

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 13. Jänner 2003 der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Truehand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, in 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 5. Dezember 2002 ua. betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Berufungswerberin haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Höhe von € 181.344,01 (bisher: € 244.654,77).

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass die Bw. auf Grund eines am 13. Oktober 2000 abgeschlossenen Vergleiches einen Betrag ausbezahlt und davon – zu Unrecht – keine Lohnsteuer einbehalten habe.

Im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien, GZ 00 Cga 000/00, wurde am 13. Oktober 2000 zwischen den klagenden Parteien 1. Verlassenschaft nach NB, 2. HB, 3. CB und den beklagten Parteien 1. EB-AG, 2. GF-AG, 3. GFA-GmbH folgender Vergleich abgeschlossen (auszugsweise):

...

1. *die geklagten Parteien verpflichten sich zur ungeteilten Hand, zu bezahlen*

a) als Abfindung der Pensionsansprüche von NB einen Betrag von S 6.000.000,- an die Verlassenschaft nach NB (gestorben am 22. November 1999) ...

...

b) als Abfindung der Pensionsansprüche von HB einen Betrag von S 4.000.000,- ...

...

Da der Abfindungsbetrag des Erstklägers NB dessen Witwe (= die Zweitklägerin) zugeflossen ist, ist das Prüfungsorgan nicht von zwei Abfindungsbeträgen, sondern von einem (einheitlichen) Abfindungsbetrag in Höhe von S 10.000.000,00 ausgegangen. Und da von diesem Betrag keine Lohnsteuer einbehalten worden ist, ist das Prüfungsorgan weiters davon ausgegangen, dass es sich bei diesem Betrag um einen Nettobetrag gehandelt habe. Es hat diesen daher auf einen Bruttobetrag hochgerechnet und davon die Lohnsteuer gemäß § 67 Abs. 8 lit. b Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 berechnet (= S 3.257.675,00).

Das Finanzamt ist diesen Feststellungen gefolgt und hat einen dementsprechenden Abgabenbescheid erlassen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung: Der Bw. könne die Pensionsabfindung nicht zur Gänze zugerechnet werden. Im Vergleich hätten sich die beklagten Parteien, nämlich die Bw. als Rechtsnachfolgerin des ehemaligen Arbeitgebers, die GF-AG in Sch sowie die EB-AG als Rechtsnachfolgerin der GC-AG zur ungeteilten Hand verpflichtet, die Abfindung zu bezahlen. Durch diese Regelung sei ein Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 891 ABGB entstanden. Bei der Gesamtschuld schulde (im Außenverhältnis) jeder Schuldner das Ganze. Soweit Gesetz oder Vereinbarung nichts anderes bestimmen, trage jeder Schuldner im Innenverhältnis die Schuld jedoch zu gleichen Teilen, sodass im gegenständlichen Fall nur Lohnsteuer von einem Drittel von S 10.000.000,00 festzusetzen sei. Einer Lohnsteuerfestsetzung auf die nicht von der Bw. geschuldeten Teilbeträge der Pensionsabfindung (S 3.333.333,33 der GF-AG und S 3.333.333,33 der EB-AG) könne nicht zugestimmt werden. Dies widerspräche auch der VwGH-Judikatur, nach der keine Lohnsteuerpflicht vorliege, wenn die Lohnzahlung nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern von dritter Seite erfolgt sei. Auch eine kapitalmäßige Verflechtung bzw. Kenntnis des Arbeitgebers ändere nichts an dieser Situation.

Weiters seien nach Auffassung der Bw. die Pensionsabfindungen von NB und von HB getrennt zu veranlagen, da beide unabhängig voneinander die Ansprüche erworben hätten.

Die Bw. wendet sich auch dagegen, dass es sich bei den verglichenen Pensionsabfindungen um Nettovereinbarungen gehandelt habe.

In diesem Sinn hat die Bw. beantragt, nur die von ihr geschuldeten Beträge (S 2.000.000,00 an die Verlassenschaft nach NB und S 1.333.333,33 an HB) – gesondert - als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnsteuer heranzuziehen und diese Beträge

als Bruttobeträge anzusehen. Daraus folge eine Lohnsteuerbelastung in Höhe von S 443.250,00 (€ 32.212,23) für die Verlassenschaft nach NB und S 276.583,33 (€ 20.100,09) für HB.

