

Prämien/Provisionen – Klarstellungen des BMF

1. Darstellung der Rechtslage/-ansicht des BMF in Kurzfassung

1.1. Allgemeines

Sonstige Bezüge sind im Lohnsteuerrecht das Gegenstück zu den laufenden Bezügen. Ein Arbeitnehmer erhält in der Regel laufende Bezüge, meist regelmäßig in monatlichen Lohnzahlungszeiträumen. Bei den sonstigen Bezügen iSd § 67 Abs 1 und 2 EStG handelt es sich um Bezüge, die zusätzlich zum laufenden Bezug gewährt werden. Diese sonstigen Bezüge müssen sich sowohl aufgrund des Rechtstitels, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableitet (vertragliche Vereinbarung), als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden.

Wird eine Jahresprämie einmalig am Ende des Jahres ausbezahlt, so unterliegt sie nach § 67 Abs 1 und 2 EStG im Ausmaß eines Sechstels der laufenden Bezüge nach Abzug eines Freibetrags von 620 € und den darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträgen dem festen Steuersatz von 6 %. In der Regel ist aber das Jahressechstel bereits durch das 13. und 14. Gehalt ausgeschöpft. Die Jahresprämie wird daher zur Gänze bzw zu einem Großteil mit dem progressiven Steuertarif zu versteuern sein.

Steuerlich vorteilhafter wird es daher oft sein, die Jahresprämie nicht als Einmalzahlung, sondern als laufende und sonstige Bezüge so auszuzahlen, dass 1/7 der Prämie mit dem begünstigten Steuersatz von nur 6 % besteuert wird (statt mit dem vollen progressiven Steuertarif).

1.2. Provision oder Prämie?

Das Finanzministerium (in der Folge: BMF) trifft in den Lohnsteuer Richtlinien eine Unterscheidung zwischen Provisionen (Entgelt für Verkaufs-/Vermittlungstätigkeit) und Prämien (Belohnung für bestimmte Leistung).

Zu **Provisionen** vertritt das BMF Folgendes: Wenn auf die Provisionen ein *monatlicher* Auszahlungsanspruch besteht, sind jene Provision(sspitz)en, die nur quartalsweise oder auch in längeren Zeiträumen (end)abgerechnet werden, entgegen früherer Ansicht als laufende (nicht sonstige) Bezüge anzusehen. Werden laufende Provisionen allerdings aufgrund eines gesonderten Rechtstitels in die Berechnung des 13. und 14. Monatsbezugs einbezogen oder wird eine „Superprovision“ in Form einer Einmalzahlung gewährt, liegen insoweit (doch) sonstige Bezüge vor.

Prämien, die erst im Nachhinein ermittelt werden, stellen nicht zwingend einen sonstigen Bezug dar. Soweit sie aufgrund eines Rechtstitels (zB Arbeitsvertrag) laufend ausgezahlt werden, sind sie als laufender Bezug zu behandeln.

1.3. Jahressechstel-Optimierung von Prämien laut BMF

Entgegen ursprünglichen Ansätzen wurde die Prämienoptimierung vom BMF nicht abgeschafft, sondern nur neu textiert

und in Teilbereichen ein wenig verschärft. Einschlägig ist nun insbesondere Beispiel 3 der Rz 1052 der LStR 2002:

Ein Angestellter hat aufgrund des Arbeitsvertrags Anspruch auf eine Provision (Anmerkung: im Sinne der obigen Diktion eigentlich eine „Prämie“), die vom Erreichen einer Jahresumsatzgrenze oder vom Erreichen eines vereinbarten Ziels abhängig ist. Die Höhe der Gesamtzahlung wird im März ermittelt. Ein Siebentel dieses Betrags wird im Dezember ausbezahlt (sonstiger Bezug), auf die restlichen sechs Siebentel besteht ein monatlicher Auszahlungsanspruch für die Monate April bis Dezember in jeweils gleich bleibender Höhe (laufender Bezug).

