

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt FA) vom 2. November 2020 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge abgekürzt Bf) hat in ihrer Einkommensteuererklärung vom 22. April 2020 für das streitgegenständliche Jahr 2019 Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 15.002,39 Euro und sonstige Einkünfte (Funktionsgebühren) iHv 562,61 Euro erklärt sowie angegeben, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen erhalten zu haben.

Mit Bescheid vom 1. September 2020 setzte das zuständige Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit 8.354 Euro fest. Im Rahmen der Veranlagung wurden entsprechend den übermittelten Lohnzetteln Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 56.642,76 Euro (Pensionseinkünfte P; ein Lohnzettel) bzw iHv insgesamt 7.989,08 Euro (Einkünfte B; fünf Lohnzettel) steuerlich berücksichtigt und die anrechenbare Lohnsteuer iHv insgesamt 18.923,04 Euro in Abzug gebracht. Die von der B als bezugsauszahlender Stelle erzielten Einkünfte resultierten aus Vergleichs- bzw Schadenersatzzahlungen für Verdienstentgang iZm einer Amtshaftungsklage der Bf gegen den Bund.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf mit Eingabe vom 24. September 2020 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte, die Abgabennachforderung zu berichtigen. Zur Begründung wurde vorgebracht, die B habe die von ihr abzuführende Lohnsteuer falsch berechnet. Die B habe der Bf neben ihrem regulären Pensionsbezug einen Schadenersatz zu leisten, der sich aus dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom Datum_1, xObxxx/xxx, ergebe. Diese Schadenersatzzahlungen seien netto zu entrichten und lohnsteuerpflichtig gewesen. Wie schon in den Jahren zuvor habe die B die auf die Schadenersatzzahlungen entfallende Lohnsteuer falsch berechnet. Dadurch sei zu wenig Lohnsteuer an das Finanzamt überwiesen worden, was im Ergebnis die angefochtene Abgabennachforderung begründe. Die Bf beantragte die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2019 unter Berücksichtigung derjenigen Lohnsteuer, die von der B rechtmäßig zu entrichten gewesen wäre.

Im Rahmen der Beschwerde legte die Bf den mit der Finanzprokurator in Vertretung des Bundes abgeschlossenen Vergleich vom 15. September 2016 sowie eine Aufstellung der von der B im Jahr 2019 geleisteten Zahlungen samt dem diesbezüglichen Schriftverkehr vor.

Die belangte Behörde erledigte diese Beschwerde am 3. November 2020 mit abweisender Beschwerdeverentscheidung und führte zur Begründung aus, die im Jahr 2019 erfolgten Schadenersatzzahlungen wegen Verdienstentgangs seien von der B auf Basis der sogenannten Monatslohnsteuertabelle ohne Berücksichtigung der anderen Einkünfte der Bf grundsätzlich rechtskonform der Lohnsteuer unterzogen worden. Im Zuge der Veranlagung seien nunmehr alle Einkünfte zusammenzurechnen und davon unter Anrechnung der bereits einbehaltenen Lohnsteuer die Einkommensteuer zu berechnen gewesen. Die so entstehende Nachforderung sei rechtmäßig. Im Übrigen wurde auf die mittlerweile erfolgte Bescheidabänderung gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) vom 2. November 2020 auf Basis eines neu ausgestellten Jahreslohnzettels für die Schadenersatzzahlungen verwiesen.

Bereits zuvor hatte das Finanzamt die Anzahl und Höhe der von der B an die Bf geleisteten Zahlungen erhoben. Vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt wurde daraufhin von Amts wegen ein neuer Jahreslohnzettel für den Zeitraum 2019 ausgestellt.