Das Finanzamt hat die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Vergleich enthalte keinen Hinweis darauf, dass es sich bei der Vergleichssumme um einen "Bruttovergleich" gehandelt habe. Aufgrund des dokumentierten Zahlungsflusses durch die Bw. und des Gesamtschuldverhältnisses erscheine auch die Steuervorschreibung an die Bw., unabhängig von den Zahlungsvorgängen im Innenverhältnis, berechtigt.

Im Vorlageantrag hat die Bw. ausführlich dargelegt, warum ihrer Meinung nach die bezahlten Pensionsabfindungen nicht als Nettobeträge zu verstehen seien.

Dem mit dem ggstdl. Vergleich abgeschlossenen Verfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde (die nun folgende Sachverhaltsdarstellung folgt den Parteievorbringen im Verfahren zu GZ 00 Cga 000/00 des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien):

NB, geboren am 6.12.1910, war von 1.4.1937 bis zum 31.12.1970 Dienstnehmer in leitender Position in der Firma GG-OHG. Mit Vereinbarung vom 2.1.1969 hat diese Firma – verbindlich auch für ihre Rechtsnachfolger - NB bzw. nach dessen Ableben seiner Ehegattin HB eine Firmenpension zugesagt. Mit Wirkung zum 31.12.1970 wurde das Unternehmen der GG-OHG gemäß Art III des Strukturverbesserungsgesetzes in die GG-GmbH eingebbracht.

Die GG-GmbH wurde am 7.8.1970 in das Handelsregister (nunmehr: Firmenbuch) eingetragen (Gesellschaftsvertrag vom 10.7.1970). Später wurde der Wortlaut dieser Firma geändert in GFA-GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 10.9.1998 wurde die GFA-GmbH gemäß §§ 245ff AktG in eine Aktiengesellschaft, nämlich die GFA-AG (= Bw.), umgewandelt.

NB war zu weniger als 10% an der GG-GmbH beteiligt und bis März 1976 auch Geschäftsführer dieser Gesellschaft. NB (Erstkläger), seine Ehegattin (Zweitklägerin) und deren Tochter (Drittklägerin) waren zusammen mit 49,5% am Stammkapital der GG-GmbH beteiligt, die Erstbeklagte und die Zweitbeklagte zusammen mit 50,5%.

Ab dem Jahre 1972 haben die (drei) Kläger ihre Anteile an der GG-GmbH sukzessive an die Erstbeklagte bzw. Zweitbeklagte abgetreten. Die restlichen (letzten) Anteile haben die Kläger mit Notariatsakt vom 27.12.1976 an die Erstbeklagte bzw. Zweitbeklagte abgetreten. Am 12.10.1976 haben NB und HB gegenüber der GG-GmbH erklärt, auf ihre Pensionsansprüche aus der Pensionszusage vom 2.1.1969 zu verzichten.

Am 27. Jänner 1994 haben die Kläger beim Arbeits- und Sozialgericht Wien gegen die Beklagten eine Klage eingebracht wegen: 1. Feststellung der Nichtigkeit der Abtretungsverträge vom 27.12.1976, 2. Feststellung der Nichtigkeit des Pensionsverzichtes

vom 12.10.1976 und 3. Leistung der rückständigen Pensionsbeiträge ab 1.2.1976. Die Punkte 2. und 3. des Klagebegehrens (Feststellung der Nichtigkeit des Pensionsverzichtes, Leistung der rückständigen Pensionsbeiträge) richten sich ausschließlich gegen die drittbeklagte Partei (= Bw.). Die Kläger haben in der Klage im Wesentlichen – kurz zusammengefasst – vorgebracht, sie hätten am 27.12.1976 ihre Geschäftsanteile über rechtswidrigen Druck der Erst- bzw. Zweitbeklagten zu einem wesentlich unter dem Verkehrswert gelegenen Preis an die Erst- und Zweitbeklagte abtreten müssen. Zugleich mit den Abtretungsverträgen seien der Erstkläger und die Zweitklägerin gezwungen worden, gegenüber der Drittbeklagten auf ihre Ansprüche aus der Firmenpension zu verzichten. Die Beklagten haben – kurz zusammengefasst – die Ausübung eines rechtswidrigen Druckes bei Abschluss der Abtretungsverträge bzw. bei Abgabe der Verzichtserklärung bestritten und die Abweisung des Klagebegehrens beantragt.