Für die steuerliche Anerkennung verlangt das BMF eine schriftliche (!) Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, die vor der Auszahlung des ersten Teilbetrags vorliegt und danach nicht mehr geändert werden darf und die eine klare Regelung über den Anspruch und die Auszahlungsmodalitäten enthält (inkl Angabe der Fälligkeiten und der Anteile an laufenden und sonstigen Bezügen).

1.4. Umstrittene neue Stolpersteine

• Schriftlichkeit

Eine Vereinbarung könnte auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten getroffen werden und müsste mE für steuerliche Zwecke ausreichend sein. Aufgrund der Ansicht des BMF, aber auch aus arbeitsrechtlichen Gründen scheint jedoch eine schriftliche Vereinbarung sehr empfehlenswert.

• 6-Monatszeitraum für laufende Bezüge

Im BMF hat sich offenbar die Meinung herausgebildet, dass bei der optimierten Auszahlung von Jahresprämien sich die Auszahlung der anteiligen laufenden Bezüge über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten erstrecken müsse. Dieser (lange) Zeitraum ist mE aus dem Gesetz nicht ableitbar. Vielmehr würde es naheliegen auf einen 3-Monatszeitraum abzustellen; dieser Gedanke liegt auch bei der Auszahlung der Sonderzahlungen für Beamte zugrunde (vierteljährliche Auszahlung von je 50 % eines Monatsbezugs als Sonderzahlung).

• Auszahlung: Vereinbarung oder Gestaltungsrecht Arbeitgeber

Das BMF hält es offenbar für „steuerschädlich“, wenn die Vereinbarung betreffend der Auszahlung ein einseitiges Gestaltungsrecht für den Arbeitgeber enthält. Eine Begründung für diese Ansicht ist nicht ersichtlich. Verständlich ist es hingegen, wenn man ein einseitiges Gestaltungsrecht des Arbeitnehmers als „steuerschädlich“ ansieht. Nach der Judikatur des VwGH ist nämlich der steuerliche Zufluss des gesamten Betrags zu fingieren, sobald der Arbeitnehmer die Auszahlung des gesamten Betrags bewirken könnte.

• Schädliche Aufrollungen

Das BMF sieht offenbar jegliche Aufrollung von Prämien(teilen) als steuerschädlich an. ME sieht aber das Ge-

setz selbst Aufrollungsmöglichkeiten vor; beispielsweise müsste demnach die Aufrollung der zum laufenden Tarif versteuerten Prämienanteile möglich sein – für einen bereits in der Vergangenheit ausbezahlten sonstigen Bezug darf dabei freilich das Jahressechstel nicht rückwirkend neu berechnet werden.

Natürlich ist es empfehlenswert, von vornherein die vom BMF vorgegebenen Rahmenbedingungen einzuhalten. Um diese noch besser zu verstehen, hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder Fragen an das BMF gerichtet. Im folgenden Kapitel werden diese samt Antwort und ggf kurzer Kommentierung wiedergegeben.

2. Vertiefung: Fragen der KWT / Antworten des BMF

Im Folgenden werden die Fragen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie die entsprechenden Antworten des Finanzministeriums wörtlich wiedergegeben. Das Antwortschreiben des BMF vom 11. 8. 2011 trägt die GZ BMF-010222/0160-VI/7/2011. In diesem Schreiben wird eingangs Folgendes festgehalten:

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung der Auszahlung von erfolgsabhängigen Bezugsbestandteilen sind in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 1052 näher geregelt. Weiters ist zu beachten, dass die Auszahlung des anteiligen laufenden Bezugs über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten zu erfolgen hat.

KWT-Frage 1

Manche Dienstnehmer erhalten einen Jahresbonus (vertragskonform/-widrig) einmalig ausbezahlt (sonstiger Bezug). Andere Dienstnehmer erhalten den Jahresbonus entsprechend Rz 1052, Beispiel 3 in Raten ausbezahlt (laufende und sonstige Bezüge). Wir gehen davon aus, dass letzteres steuerlich anerkannt wird, wenn es dazu eine vertragliche Vereinbarung gibt; eine unternehmenseinheitliche Vorgangsweise ist uE nicht erforderlich.