In der Folge wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2019 vom 1. September 2020 mit Bescheid vom 2. November 2020 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO

aufgehoben. Ebenfalls mit Bescheid vom 2. November 2020 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 iHv 9.604 Euro neu fest und führte dazu in der Begründung wie folgt aus: „Die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2019 erfolgt, weil die im Jahr 2019 erfolgten Schadenersatzzahlungen wegen Verdienstentgangs von der B nunmehr vollständig in einem Jahreslohnzettel zusammengefasst und dem neuen Bescheid zu Grunde gelegt wurden. Bitte beachten Sie, dass für diese Zahlungen (insgesamt 11.894,95 Euro) seitens der B bisher lediglich insgesamt 1.347,72 Euro an Lohnsteuer einbehalten wurden und im Zuge der Veranlagung nunmehr Ihre Einkünfte zusammenzurechnen waren und davon die Einkommensteuer zu berechnen ist. Dabei wurde von den Schadenersatzzahlungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 ein Fünftel steuerfrei belassen. Ihre Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 wird gesondert erledigt.“

Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2019 vom 2. November 2020 erhob die Bf mit Eingabe vom 26. November 2020 die verfahrensgegenständliche Beschwerde. Darin brachte die Bf zusammengefasst – im Wesentlichen wie in der ersten Beschwerde vom 24. September 2020 – vor, die B habe die von ihr zu berechnende Lohnsteuer falsch berechnet. Die B habe der Bf aufgrund des erwähnten Urteils des Obersten Gerichtshofes Schadenersatz zu leisten. Dieses Urteil beinhalte auch, dass die B dafür zu sorgen habe, dass der Bf kein Schaden in der Form entsteht, dass sie die nicht entrichtete Lohnsteuer zu bezahlen habe.

Wie schon in den Jahren zuvor, komme die B dem Urteil insofern nicht nach, als sie zwar die korrekten Nettobeträge an die Bf überwiesen habe, die auf diese Schadenersatzzahlungen entfallende Lohnsteuer aber falsch berechnet habe (obwohl sie Kenntnis vom Pensionsbescheid der Bf habe und wisse, dass mit der Pensionsleistung die unteren Steuerstufen bereits ausgeschöpft sind). Im konkreten Fall sei aber nicht die Bf Steuerschuldnerin, sondern die B, die ihrer Verpflichtung aus dem Urteil des Obersten Gerichtshofes sowie dem später vereinbarten Vergleich über die Zahlung der anteiligen Lohnsteuer, nicht nachkomme. Deshalb werde die Neufestsetzung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung derjenigen Lohnsteuer, die von der B zu entrichten gewesen wäre, beantragt.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. März 2021 ab und führte dazu aus, die im Jahr 2019 erfolgten Schadenersatzzahlungen wegen Verdienstentgangs seien von der B gemäß § 66 EStG 1988 dem Lohnsteuertarif unterzogen worden. Die Berechnung der Lohnsteuer habe dabei gemäß § 71 EStG 1988 für jeden Arbeitslohn gesondert zu erfolgen. Es sei gesetzlich nicht vorgesehen, dass ein Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Progressionswirkung anderer Einkünfte berechne und einbehalte. Erst im Zuge der vom Finanzamt vorzunehmenden Einkommensteuerveranlagung seien nunmehr alle Einkünfte (Alterspension, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Schadenersatzzahlungen des ehemaligen Arbeitgebers) zusammenzurechnen und davon unter Anrechnung der bereits einbehaltenen Lohnsteuer die Einkommensteuer zu berechnen. Die so entstandene Nachforderung sei rechtmäßig.

Mit Eingabe vom 27. März 2021 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag brachte die Bf ergänzend vor, die in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Rechtsauffassung sei unzutreffend.

Der der Bf gebührende Schadenersatzanspruch zähle gemäß § 25 EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Es handle sich um einen Bezug oder Vorteil aus einem bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnis. Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Begriffe „Bezüge“ und „Vorteile“ umfassend zu verstehend und umfassten alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses wiederkehrend oder einmalig zufließen. Entscheidend sei, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis habe (VwGH 07.10.2003, 99/15/0257; vgl auch VwGH 16.03.1989, 89/14/0056).

Im Urteil des Landesgerichtes LG (yCgyy/yyy vom Datum_2; dieses Urteil wurde vom Obersten Gerichtshof am Datum_1, xObxxx/xxx bestätigt) werde festgehalten, „... dass die beklagte Partei für sämtliche zukünftigen, derzeit noch nicht bekannten Schäden ... haftet“. Dies bedeute sohin, dass der Bf die Differenz zwischen ihrem tatsächlichen Pensionsanspruch und dem Anspruch den sie hätte, hätte sie nicht frühzeitig ihr aktives Dienstverhältnis beenden müssen, netto gebührt (dieser Netto-Schadenersatz sei auch in der richtigen Höhe berechnet und angewiesen worden). Dies bedeute weiters, dass der Bruttobezug so zu bemessen und der Lohnsteuer zu unterwerfen gewesen wäre, dass der Bf der Netto-Schadenersatzanspruch – zusätzlich zum Netto-Pensionsanspruch – verbleibe.

