

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, Ort, Straße, vom 7. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 18. April 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer Außenprüfung schrieb das Finanzamt der Haftungspflichtigen mit Bescheid vom 18. April 2007 einen Betrag von € 9.129,40 an Lohnsteuer sowie einen Säumniszuschlag in Höhe von € 182,59 zur Zahlung vor. Aus dem dem Bescheid beigeschlossenen Bericht geht hervor, dass eine Arbeitgeberzahlung an einen Dienstnehmer bei der laufenden Lohnverrechnung als Pensionsabfindung begünstigt (1/5 des Betrages steuerfrei) besteuert worden sei, obwohl nach Ansicht des Finanzamtes eine Leistungsprämie vorgelegen wäre.

In der Berufung gegen diesen Bescheid führte die steuerliche Vertreterin der Haftungspflichtigen aus, dass bereits im Zuge der Einstellungsgespräche mit dem betroffenen Dienstnehmer im Jahr 1999 Zusagen über eine Pensionsregelung gemacht worden wären. In der Folge wäre es zu Verhandlungen gekommen, die erst im Jahr 2003 mit einem Vergleich abgeschlossen worden wären. Gegenstand dieses Vergleiches wäre gewesen, dass an Stelle einer Einzahlung in eine Pensionskasse eine Pensions- und Leistungsprämie vereinbart worden wäre, was im Jahr 2003 zu einer Nachzahlung von Beträgen für die Jahre 1999 bis 2002

geführt habe. Das Ergebnis der Verhandlungen wäre als außergerichtlicher Vergleich über die Art, Höhe und Auszahlungsmodalität des ursprünglich geplanten Pensionszuschusses anzusehen. Abgesehen davon seien Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen würden, mit einem Fünftel steuerfrei zu belassen. Diese Beträge wären daher entweder als Auszahlung auf Grund eines Vergleiches nach § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 oder als Nachzahlung nach § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 zu besteuern. Gleichgültig, welche Gesetzesstelle zur Anwendung komme, die im Rahmen der Lohnverrechnung durchgeführte Besteuerung wäre richtig erfolgt.

Nach Durchführung weiterer Ermittlungen wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte im Wesentlichen das Sachverhaltsvorbringen der Berufung und führte zudem aus, dass keine willkürliche Verschiebung von Prämien, sondern eine Umgestaltung der Altersvorsorge vorliegen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin zahlte im Jahr 2003 an einen Dienstnehmer einen Betrag von insgesamt € 91.294,00 aus und beließ dabei 1/5 (€ 18.258,80) steuerfrei. Bezeichnet wurde diese Zahlung im Rahmen der Lohnverrechnung als Pensionsabfindung.

Der in Rede stehende Dienstnehmer war seit dem Jahr 1999 bei der Berufungswerberin beschäftigt. In der Aufsichtsratssitzung vom 12. Februar 2002 wurde ein Vorschlag für eine Zusatzvereinbarung für die beiden Geschäftsleiter vorgestellt und dieses Thema einem Ausschuss zugeleitet, um in der nächsten Sitzung einen verbindlichen Vorschlag zur Beschlussfassung zu bringen. In der Aufsichtsratssitzung vom 18. März 2003 waren die Dienstverträge der Geschäftsleitung wiederum Thema und wurde festgehalten, dass „die Zusatzvereinbarung unter dem Titel Leistungs- und Pensionsvorsorgemode nicht in separaten Verträgen aufgearbeitet, sondern in die Dienstverträge eingearbeitet wurde“. Hinsichtlich des von obiger Zahlung betroffenen Dienstnehmers ist u.a. Punkt VII neu formuliert und beschlossen worden.

Der neue Punkt VII sieht vor, dass für das Dienstverhältnis bei Vorliegen der kollektivvertraglichen Voraussetzungen die im jeweils geltenden Kollektivvertrag angeführte Pensionszuschussregelung gilt. Zusätzlich bestehe für den betroffenen Dienstnehmer das

Recht auf eine Leistungs- und Pensionsprämie, welche nach den dargestellten Grundlagen (mit Höchst- und Mindestbeträgen) zu berechnen ist. Ebenso wird festgehalten, dass die Auszahlung dieser Leistungs- und Pensionsprämie auch für die Jahre 1999 bis 2002 zu erfolgen hat.