BMF-Antwort zu Frage 1

Sofern die in den Rz 1052 genannten Voraussetzungen erfüllt sind, wird dies steuerlich anerkannt. Eine unternehmerisch einheitliche Vorgangsweise ist nicht erforderlich.

Anmerkung Autor

Es ist also nicht steuerschädlich, wenn mit Mitarbeitern unterschiedliche (Auszahlungs-)Vereinbarungen getroffen werden.

Ein Beispiel einer sechsteloptimierenden Vereinbarung könnte mE zB wie folgt lauten:

Der Dienstnehmer erhält einen Fixbezug sowie eine erfolgsabhängige Prämie nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

A. Fixbezug

I. Der Dienstnehmer erhält einen Monatsbruttobezug iHv EUR xxx ausbezahlt.

II. Weiters erhält der Dienstnehmer zwei Sonderzahlungen (Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration) in den Monaten Juni und November ausbezahlt. Bei der Berechnung dieser beiden Sonderzahlungen ist neben dem Monatsbruttogehalt auch die in monatlichen Teilzahlungen ausbezahlte erfolgsabhängige Vergütung/Leistungsprämie (siehe Punkt

B/II) jeweils in Höhe eines Monatsteilbetrags mit einzubeziehen.

B. Erfolgsabhängige Prämie

I. Der Dienstnehmer hat Anspruch auf eine erfolgsabhängige Prämie. Diese ist abhängig [zB vom Jahresergebnis des Unternehmens] und errechnet sich wie folgt: ...

II. Die Höhe der erfolgsabhängigen Prämie wird dem Dienstnehmer bis spätestens 20. Jänner des Folgejahres bekanntgegeben und ab Jänner des Folgejahres in 12 monatlichen Teilbeträgen ausbezahlt.

KWT-Frage 2

Ist es bei der Anwendung des Beispiels 3 in der Rz 1052 zulässig, in der Bonusvereinbarung selbst die Art und Weise der Auszahlung noch offenzulassen und diese erst dann zu vereinbaren, wenn der Bonus feststeht? Würde es einen Unterschied machen, wenn dem Dienstgeber vertraglich einseitig das Recht eingeräumt ist, die Auszahlungsform festzulegen, und dieser die Ratenzahlung dann entsprechend Beispiel 3 Rz 1052 vornimmt.

Wie wäre vorzugehen, wenn dem Dienstnehmer dieses Recht einseitig zusteht?

BMF-Antwort zu Frage 2

Vor der ersten Auszahlung muss zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer schriftlich der Anspruch und die Auszahlungsmodalität vereinbart werden. Da eine beiderseitige Vereinbarung vorliegen muss, ist die Einräumung eines einseitigen Rechts hinsichtlich der Auszahlungsmodalität für die steuerliche Anerkennung nicht ausreichend. Die schriftliche Vereinbarung muss spätestens vor der Auszahlung getroffen werden. (Näheres siehe LStR 2002 Rz 1052).

KWT-Frage 3

Im Beispiel 3 der Rz 1052 wird die Prämie im März des Folgejahres ermittelt und werden die Raten von April bis Dezember bezahlt. Wir gehen davon aus, dass mit der gleichen steuerlichen Beurteilung 6/7 der Gesamtprämie von März bis Dezember oder auch erst von Juli bis Dezember ausbezahlt werden können; die gleiche steuerliche Beurteilung sollte uE gelten, wenn bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr (zB 1. 9. – 31. 8.) die Prämienfeststellung im November erfolgt und die Ratenzahlungen mit 6/7 von Jänner bis Juni des darauffolgenden Kalenderjahres bzw 1/7 als sonstiger Bezug im Juni des darauffolgenden Kalenderjahres erfolgen. Alle diese Beispiele gehen natürlich von der Annahme einer diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarung aus.

