

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.03.1969

**Geschäftszahl**

0260/68

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dkfm. Dr. Porias und die Hofräte Dr. Schimetschek, Dr. Kaupp, Hofstätter und Dr. Reichel als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal über die Beschwerde der S-Gesellschaft m. b. H. in W, vertreten durch Dr. Carl Stölzle, Rechtsanwalt in Wien I, Oppolzergasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 8. Jänner 1968, Zl, GA VI-769/67, betreffend Lohnsteuerhaftung, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Gesellschaft hat dem Bund (Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) Aufwendungen in der Höhe von S 390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Mit Bescheid vom 17. Juli 1967 wurde der beschwerdeführenden Gesellschaft als Arbeitgeber Lohnsteuer in Höhe von S 62.857,-- zur Nachzahlung vorgeschrieben. Aus dem dem Bescheide beiliegenden Bericht über eine Lohnsteuerprüfung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft war zu entnehmen, daß sich die Lohnsteuernachzahlung auf Grund im Februar 1966 an deren beide Geschäftsführer Direktor Eugen K. und Direktor Philipp August N. ausbezahlter Gehaltserhöhungen ab 1960 ergebe. Diese Gehaltserhöhungen entsprächen kollektivvertraglichen Erhöhungen, die den genannten Geschäftsführern auch vertraglich zugesichert, aber von der Muttergesellschaft der beschwerdeführenden Gesellschaft, der Österreichischen A.-AG., erst 1966 zur Auszahlung bewilligt worden seien. Die Differenz ergebe sich aus der Versteuerung nach § 67 Abs. 9 EStG durch die Beschwerdeführerin gegenüber der Versteuerung gemäß § 67 Abs. 1 bis 3 auf Grund der Prüfung. § 67 Abs. 9 sei wegen der willkürlichen Verschiebung der Nachzahlung nicht anwendbar.

Gegen den Haftungsbescheid wurde Berufung erhoben. In den zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und den beiden Gesellschaftern abgeschlossenen Dienstverträgen laute der maßgebliche Punkt wie folgt:

"Sollten nach dem 30. November 1960 infolge Veränderung der Lebenshaltungskosten die kollektivvertraglichen Bezüge der Angestellten der Gesellschaft eine Änderung erfahren, so hat sich diese auf die vorstehenden Bezüge mit dem sich durchschnittlich ergebenden Veränderungssatz der kollektivvertraglichen Bezüge auszuwirken.

Hiebei wird der durchschnittliche Veränderungssatz in der Form festgestellt, daß für jede einzelne kollektivvertragliche Gehaltsposition der jeweilige Veränderungssatz ermittelt und aus der Summe dieser Veränderungssätze der durchschnittliche Veränderungssatz errechnet wird."

Bereits Anfang des Jahres 1961 hätten sich zwischen den Geschäftsführern und der Organobergesellschaft der Beschwerdeführerin, der Landwirtschaftlichen K.- Aktiengesellschaft, jetzt österreichische A.-AG., Differenzen hinsichtlich der Berücksichtigung der kollektivvertraglichen Neuregelung der Bezüge und deren Auswirkung auf die Geschäftsführerbezüge ergeben. Zum Beweis werde eine Kopie des Schreibens der Landwirtschaftlichen K.-Aktiengesellschaft vom 4. Jänner 1961 vorgelegt. Darin werde zum Ausdruck gebracht, die Anpassung der Geschäftsführergehälter auf Grund der Änderung des Kollektivvertrages müsse zurückgestellt werden. Aus den gleichfalls in Kopie beiliegenden Schreiben vom 13. Februar 1963 und 28. Jänner 1964 gehe gleichfalls hervor, daß die Organobergesellschaft zu diesem Zeitpunkte die Erhöhung der Geschäftsführerbezüge abgelehnt habe. Mit Schreiben vom 22. Februar 1965 und vom 5. März 1965 habe die beschwerdeführende