Den ebenfalls im Verwaltungsakt aufliegenden handschriftlichen Notizen, welche nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. September 2007 die Modalitäten bei Vertragsabschluss mit dem Dienstnehmer skizzieren, und einem Aktenvermerk über ein Telefonat vom 16. Dezember 1998 ist zum Punkt „Pension“ zu entnehmen, dass nach fünf Jahren (auf diesen Zeitraum wurde das Arbeitsverhältnis ursprünglich befristet) entsprechende Verhandlungen zu führen sein werden („muss vorerst selbst sorgen“).

Daraus ergibt sich, dass tatsächlich bereits bei Vertragsabschluss über eine (zusätzliche) Pensionsvorsorge durch den Arbeitgeber gesprochen worden und eine solche in Aussicht gestellt worden ist.

Tatsächlich wurde im Jahr 2003 dann die bereits oben erwähnte Vereinbarung getroffen und der oben angeführte Betrag ausbezahlt. Dabei handelt es sich – im Gegensatz zu den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung, der Berufung und des Vorlageantrages – lediglich um die Prämien für die Jahre 1999 bis 2001; eine Zahlung für 2002 ist darin – wie sich dem geänderten Pkt. VII des Anstellungsvertrages klar ergibt - nicht enthalten.

Nachdem die Berufungswerberin selbst in ihren Eingaben die Bezeichnung dieser Zahlung als „Pensionsabfindung“ nicht mehr aufrecht erhält – gegen eine derartige Betrachtung spricht auch die von ihr selbst durchgeföhrte Art der Besteuerung bei der Lohnverrechnung -, stellt sich nunmehr die Frage, ob eine begünstigte Besteuerung dieser Zahlung als Vergleichssumme oder Nachzahlung für abgelaufene Lohnzahlungszeiträume – in beiden Fällen wäre das Ausscheiden eines steuerfreien Fünftels zulässig; die Berufungswerberin selbst bezieht sich in ihren Eingaben auf beide Arten von Lohnzahlungen, aus dem Vorlageantrag ist eine Festlegung auf „Nachzahlung“ ableitbar – mit den bestehenden gesetzlichen Vorschriften in Einklang zu bringen ist.

1) Vergleichssumme:

Vorerst ist der Berufungswerberin zuzustimmen, wenn sie im Gegensatz zu der vom Finanzamt im Vorhalt vom 29. August 2007 geäußerten Ansicht, dass eine „Versteuerung als Vergleichssumme“ stets eine gerichtliche Auseinandersetzung über den Entgeltanspruch erfordere, eine Besteuerung nach § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 auch ohne bereits anhängiges (eigenes) Gerichtsverfahren für möglich hält (vgl. VwGH 5.11.86, 85/13/0144).

Dennoch kann im vorliegenden Fall eine Vergleichsbesteuerung nicht stattfinden. Wesen eines Vergleiches ist es nämlich, dass streitige oder zweifelhafte (bestehende) Rechte unter beiderseitigem Nachgeben neu festgelegt werden (Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 67 Rz 29). Aus den von der Berufungswerberin selbst vorgelegten handschriftlichen Aufzeichnungen ergibt sich aber zweifelsfrei, dass die gegenständliche Zahlung erfolgte, weil darüber zu einem im Zuge der Anstellung festgelegten späteren Zeitpunkt Verhandlungen geführt wurden und diese dabei erstmalig konkretisiert und festgelegt wurden. Somit standen keinerlei bereits bestehende Rechte auf Auszahlung (vermeintlich) vereinbarter Lohnbestandteile zur Disposition, sondern wurde lediglich zu einem vereinbarten Zeitpunkt über zusätzlich zu gewährende Lohnbestandteile verhandelt (siehe auch Seite 2, letzter Absatz, des Vorlageantrages, wo ausdrücklich festgehalten wird, dass seitens der Berufungswerberin eine Zusage über den Abschluss eines Pensionsvertrages im Jahr 2003 abgegeben wurde). Dass dabei allenfalls anfänglich unterschiedliche Vorstellungen (Wünsche) über das Ausmaß letztlich in einer im Konsens getroffenen Vereinbarung gemündet haben, kann für sich allein ebensowenig dazu führen, das Ergebnis als Vergleich anzusehen und einer Vergleichsbesteuerung zugänglich zu machen, wie die Behauptung, das Ergebnis dieser Verhandlungen wäre eine „Umgestaltung der Altersvorsorge“ gewesen. Aus der Neufassung des Dienstvertrages geht nämlich klar hervor, dass die Zusage der Leistungs- und Pensionsprämie erstmalig und zusätzlich zu den kollektivvertraglichen Ansprüchen auf Pensionszuschuss gewährt wird.