BMF-Antwort zu Frage 3

Ihre Beispielsfälle sind für die steuerliche Beurteilung in Ordnung, wenn eine schriftliche Vereinbarung über den Anspruch und die Auszahlungsmodalität vorliegt. Weiters muss der anteilige laufende Bezug über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausbezahlt werden. Die Vereinbarung muss spätestens vor der ersten Auszahlung getroffen werden. Der Zeitpunkt der Auszahlung kann (zB bei abweichendem Wirtschaftsjahr) mit einer Vereinbarung auch erst für das Folgejahr festgelegt werden (Näheres siehe LStR 2002 Rz 1052).

Anmerkung Autor

Der (umstrittene) vom BMF erwähnte Sechs-Monatszeitraum muss nur insgesamt erfüllt sein. Es ist also nicht notwendig, dass bereits sechs laufende Monatszahlungen erfolgen und dann erst ein sonstiger Bezug ausbezahlt werden kann – siehe dazu folgendes Formulierungsbeispiel:

Der Arbeitgeber kann nach eigenem Ermessen Prämienszahlungen für das vergangene Geschäftsjahr festsetzen, deren Höhe vom gesamten Geschäftserfolg, dem vom Arbeitnehmer erbrachten Erfolgsbeitrag und seiner persönlichen Zielerreichung abhängig ist. Sollte eine derartige Prämie ausbezahlt werden, erfolgt die Auszahlung von 6/7 der Prämie in gleich hohen Teilbeträgen, beginnend mit dem auf die Prämienfestsetzung folgenden Monat bis Dezember als laufender Bezug. 1/7 der Prämie wird je zur Hälfte im Monat Juni bzw Dezember als sonstiger Bezug ausbezahlt.

Somit ist die Auszahlung des sonstigen Bezugsanteils (bereits) im Juni unproblematisch, obwohl der Sechs-Monatszeitraum erst im November erfüllt ist.

KWT-Frage 4

Es existiert eine Vereinbarung, die grundsätzlich wie das Beispiel 3 in Rz 1052 gestaltet ist. Abweichend davon ist vertraglich vereinbart, dass die im März des Folgejahres festgestellte Prämie in 14 gleich hohen Teilbeträgen von Jänner bis Dezember gebührt. Die Auszahlung der für Jänner und Februar zustehenden Beträge erfolgt entweder im März oder wird in der voraussichtlichen Höhe bereits im Jänner und Februar akontiert (die Akontobeträge dieser Monate werden mittels Aufrollung im März berichtigt). UE sind all diese Varianten zulässig – nur das Jahressechstel für eine bereits in Vormonaten abgerechnete Sonderzahlung darf nicht neu berechnet werden.

BMF-Antwort zu Frage 4

Für die steuerliche Anerkennung ist von Bedeutung, dass spätestens vor der ersten Auszahlung eine schriftliche Vereinbarung über den Anspruch und die Auszahlungsmodalität vorliegen muss. Im Falle einer Akontierung der Prämie ist es daher notwendig, dass vor der ersten Auszahlung schriftlich geregelt ist, welcher Anteil (Prozentsatz) der Prämie auf laufende Bezüge und welcher Anteil auf sonstige Bezüge entfällt. Weiters müssen die anteiligen laufenden Prämien über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausbezahlt werden. Erfolgt erst im Zuge der Endabrechnung eine (neuerliche) vertragliche Festlegung hinsichtlich des Auszahlungsmodus, so wird dies steuerlich nicht anerkannt, da nach der ersten Auszahlung eines Teilbetrags die Vereinbarung nicht mehr abgeändert werden kann.

Die Höhe des laufenden Auszahlungsbetrags kann im Falle von Akontozahlungen in den einzelnen Monaten variieren, wenn diese im Vorhinein entsprechend vertraglich festgelegt wurde (der vertraglich insgesamt festgelegte Prämienanteil, der auf laufende oder sonstige Bezüge entfällt, daher hierbei nicht variieren). Die akontierte laufende Prämie darf nicht im Zuge der Aufrollung berichtigt werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor der ersten Auszahlung vor, hat die Versteuerung nach § 67 Abs 10 EStG zu erfolgen.

