, dass die Versteuerung der im Prüfungszeitraum regelmäßig zur Nachzahlung gelangten Prämie gem. § 67 Abs. 8 lit. a EStG (in der für die Jahre 1997 bis 2000 geltenden Fassung) zu Unrecht erfolgte, da die Zahlungen Sonderzahlungen gem. § 67 Abs. 1 leg.cit. darstellen.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine "Verbesserung der Liquiditätslage nicht automatisch eine ausreiche Liquiditätslage" bedeutet. Es wurde eine Entwicklung des Unternehmens im Zeitablauf 1992 bis 2000 gegeben und daraus die Schlüsse gezogen:

Die Liquiditätslage habe sich mit Ausnahme 1995 stetig verbessert; die Kreditausnutzung lag jedoch erstmals 1998 unter dem Rahmen; obwohl sich mit Ausnahme 1996 stetig Gewinne einstellen, wurde erst 1999 ein positives Eigenkapital erreicht.

Der Geschäftsführer habe daher auf Grund seiner handelsrechtlichen Verantwortlichkeit die Auszahlungszeitpunkte für die Prämien der jeweiligen Liquiditätslage anpassen müssen, "damit nicht zur buchmäßigen Überschuldung eine eingeschränkte Zahlungsunfähigkeit" trete. Damit seien aber die von der Rechtsprechung geforderten zwingenden wirtschaftlichen Gründe objektiv gegeben (aus der Aufstellung zur "Entwicklung des Unternehmens" ist zu ersehen, dass lediglich 1992 und 1996 negative Jahresergebnisse vorlagen, die Jahresergebnisse 1997 bis 2000 betrugen in Schilling: 570.000,00/1997, 1.240.000,00/1998, 2.230.000,00/1999, 1.200.000,00/2000).

Aus dem Geschäftsführungs- und Anstellungsvertrag vom 3.7.1997 zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer geht Folgendes hervor:

- Die Bestimmungen des Vertrages treten mit 1.7.1996 in Kraft (1b 1)
- der Geschäftsführer erhält neben seinem Gehalt jährlich nach Ablauf des Geschäftsjahres eine Leistungsprämie von 10 % der nach folgendem Schema berechneten Grundlage:

Betriebsleistung

- Handelswareneinsatz

- Fremdleistungen

= Deckungsbetrag

- der Hälfte des nach dem gleichen Schema errechneten Deckungsbetrags des Vorjahres  
(3a 3)

Der Geschäftsführer ist berechtigt die so errechnete Prämie teilweise oder ganz an Mitarbeiter der Gesellschaft abzutreten, wenn er dies als für das Unternehmen der Gesellschaft förderlich ansieht .....(3a 4)

Unter 3c) sind die Fälligkeiten des Gehalts (1) und allfälliger zusätzlicher Entgelte (2) geregelt.

3c (3) lautet:

"Die Prämie kann auch in Teilbeträgen abgerechnet werden. Den Zeitpunkt und Abrechnung der Prämie bestimmt allein der Geschäftsführer."

Aus 3e 1 ("Verfall von Ansprüchen") geht hervor, dass die Prämie (entgegen den anderen Ansprüchen aus dem Dienstverhältnis) "nicht dem Verfall unterliegt, sie kann also innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist jederzeit geltend gemacht werden".

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 67 Abs. 8 lit. a 2. Unterstrich EStG 1988 idF BGBl. 1989/660 sind mit dem Steuersatz, der tarifmäßig dem Arbeitslohn des letzten vollen Kalenderjahres entspricht zu versteuern Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen für abgelaufene Kalenderjahre, die neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber ..... geleistet werden und nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitraums beruhen.

Eine Subsumierung des berufungsgegenständlichen Sachverhalts unter die o.a. Norm ist somit nur möglich, wenn die nachträglichen Prämienzahlungen nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitraums durch den Geschäftsführer beruhen.

---

Es ist in der Folge unumgänglich nötig zu klären, was als willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitraums zu verstehen ist.