Letztlich wird im Vorlageantrag das Begehren auf eine Besteuerung als Vergleichssumme wohl nicht mehr aufrecht erhalten („... *der von uns als Nachzahlung gem. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 qualifizierte Sachverhalt ...*“).

2) Nachzahlung:

Nach § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitraumes beruhen, soweit sie nicht nach § 67 Abs 3 oder 6 EStG 1988 zu versteuern sind, gemäß § 67 Abs 10 leg.cit. im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen.

Wie aus Pkt. VII des oben bereits erwähnten Zusatzes zum Dienstvertrag hervorgeht, wurde im Jahr 2003 eine nach bestimmten Parametern zu errechnende Leistungs- und Pensionsprämie vereinbart und festgehalten, dass diese auch für die Jahre ab Beginn des Dienstverhältnisses ausbezahlt wird. Als Auszahlungszeitpunkt wurde spätestens der 30. April 2003 festgelegt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, 98/14/0009, festgestellt hat, handelt es sich bei steuerlich begünstigten Nachzahlungen iSd § 67 Abs 8 EStG 1988 um die Zahlung von Arbeitslohn, der bei einem normalen Lauf der Dinge bereits in früheren Lohnzahlungszeiträumen ausbezahlt hätte werden sollen, wobei die rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers gestanden sind, unterblieben ist. Eine Zahlung, so der Gerichtshof weiter, die zum vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt bezahlt wird, ist auch dann nicht als Nachzahlung anzusehen, wenn sie auf Parametern aus der Vergangenheit beruht (Jahresbonus bei Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Vorgaben).

Sinngleich judiziert der Gerichtshof auch im Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0085, dessen Gegenstand Zielerreichungsprämien waren, deren Fälligkeit nach dem Dienstvertrag zu einem bestimmten Zeitpunkt nach Ablauf des die Grundlage für die Berechnung darstellenden Kalenderjahres lag. Sind Prämien somit ohnedies nicht zu einem früheren Zeitpunkt auszuzahlen, liegen keine Lohnnachzahlungen vor.

Diese Erkenntnisse sind auch für den vorliegenden Fall einschlägig. Wie bereits oben ausgeführt, wurde zwischen der Berufungswerberin und dem Dienstnehmer vereinbart, zu einem späteren Zeitpunkt über allfällige zusätzliche Lohnbestandteile zu verhandeln. Bei diesen Verhandlungen wurde sodann eine Zusatzzahlung auch für vergangene Jahre vereinbart. Bereits durch diese Vereinbarung wird aber offensichtlich, dass eine Auszahlung der in Rede stehenden Beträge zu einem früheren Zeitpunkt nicht geschuldet wurde, sondern diese zum vereinbarten Fälligkeitstermin erfolgte. Somit stellt diese Zahlung bereits dem Grunde nach keine Nachzahlung iSd § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 dar.

Aus diesem Grund erübrigts sich auch die vom Finanzamt geführte Auseinandersetzung, ob allenfalls eine willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes vorliegt, wurde der Auszahlungszeitpunkt doch überhaupt nicht verschoben, sondern einvernehmlich mit spätestens 30. April 2003 festgelegt.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass im Zusammenhang mit der gegenständlichen Zahlung weder die Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs 8 lit a, noch die der lit c EStG 1988 anwendbar ist.

Hinsichtlich der Berechnung der Höhe der Nachforderung wurden seitens der Berufungswerberin keine Einwendungen erhoben und sind für den Unabhängigen Finanzsenat auch keine Mängel zu erkennen, weshalb diese auch der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. März 2010