Anmerkung Autor

Mit den obigen Ausführungen bestätigt das BMF, dass die allgemeinen Beurteilungsgrundsätze auch bei Akontierungsmo-

dellen gelten und letztere daher steuerlich ebenfalls zulässig sind. Die laufenden Akontozahlungen müssen nicht jeden Monat gleich hoch sein; doch verlangt das BMF auch hier, dass keine Aufrollungen erfolgen dürfen und das Verhältnis insgesamt zwischen laufenden und sonstigen Bezügen von vornherein festgelegt ist.

Meines Erachtens ist auch die Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erlasskonform, dass im laufenden Kalenderjahr zB 60 % der voraussichtlichen Jahresprämie in 14 Teilbeträgen ausbezahlt wird (2 Teilbeträge davon als sonstiger Bezug) und ggf im nächsten Kalenderjahr nach Feststehen der endgültigen Jahresprämie diese zu 6/7 als laufender und zu 1/7 als sonstiger Bezug ausbezahlt bzw abgerechnet wird.

KWT-Frage 5

Kann Beispiel 3 der Rz 1052 auch bei bereits ausgeschiedenen DienstnehmerInnen angewendet werden? Die Ratenzahlungen erfolgen also teilweise oder auch zur Gänze zu einem Zeitpunkt, zu dem das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis bereits beendet ist.

BMF-Antwort zu Frage 5

Da kein aufrechtes Dienstverhältnis mehr vorliegt und damit der ausgeschiedene Mitarbeiter keine laufenden Bezüge für regelmäßige Lohnzahlungszeiträume bezieht, ist die Bestimmung des § 67 Abs 1 und 2 EStG nicht mehr anzuwenden. Die Besteuerung ist nach § 67 Abs 10 EStG vorzunehmen.

Anmerkung Autor

Anders ist die Sachlage mE zu beurteilen, wenn sich aus der arbeitsrechtlichen Vereinbarung ergibt, dass die Auszahlung der ausstehenden Raten an Prämien in Einem mit der Lohnabrechnung für den letzten Monat des Dienstverhältnisses zu erfolgen hat. Wird also das Dienstverhältnis zB durch Kündigung, Tod, Pensionierung vor Ablauf der ursprünglich vereinbarten Ratenzahlungen aufgelöst, liegt mE für eine dann erfolgende Einmalzahlung der offenen Raten ein sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 und 2 EStG vor. Daran kann mE auch der Umstand nichts ändern, dass das ursprünglich „geplante“ Verhältnis zwischen laufenden und sonstigen Bezügen sich zugunsten der sonstigen Bezüge ändert.

KWT-Frage 6

In der Rz 1052 wird ua an einen „vertraglichen“ Anspruch angeknüpft. Wir gehen davon aus, dass damit ein arbeitsvertraglicher Anspruch gemeint ist – ein solcher kann sich im Arbeitsrecht aber nicht nur aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung ergeben, sondern auch auf andere Weise (zB mündlich, schlüssiges Verhalten, betriebliche Übung). Wird das vom BMF auch so gesehen?

BMF-Antwort zu Frage 6

Für die steuerliche Anerkennung ist eine schriftliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer Voraussetzung. Eine mündliche Vereinbarung, schlüssiges Verhalten oder die betriebliche Übung ist nicht ausreichend; die Auszahlung in monatlichen Raten ohne schriftliche Zusatzvereinbarung bewirkt daher bei einer vertraglich zugesicherten jährlichen Einmalzahlung (zB Jahresprämie) eine Versteuerung nach § 67 Abs 10 EStG.

Anmerkung Autor

Das Erfordernis der Schriftlichkeit ist mE weniger vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlauts verständlich als vielmehr aus der Sorge des BMF vor missbräuchlichen Gestaltungen.