Am 22.11.1999 ist NB verstorben. Das Verfahren wurde mit dem oa. am 13. Oktober 2000 abgeschlossenen Vergleich beendet.

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

Mit der Begründung, die (drei) beklagten Parteien hätten sich im Vergleich verpflichtet, die gegenständlichen Pensionsabfindungen zur ungeteilten Hand zu bezahlten, vertritt die Bw. der Auffassung, als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnsteuer könne nur ein Drittel der an NB bzw. dessen Verlassenschaft ausbezahlten Pensionsabfindung, sohin S 2.000.000,00, und nur ein Drittel der an HB ausbezahlt Pensionsabfindung, sohin S 1.333.333,33, herangezogen werden. Dieser Auffassung vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen.

Wie bereits ausgeführt worden ist, hat die GG-OHG mit Vereinbarung vom 2.1.1969 – verbindlich auch für ihre Rechtsnachfolger - NB bzw. nach dessen Ableben seiner Ehegattin HB eine Firmenpension zugesagt. Mit Wirkung zum 31.12.1970 wurde das Unternehmen der GG-OHG gemäß Art III des Strukturverbesserungsgesetzes in die GG-GmbH eingebbracht. NB stand bis März 1976 als Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis zur GG-GmbH. Am 5.5.1972 haben die GG-GmbH und NB zu der Vereinbarung vom 2.1.1969 eine Zusatzvereinbarung abgeschlossen. In dieser Zusatzvereinbarung wurde Punkt 2. der Vereinbarung vom 2.1.1969 dahingehend abgeändert, dass die Pension nunmehr ohne Berücksichtigung von Abschlägen 66% des letzten Aktivgehaltes betragen soll. Am 12.10.1976 haben NB und seine Ehegattin gegenüber der GG-GmbH erklärt, auf ihre Pensionsansprüche aus der Pensionszusage zu verzichten.

Aus der Tatsache, dass NB für die GG-GmbH (weiter)gearbeitet hat und die GG-GmbH und NB die von der GG-OHG eingegangene Pensionszusage abgeändert haben geht nach Auffassung der Berufungsbehörde eindeutig hervor, dass die GG-GmbH das Arbeitsverhältnis des NB zur GG-OHG einschließlich der Pensionszusage übernommen hat. Folgerichtig haben daher NB und seine Ehegattin im gerichtlichen Verfahren ihr Begehren auf Feststellung der Nichtigkeit des Pensionsverzichtes und auf Pensionszahlung ausschließlich gegenüber der Bw. (= Drittbeklagten) und nicht auch gegenüber der Erst- und Zweitbeklagten geltend gemacht. Dass die GG-GmbH die von der GG-OHG eingegangene Pensionsverpflichtung nicht übernommen hätte, wurde auch im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien nicht behauptet. Die Bw. ist unstrittig Rechtsnachfolgerin der GG-GmbH. Die Verpflichtung zur Zahlung der strittigen Pensionszahlungen traf somit ausschließlich die Bw. (= Drittbeklagte), nicht jedoch die Erst- und Zweitbeklagte. Auch wenn es die Erst- und Zweitbeklagte im Vergleich daher übernommen haben, die Pensionsabfindungen zusammen mit der Bw. (= Drittbeklagte) zur ungeteilten Hand zu bezahlen, die Haftung der Bw. gemäß § 82 EStG 1988 auch hinsichtlich jener Teilbeträge, die von der Erst- und Zweitbeklagten bezahlt worden sind, wird dadurch nicht ausgeschlossen. Eine Haftung des Arbeitgebers ist nämlich auch dann gegeben, wenn die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (in diesem Sinn auch: VwGH vom 28. Mai 1998, Zl. 96/15/0215). Das ist hier der Fall: die Schuld, das ist die Verpflichtung zur Zahlung der Pensionsabfindungen, traf ausschließlich die Bw. (= Drittbeklagte). Mit der Bezahlung des jeweiligen Teilbetrages haben die Erst- und Zweitbeklagte somit eine Schuld der Bw. (= Drittbeklagten) gegenüber NB und seiner Ehegattin getilgt. Das Finanzamt hat daher zu Recht auch hinsichtlich jener Teilbeträge, die von der Erst- und Zweitbeklagten bezahlt worden sind, die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen.