Die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung, dass „gesetzlich nicht vorgesehen (ist), dass ein Arbeitgeber die Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Progressionswirkung anderer Einkünfte berechnet und einbehält“ sei zwar für alle jene Fälle zweckmäßig und zeitsparend, wo mit dem Arbeitgeber ein (weiteres) Bruttogehalt vereinbart wird: Was daher beim (weiteren) Dienstgeber zu wenig an Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wird, werde in diesem Fall also als höherer Nettolohn ausbezahlt - damit könne dann die so entstehende Steuernachforderung beglichen werden.

Es liege aber weder in der Verantwortung noch im Rahmen der Möglichkeiten der Bf eine falsche Berechnung des Dienstgebers betreffend den Bruttobezug zu korrigieren. Gemäß § 82 EStG 1988 hafte der Arbeitgeber – im vorliegenden Fall die B – für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer; ausdrücklich weise § 82 EStG 1988 auch darauf hin, dass der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 der Inanspruchnahme des Dienstgebers nicht entgegenstehen.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 15. April 2021 zur Entscheidung vor und hielt in einer Stellungnahme im Vorlagebericht fest, dass die Höhe der anzurechnenden Lohnsteuer für zivilrechtlich erstrittene Schadenersatzzahlungen der Bf von ihrem ehemaligen Arbeitgeber wegen gezielt und wiederholt schikanösen Verhalten der

unmittelbaren Vorgesetzten strittig sei. Die Bf vertrete sinngemäß den Standpunkt, der Ansatz dieser Schadenersatzzahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 hätte unter Berücksichtigung (Anrechnung) einer hypothetischen (jedoch in dieser Höhe vom ehemaligen Arbeitgeber gesetzestkonform nicht einbehaltenen und abgeführten) Lohnsteuer zu erfolgen, damit bei der gemeinsamen Versteuerung sämtlicher Einkünfte im Zuge der Einkommensteuerveranlagung keine aus den Schadenersatzzahlungen resultierenden Mehrsteuern entstehen würden, welche die erhaltenen Schadenersatzzahlungen schmälern. Die Abgabenbehörde hingegen vertrete die Sichtweise, dass für die Einkommensteuerveranlagung die Bruttobeträge (ausgehend von den am Bankkonto der Bf aufscheinenden Nettoüberweisungen) abzüglich des Fünftelanteiles für begünstigt besteuerte sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 und unter Anrechnung der von der B gemäß § 66 EStG 1988 berechneten und tatsächlich einbehaltenen Lohnsteuerbeträge für die Tarifbesteuerung maßgeblich sind. Die daraus allenfalls resultierenden weiteren Schadenersatzansprüche (in Höhe der von der Bf zu tragenden Steuernachzahlungen aus der Anwendung des persönlichen Durchschnittssteuersatzes) seien zivilrechtlich zu regeln.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf hat im streitgegenständlichen Jahr 2019 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte (Funktionsgebühren) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte und Schadenersatzzahlungen von der B) erzielt.

Die Zahlungen der B an die Bf resultieren aus einer Amtshaftungsklage der Bf als klagende Partei auf Verdienstentgang, Schmerzensgeld und Erstattung von Behandlungskosten gegen den Bund (vertreten durch die Finanzprokuratur) wegen Mobbinghandlungen einer Mitarbeiterin des L (nunmehr B) gegenüber der Bf als (ehemaliger) SD einer XY.

In diesem Verfahren entschied der Oberste Gerichtshof mit Urteil vom Datum_1, xObxxx/xxx, zugunsten der Bf als Klägerin und bestätigte das Urteil des Landesgerichtes LG vom Datum_2, yCgyy/yyy. Darin hatte das Erstgericht ua festgestellt, dass der Bund der Bf (auch) für sämtliche zukünftige, derzeit noch nicht bekannte Schäden aus den Mobbinghandlungen der SI haftet.