KWT-Frage 7

Zu dem in Beispiel 3 der Rz 1052 angeführten Beispiel stellt sich die uE zu bejahende Frage, ob diese Aussagen auch im Fall der (vertraglich vorgesehenen) Akontierung der Jahresprämie gelten. Erfolgt die Akontozahlung zB entsprechend der Auszahlung des Grundgehalts in 14 Teilbeträgen, liegt hinsichtlich des 13. und 14. Akontobetrag ein sonstiger Bezug vor. Die Auszahlung des Restanspruchs im Folgejahr ist – je nach vertraglich vorgesehener Auszahlung – ein sonstiger Bezug (Einmal-Auszahlung) oder ein laufender und ein sonstiger Bezug (zB 6/7 werden von Jänner – Juni des Folgejahres, 1/7 im Juni des Folgejahres ausbezahlt).

BMF-Antwort zu Frage 7

Für die steuerliche Anerkennung ist von Bedeutung, dass spätestens vor der ersten Auszahlung eine schriftliche Vereinbarung über den Anspruch und die Auszahlungsmodalität vorliegen muss. Die für einen erfolgsabhängigen Bezugsbestandteil getroffene Vereinbarung hinsichtlich der Auszahlungsmodalität darf nach erfolgter Auszahlung eines Teilbetrags nicht mehr abgeändert werden. Das bedeutet, dass vor der ersten Auszahlung schriftlich geregelt werden muss, welcher Anteil (Prozentsatz) der Prämie auf laufende Bezüge und welcher Anteil auf sonstige Bezüge entfällt. Weiters muss der anteilige laufende Bezug über einen Zeitraum von mindestens sechs Monaten ausbezahlt werden. Erfolgt erst im Zuge der Endabrechnung eine (neuerliche) vertragliche Festlegung hinsichtlich des Auszahlungsmodus, so wird dies steuerlich nicht anerkannt. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor der ersten Auszahlung vor, sind diese Bezüge nach § 67 Abs 10 EStG zu versteuern.

KWT-Frage 8

Die Abgrenzung zwischen dem Beispiel 1 und dem Beispiel 3 in der Rz 1052 erscheint nicht ganz klar. Worin besteht der Unterschied, wenn jemand

- monatliche Provisionszahlungen erhält und einmal jährlich (zB im Dezember) die „Provisionsspitze“ bzw
- einen Jahresbonus erhält, der – nachdem er der Höhe nach feststeht – monatlich in gleichbleibender Höhe (6/7 des Betrags) und im Dezember (1/7) als sonstiger Bezug bezahlt wird?

BMF-Antwort zu Frage 8

Für die steuerliche Beurteilung ist eine Unterscheidung zwischen Provisionen und Prämien vorzunehmen:

Eine Provision ist das Entgelt für eine verkäuferische oder vermittlerische Tätigkeit und wird in der Regel vom Vertreter/Verkäufer selbst erwirtschaftet. Im Gegensatz dazu wird mit einer Prämie in der Regel eine besondere, über die normalen Arbeitsanforderungen hinausgehende Leistung (Mehrleistung) belohnt.

Besteht laut Dienstvertrag nur ein Anspruch auf eine laufende Provision (zB 3 % des monatlichen Verkaufsum-

satzes), dann liegt in diesem Umfang jedenfalls ein laufender Bezug, unabhängig vom Auszahlungsmodus, vor. Eine rein rechnerische Aufteilung auf 14 Monatsbezüge ist daher mit steuerlicher Wirksamkeit nicht möglich. Werden Provisionen, auf die grundsätzlich ein vertraglicher oder kollektivvertraglicher monatlicher Auszahlungsanspruch besteht, monatlich akontiert und nach mehrmonatigem Zeitraum abgerechnet (Provisionsspitze), sind diese Zahlungen als laufende Bezüge zu behandeln (VwGH 21. 11. 1960, 0665/57). Wird diese Provisionsspitze im Folgejahr ausbezahlt und ist eine Aufrollung gemäß § 77 Abs 5 EStG nicht mehr möglich, liegt die Nachzahlung eines laufenden Bezugs vor, der – sofern keine willkürliche Verschiebung vorliegt – nach § 67 Abs 8 lit c EStG zu versteuern ist (siehe Rz 1105a und 1106).