Der VwGH hat sich in seiner Rechtsprechung seit längerem mit dieser Problematik befasst und ist zusammenfassend Folgendes dazu auszuführen:

- Willkür setzt jedenfalls ein bewusstes Wollen oder Nichtwollen voraus (30.1.1991, 90/13/0121)
- es müssen zwingende wirtschaftliche Gründe die rechtzeitige Auszahlung verhindert haben, d.h. Gründe, die außerhalb des Willensbereichs der Vertragspartner liegende zwingende Umstände objektiver Art darstellen (6.4.1965, 663/64).
- Nichtzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre sind dann nicht willkürlich, wenn sie nicht im Belieben des Arbeitgebers standen (21.5.1975, 2173/74 u.a.).
- Nachzahlungen auf Grund von Liquiditätsengpässen des Arbeitgebers gelten nicht als aufgrund einer willkürlichen Verschiebung erfolgt (4.6.1975, 12/75).

Auch der VfGH beschäftigte sich mit der Frage der Klärung des Begriffes "Willkür" im normativen Sinn und gelangte zu dem Ergebnis, dass es denkmöglich sei, dass das Wort "willkürlich" sowohl "vom subjektiven Willen des Beteiligten bestimmt" als auch aus "sachfremden Momenten" bedeuten könne (9.12.1963, B 83/63).

Bei Anwendung der angeführten VwGH- und VfGH-Judikatur auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist nun festzustellen, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum ein Liquiditätsengpass weder bestand noch behauptet wurde: im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde sogar ausgeführt, dass sich die Liquiditätslage (mit Ausnahme 1995) stetig verbesserte. Gleichzeitig wurde zwar betont, dass die Kreditausnutzung erstmals 1998 unter dem Rahmen lag und erst 1999 ein positives Eigenkapital erreicht wurde, jedoch bedeutet dies keinesfalls, dass ein Liquiditätsengpass bestanden habe: dies wäre nur der Fall, wenn die finanziellen Mittel derart beschränkt gewesen wären, dass die Bw. nicht liquid, d.h. gebarungsmäßig nicht in der Lage gewesen wäre, die jeweiligen Prämien auszubezahlen. Dass dies der Fall gewesen wäre, wird – wie o.a. – nicht einmal von der Bw. behauptet und kann dies auch aus den alleinigen Umständen einer Kreditausnutzung, die erst 1998 unter dem Rahmen lag bzw. eines Erreichens des positiven Eigenkapitals erst 1999 nicht geschlossen werden.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass es im Entscheidungsbereich des Geschäftsführers stand, wann die Prämien ausbezahlt wurden. Dass er sich dabei von wirtschaftlichen

Überlegungen zu Gunsten des Unternehmens leiten ließ, mag durchaus zutreffen, doch lagen diese Überlegungen eben in seiner Art der Geschäftsführung und waren sie nicht begründet durch von außen kommende Momente wie Beachten gesetzlicher Ge- oder Verbote u.ä. bzw. durch eine bestehende Illiquidität des Unternehmens.

Bestärkt wird der UFS in dieser Ansicht auch durch den o.a. Vertrag vom 3.7.1997, Punkt 3c 3 und 3e 1: dem Geschäftsführer wird darin die Möglichkeit eingeräumt, nach seinem Gutdünken den Zeitpunkt der Prämienzahlung zu bestimmen; Punkt 3e 1 erleichtert ihm einen Aufschub durch den Passus, wonach die Prämie nicht dem Verfall unterliege (d.h. die gesetzliche Verjährungsfrist anzuwenden ist).

Genaue Bestimmungen, unter welchen Bestimmungen Prämienzahlungen aufgehoben werden können bzw. aufzuschieben sind, sind nicht enthalten.

Der UFS gelangte in der Folge bei Beachtung der zu diesem Themenkreis ergangenen Judikatur des VwGH und VfGH und Anwendung auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt zu dem Ergebnis, dass eine willkürliche Verschiebung der berufungsgegenständlichen Prämienzahlung erfolgte und § 67 Abs. 8 lit. a 2. Unterstrich EStG 1988 idF BGBl. 1989/660 auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar ist.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 19. Mai 2004