Der Auffassung des Finanzamtes, die gegenständlichen Pensionsabfindungen wären (konkludent?) als Nettozahlungen vereinbart worden, vermag sich die Berufungsbehörde allerdings nicht anzuschließen. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (siehe OGH vom 17. März 2004, 9 ObA 72/03h, und die dort angeführte Judikatur und Literatur) richtet sich der Lohnanspruch des Arbeitnehmers grundsätzlich auf einen Bruttobetrag. Eine Nettozahlung liegt nur dann vor, wenn eine solche ausdrücklich vereinbart worden ist oder wenn aus den Umständen des Einzelfalles der Verpflichtungswille des Arbeitgebers, die Leistung als Nettozahlung zu gewähren und daher auch die damit verbundenen Abgaben zu tragen, erschlossen werden kann (in diesem Sinn auch: OGH vom 5. April 2000, 9 ObA 40/00y). Wurde daher keine Nettozahlung vereinbart und kann auch nach den Umständen des Einzelfalles nicht auf einen diesbezüglichen Verpflichtungswillen des

Arbeitgebers geschlossen werden, ist davon auszugehen, dass der Arbeitgeber einen Bruttobetrag schuldet.

Unstrittig ist, dass keine Nettozahlung vereinbart worden ist. Zahlt - wie im gegenständlichen Fall - ein Arbeitgeber einen Betrag aus, ohne davon Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, dann bedeutet dies objektiv betrachtet primär einmal, dass der Arbeitgeber den mit der Auszahlung verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Ein über das abgabewidrige Verhalten hinausgehender subjektiver Wille, nämlich - so wie vom Finanzamt angenommen - die Beträge netto zur Auszahlung bringen zu wollen, kann aus diesem Verhalten nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht zwingend erschlossen werden. Für die Annahme, die Bw. hätte (freiwillig) zusätzlich die Tragung der mit der Auszahlung der Pensionsabfindungen verbundenen Abgaben übernommen, bietet der Akteninhalt keinen Anhaltspunkt. Auch der Inhalt des Gerichtsaktes legt diese Vermutung nicht nahe. Die Berufungsbehörde teilt daher die Auffassung der Bw., dass es sich bei den Pensionsabfindungen nicht um Nettozahlungen handelt.

Aber auch mit ihrem Einwand, dass die Lohnsteuer von jeder Pensionsabfindung gesondert zu berechnen ist, ist die Bw. im Recht. In der Vereinbarung vom 2.1.1969 hat die GG-OHG sowohl NB als auch – nach dessen Ableben – seiner Ehegattin die Auszahlung einer Firmenpension zugesagt. In weiterer Folge haben daher sowohl NB als auch seine Ehegattin ihre Ansprüche im Klagegege geltend gemacht. Und im Vergleich vom 13. Oktober 2000 sind beide Ansprüche, sowohl der des NB als auch der seiner Ehegattin, abgefunden worden. Da somit nicht eine sondern zwei Pensionsabfindungen vorliegen, ist auch die Lohnsteuer von jeder Pensionsabfindung gesondert zu berechnen.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen wird die auf die Pensionsabfindungen entfallende Lohnsteuer daher wie folgt neu berechnet:

#### Pensionsabfindung NB

50.000,00	0 %	0,00	
50.000,00	21 %	10.500,00	
200.000,00	31 %	62.000,00	
400.000,00	41 %	164.000,00	
5.300.000,00	50 %	2.650.000,00	
6.000.000,00		2.886.500,00	: 2 = 1.443.250,00

#### Pensionsabfindung HB

50.000,00	0 %	0,00	
50.000,00	21 %	10.500,00	
200.000,00	31 %	62.000,00	
400.000,00	41 %	164.000,00	
3.300.000,00	50 %	1.650.000,00	
4.000.000,00		1.886.500,00	: 2 = 943.250,00

Im angefochtenen Bescheid wurde die Bw. – in Summe - zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 244.654,77 (S 3.366.523,00) herangezogen, davon entfällt auf die Pensionsabfindungen Lohnsteuer in Höhe von S 3.257.675,00. Die auf die Pensionsabfindungen entfallende Lohnsteuer beträgt nunmehr S 2.386.500,00 (S 1.443.250,00 zuzüglich S 943.250,00). Die Bw. ist daher in Summe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von S 2.495.348,00 (= S 3.366.523,00 abzüglich des aus S 3.257.675,00 und S 2.386.500,00 gebildeten Differenzbetrages, das sind S 871.175,00) bzw. € 181.344,01 zur Haftung für Lohnsteuer heranzuziehen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2006