Werden die laufenden Provisionen allerdings aufgrund eines gesonderten Rechtstitels in die Berechnung der Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsbezug) einbezogen oder wird eine „Superprovision“ (Belohnung, Prämie) in Form einer Einmalzahlung gewährt, liegen insoweit sonstige Bezüge vor.

Andere sonstige Bezüge: Sofern ein Bezug aufgrund der vertraglichen Grundlage als laufender Monatsbezug konzipiert ist oder laufend erwirtschaftet wird (zB Überstundenentlohnung), ändert eine bloße Änderung der Auszahlungsmodalität (zB quartalsweise Auszahlung) nichts daran, dass ein laufender Bezug vorliegt.

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) ausbezahlt werden, sind sie als laufender Bezug zu behandeln (Näheres siehe LStR 2002 Rz 1052).

KWT-Frage 9

Ist eine Jahreserfolgsprämie, die vertraglich erst zwischen 1. 1. und 15. 2. des Folgejahres fällig ist und bis zu diesem Zeitpunkt auch (als Einmalbetrag) ausbezahlt wird, lohnsteuerlich dem Vorjahr zuzuordnen (§ 79 Abs 2 EStG)?

BMF-Antwort zu Frage 9

Da in Ihrem Fall der vertragliche Anspruch auf die Prämie erst im Folgejahr besteht, ist die Prämie auch diesem Jahr und nicht dem Vorjahr zuzuordnen. Die Aufrollung nach § 79 Abs 2 EStG betrifft nur jene Bezüge, die für das Vorjahr ausbezahlt werden (zB Nachzahlung von einmaligen Überstunden, die im Dezember geleistet wurden).

3. Schlussbemerkungen

Die in manchen Punkten sogar von ExpertInnen unterschiedliche Ansicht zum Thema laufender/sonstiger Bezug erscheint für alle Beteiligten unbefriedigend. Unnötiger Verwaltungsaufwand auf Seiten der Dienstgeber und Finanzbehörden, Nettoverluste auf Seiten der Dienstnehmer: Während es bei der „korrespondierenden“ Steuerbegünstigung für Selbständige (§ 10 EStG – Gewinnfreibetrag) nicht auf Zufälligkeiten bei der Vereinnahmung von Honoraren ankommt, verlieren jene Dienstnehmer Nettobeträge, die nicht „sechsteloptimal“ bezahlt werden. Dies führt zur Idee, dass bei Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit jede Zahlung automatisch zu 1/7 mit 6 %

und zu 6/7 zum Tarif besteuert wird. Hat man diesen Gedankensprung vollzogen, wäre es nicht mehr weit zum Ergebnis, statt dessen die Grenzsteuersätze (36,5 %, 43,2143 %, 50 %)

zu senken und damit auch auf dem internationalen Parkett besser auszuschauen, ohne das Steueraufkommen insgesamt maßgeblich zu beeinflussen.

Foto TPA Horwath



Der Autor:

Mag. Dr. Wolfgang Höfle ist Leiter der Arbeitsgruppe Lohnabgaben im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und Partner der TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH.

Dr. Karl-Werner Fellner
Hofrat des VfGH i.R.

■ ÖStZ 2011/954, 545

Veraltete Einheitswerte: Verfassungswidrigkeit bestätigt

Die Misere um die Einheitswerte geht weiter. Zuletzt wurde mit Erkenntnis des VfGH vom 21. 9. 2011, G 34, 35/11, § 26 Abs 1 und Abs 1 a GGG als verfassungswidrig aufgehoben. Da der Verfassungsgerichtshof zwar die Anknüpfung des Gesetzgebers an die völlig veralteten Einheitswerte von Mal zu Mal stärker kritisiert, den Sitz der Verfassungswidrigkeit selbst, nämlich die einschlägigen Bestimmungen des Bewertungsrechts, unberührt lässt, ist zu befürchten, dass die nunmehrige Aufhebung des § 26 Abs 1 und 1a GGG nicht das letzte Kapitel dieser Geschichte darstellt.