Gesellschaft die Organobergesellschaft neuerlich ersucht, die Regulierung der Bezüge der Geschäftsführer vorzunehmen. Jedoch erst auf Grund einer persönlichen Verhandlung, die Direktor Philipp August N. mit den maßgeblichen Herren der Obergesellschaft anlässlich seiner Pensionierung geführt habe, sei dann das Schreiben der Österreichischen A.-AG. vom 22. Dezember 1965 ergangen, auf Grund dessen dann die Berechnung der den Geschäftsführern zustehenden Nachzahlung für die Zeit vom 1. Dezember 1960 bis 31. Dezember 1965 erfolgt sei. Es sei festzuhalten, daß Arbeitgeber der beiden Direktoren die Beschwerdeführerin, vertreten durch ihren Aufsichtsrat, sei. Andererseits bestehe ein rechtliches und wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis zur Obergesellschaft, die als 75%ige Gesellschafterin des beschwerdeführenden Unternehmens auf die Höhe der Geschäftsführerbezüge selbstverständlich maßgeblichen Einfluß ausübe. Aus dem in Kopie beiliegenden Schreiben der Österreichischen A.-AG. gehe eindeutig hervor, daß die erst im Jahre 1965 mögliche Regulierung der Geschäftsführergehälter erst durch die Zustimmung des Hauptgesellschafters möglich wurde und daher von seiten des beschwerdeführenden Unternehmens keinerlei Freiwilligkeit in der Verschiebung der Regulierung der Gehälter zu sehen sei. Dazu komme, daß die Organobergesellschaft längere Zeit hindurch den Rechtsstandpunkt vertreten habe, daß die kollektivvertragliche Erhöhung der Angestelltengehälter (siehe insbesondere das Schreiben vom 5. Jänner 1961) nicht infolge Veränderung der Lebenshaltungskosten erfolgt sei und daher gemäß den Dienstverträgen auf die Geschäftsführerbezüge keine Auswirkung hätte haben können. Erst dem Geschäftsführer Philipp August N. sei es durch Verhandlungen gelungen, die Berechtigung der geforderten Gehaltsnachzahlungen nachzuweisen. Dabei dürfe nicht übersehen werden, daß der Geschäftsführer nach seinem Ausscheiden ohne weiteres auch einen Zivilprozeß zur Durchsetzung seiner Ansprüche hätte anstrengen können.

Auf Grund einer Aufforderung durch das Finanzamt für Körperschaften legte der bevollmächtigte Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft

1. den Dienstvertrag des Direktor Eugen K., wobei bemerkt wurde, daß der Dienstvertrag mit Direktor Philipp August N. in den relevanten Punkten dem Vertrag mit Direktor Eugen K. vollkommen gleich sei,
2. die Berechnung der Nachzahlungsbeträge für Dezember 1960 bis Dezember 1965,
3. eine Darstellung der Bruttobezüge der Direktoren Eugen K. und Philipp August N. für die Jahre 1960 bis 1966 vor.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 1968 gab die belangte Behörde dem Rechtsmittel keine Folge. In der Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin hätte sich zum Beweis dafür, daß die Nachzahlung von Arbeitslohn im vorliegenden Fall auf ein von ihrem Willen unabhängiges, von außen kommendes Ereignis zurückzuführen sei, der Auszahlungszeitpunkt also nicht willkürlich in ein späteres Jahr verschoben worden sei, auf die Anordnungen der ihr übergeordneten Obergesellschaft berufen. Dieses Unterordnungsverhältnis unter den Willen der Obergesellschaft lasse aber den Schluß zu, daß diese Gesellschaft mittelbar selbst Arbeitgebereigenschaft im Verhältnis zu den beiden Gesellschaftern besitze. Dies habe augenscheinlich zur Folge, daß sie selbst in die Willensbildung in der Frage der Gehaltserhöhungen für die Geschäftsführer eingegriffen habe, und zwar in der Weise, daß die nach dem Dienstvertrag zustehenden Gehaltserhöhungen zunächst nicht, später aber doch für mehrere Jahre bewilligt worden seien. Eine wirtschaftliche oder sonstige Notwendigkeit zwingender Art sei offenbar bei der Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes der Nachzahlung in das Jahr 1965 nicht vorgelegen, jedenfalls seien derartige Gründe nicht geltend gemacht worden. Der Zeitpunkt der Auszahlung der Gehaltsnachzahlungen sei demnach willkürlich bestimmt worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 67 Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 1966 geltenden Fassung sind Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen von Arbeitslohn für abgelaufene Kalenderjahre, die neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber gewährt werden, und nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, mit dem Steuersatz zu besteuern, der auf den laufenden Bezug beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entfällt.