1. Einleitung

Eines der Themen, die von den Politikern gefürchtet werden wie das Weihwasser vom Teufel, ist zweifellos die Feststellung der Einheitswerte des Grundvermögens. Während die weltweit zu beobachtenden Bürgererhebungen gegen die spekulativen Finanzmärkte aufgrund des Charakters der österreichischen Bevölkerung hier kaum Folgewirkungen zeitigen, wird von den österreichischen Funktionären offenkundig ein Volksaufstand gegen die Neufestsetzung der Einheitswerte befürchtet. Eine solche Unruhe in der Bevölkerung hatte schon in den Sechzigerjahren des vorigen Jahrhunderts den Finanzminister veranlasst, zur Ergreifung von Rechtsmitteln gegen die Einheitswertfeststellung aufzurufen, was eine jahrelange Blockierung der Finanzverwaltung zur Folge hatte.¹⁾

Einzig und allein der Verfassungsgerichtshof hätte es in der Hand, eine Reform der Bewertung von Grundbesitz zu erzwingen. Obgleich der VfGH in vielen Fällen seinen Unmut über die bestehende Situation mehr oder minder deutlich artikuliert hat, ist bisher eine Feststellung des VfGH über die – zweifellos gegebene – Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung unterblieben, verursacht durch die Bindung des Gerichtshofs an das Vorbringen des jeweiligen Beschwerdeführers.

2. Einheitswerte des Grundvermögens zum 1. 1. 1973

Bei der Feststellung der Einheitswerte von bebauten Grundstücken zum 1. 1. 1973 wurden die nach § 53 Abs 3 bis 5

BewG zu unterstellenden Durchschnittspreise, die in § 53a BewG iVm der im Gesetzesrang stehenden Anlage zum BewG festgelegt sind, vom Gesetzgeber bewusst weit unter den tatsächlichen Baukosten des Jahres 1972 festgesetzt.²⁾ Dies führte dazu, dass die – auf dem Niveau des Jahres 1972 eingefrorenen – Durchschnittspreise unrealistisch niedrig sind.³⁾ Da diese pauschalierenden Regelungen nicht sachlich begründbar sind, widersprechen sie dem Gleichheitsgrundsatz und sind somit verfassungswidrig.⁴⁾

Die Einheitswerte des Grundvermögens zum 1. 1. 1973 sind für die davon abhängigen Abgaben und sonstigen Geldleistungen bis heute unverändert maßgeblich. Dies gilt auch für solche bebaute Grundstücke, die erst nach dem 1. 1. 1973 geschaffen und nach bautechnischen und architektonischen Maßstäben errichtet wurden, auf die in § 53a BewG und der Anlage dazu noch gar nicht Bedacht genommen werden konnte. Diese Einheitswerte für bebaute wie auch für unbebaute Grundstücke machen erfahrungsgemäß nur einen Bruchteil des gemeinen Werts aus.⁵⁾

3. Unsachliche Bewertungsdiskrepanzen

Durch die Unterlassung der Feststellung aktueller Einheitswerte ergeben sich innerhalb des Grundbesitzes unsachliche Belastungsdiskrepanzen. So hat der VfGH in einem Beschwerdefall zu Recht auf den Preisverfall von in der Obersteiermark gele-

1) Fellner, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793.

2) RV, 480 BlgNR 13. GP.

3) Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁹, 30.

4) Fellner, aaO; ders, Neue Aspekte zur Verfassungswidrigkeit einheitswertabhängiger Geldleistungen, ÖStZ 2011, 271.

5) Vgl VfGH 25. 6. 1992, 91/16/0045; 30. 5. 1994, 93/16/0093.