Im vorliegenden Falle geht die belangte Behörde davon aus, daß § 67 Abs. 9 deshalb nicht Anwendung finden könne, weil der Zeitpunkt der Auszahlung der Gehaltsnachzahlungen willkürlich bestimmt worden sei, während die beschwerdeführende Gesellschaft die Richtigkeit dieser Annahme bestreitet.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 5. Dezember 1962, Zl. 869/61, und vom 18. Juni 1963, Zl. 1123/61, ausgesprochen und eingehend begründet hat, kommt eine Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 67 Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes im Hinblick auf ihre Einschränkung auf Nachzahlungen, die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen, nur dann in Betracht, wenn die rechtzeitige Auszahlung der nachgezählten Bezüge aus Gründen, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen, unterblieben ist.

Arbeitgeberin der betroffenen Geschäftsführer ist im Beschwerdefall die beschwerdeführende Gesellschaft. Im Verwaltungsverfahren wurde von ihr geltend gemacht, daß in der Verschiebung der Regulierung der Geschäftsführergehälter keinerlei Freiwilligkeit von ihrer Seite zu sehen sei, weil infolge des

Abhängigkeitsverhältnisses zu ihrer Obergesellschaft, der Österreichischen A.-AG., vormalis Landwirtschaftliche K.- Aktiengesellschaft, deren Zustimmung zur Gehaltserhöhung erforderlich gewesen sei, was bedeute, daß die rechtzeitige Auszahlung nicht in ihrem Belieben gestanden sei.

Dieser Auffassung war jedoch entgegenzuhalten, daß die Willensbildung der beschwerdeführenden Gesellschaft nur durch ihre eigenen hierzu bestimmten Organe erfolgen konnte und daß in diesen die Obergesellschaft als Majoritätsgesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft ausschlaggebend war. Hat die Obergesellschaft durch ihr Vorgehen den Aufschub verursacht, so ist dieser infolge ihrer Bedeutung bei der Willensbildung der beschwerdeführenden Gesellschaft gleichzeitig auch als von dieser selbst verursacht anzusehen. Die Frage, ob aber die Gründe für den Aufschub als zwingende Umstände objektiver Art für die verspätete Auszahlung der Gehaltserhöhungen angesehen werden konnten, hat die Behörde mit Recht verneint. Aus der von der beschwerdeführenden Gesellschaft mit der für die Gehaltsregelung maßgeblichen Obergesellschaft geführten Korrespondenz sind die Gründe für den Aufschub ersichtlich: "... Es werde vorgeschlagen, die Erhöhung der Geschäftsführerbezüge im Hinblick auf die erhöhten Geschäftsführerremunerationen vorläufig zurückzustellen" (Schreiben der Landwirtschaftlichen K.- Aktiengesellschaft an die beschwerdeführende Gesellschaft vom 4. Jänner 1961), "... dem Wunsch auf Erhöhung der Geschäftsführerbezüge ... könne im Hinblick auf die Gesamtbezüge nicht entsprochen werden" (Schreiben vom 13. Februar 1963), "... bezüglich der Wünsche auf Modifizierung der Gehaltsbezüge ... wolle man in Verbindung bleiben" (Schreiben vom 28. Februar 1964).

Es war der Behörde mithin nicht entgegenzutreten, wenn sie zu der Ansicht kam, daß es sich im vorliegenden Fall um Gründe handelte, die im Belieben des Arbeitgebers standen, weil dessen Entschlüsse allein durch die Mitwirkung des Majoritätsgesellschafters zustande kommen konnten, es sich daher um eine willkürliche Verschiebung der Gehaltsregelung und damit des Auszahlungszeitpunktes der Gehaltsnachzahlungen handelte und die Anwendung des § 67 Abs. 9 EStG deshalb abzulehnen war.

Im übrigen konnte hier abgesehen davon, daß der durch das Einkommensteuergesetz 1967 aufgenommene Schlußsatz des § 67 Abs. 9 im maßgeblichen Besteuerungszeitraum noch nicht Geltung hatte, nicht von einem Vergleich gesprochen werden.

Der Arbeitgeber schob die Gehaltsregulierung durch einen Zeitraum von über fünf Jahren einfach immer wieder hinaus, von seiten der Arbeitnehmer fehlte aber, wie aus den Akten zu entnehmen ist, ein wirklich ernsthafter Versuch, ihre Ansprüche durchzusetzen.

Die Beschwerde war somit als unbegründet gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen.

Der Ausspruch über die Kosten gründet sich auf die §§ 47 ff. VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzleramtes, BGBl. Nr. 4/1965.

Wien, am 26. März 1969