In weiterer Folge schlossen die Bf und der Bund am 15. September 2016 vor dem Landesgericht LG einen gerichtlichen Vergleich betreffend Verdienstentgang iHv 73.234,55 Euro netto (Gehaltsdifferenzen netto und Prüfungsgebühren netto) sowie Zinsen iHv 5.760 Euro netto für den Zeitraum bis zum 30. September 2016 ab. Mit diesem Vergleich verpflichtete sich der Bund gegenüber der Bf auch, die auf die Nachzahlung betreffend Netto-

Verdienstentgang samt Zinsen entfallende Lohnsteuer zu berechnen und direkt an das Finanzamt zu entrichten. Weiters wurde vereinbart, dass die Bf vom Bund für allfällige aus diesem Vergleich entstehende Lohnsteuerverpflichtungen vollständig schad- und klaglos gehalten wird.

Das vom Obersten Gerichtshof bestätigte Urteil des Landesgerichtes LG diene in der Folge als Rechtgrundlage für die weiteren Nettozahlungen der B an die Bf im streitgegenständlichen Jahr 2019. Dabei handelte es sich im Wesentlichen um Schadenersatzzahlungen für Pensionsdifferenzen und Sonderzahlungen, die sich aus dem Vergleich des tatsächlichen Ruhestandsbezugs zum hypothetischen Bezug bei Ruhestandsversetzung mit Erreichung des Regelpensionsalters ergaben. Die Beträge stellten ebenfalls Nettozahlungen dar, wobei die Lohnsteuerbeträge von der Finanzprokuratur nicht anerkannt (gemeint wohl: der Höhe nach außer Streit gestellt) wurden.

Aufstellung der Zahlungen:

Datum	Auszahlungs- betrag	Text	Lohnzettel	Abgeführte Lohnsteuer
11.01.19	1.400,00	Nachzahlung Prüfungsgebühren 2017/18		
30.01.19	3.203,16	Ruhegenussdifferenz 12/18, 01/19	ja	946,61
19.07.19	2.925,75	Ruhegenussdifferenz 02/19 - 07/19	ja	401,11
26.07.19	1.069,00	Lohnsteuerersatz 2018	nein	0,00
26.08.19	839,61	Ruhegenussdiff. 08/19, Diff. SZ 03/19, 06/19	nein	0,00
28.10.19	1.230,92	Ruhegenussdiff. 09/19, 10/19, Diff. SZ 09/19	ja	0,00
09.12.19	429,81	Ruhegenussdifferenz 11/19	ja	0,00
13.12.19	796,70	Ruhegenussdiff. 12/19, Differenz SZ 12/19	ja	0,00
Summe	11.894,95			1.347,72

IM diesen Zahlungen wies die Finanzprokuratur darauf hin, dass die auf die Zahlungen entfallende Lohnsteuer von der bezugsauszahlenden Stelle vorerst bemessen und abgeführt worden sei. Für das Jahr 2019 übermittelte die B als bezugsauszahlende Stelle der Abgabenbehörde insgesamt fünf Monatslohnzettel. An Lohnsteuer wurden aus diesen Zahlungen insgesamt 1.347,72 Euro einbehalten und abgeführt. Die Berechnung der Lohnsteuerbeträge erfolgte dabei unter Berücksichtigung der 1/5-Begünstigung gemäß § 68 Abs. 8 lit. a EStG 1988 unter Anwendung des Monatstarifs. Die Anweisung der

Auszahlungsbeträge an die Bf erfolgte netto, dh ohne Abzug der von der B abgeführten Lohnsteuerbeträge

Auf Grund der teilweisen Nichterfassung der oben angeführten Zahlungen in den übermittelten Lohnzetteln erstellte das Betriebsstättenfinanzamt für das Jahr 2019 von Amts wegen einen neuen korrigierten Jahreslohnzettel mit folgenden Bemessungsgrundlagen:

Datum	Auszahlungs- betrag	Abgeführte Lohnsteuer	KZ 210	KZ 243	KZ 245
			Bruttobezüge	stfr. (Fünftel)	stpfl. Bezüge
11.01.19	1.400,00	946,61	5.549,77	1.109,95	4.439,82
30.01.19	3.203,16				
19.07.19	2.925,75	401,11	3.326,86	665,37	2.661,49
26.07.19	1.069,00	0,00	1.069,00	213,80	855,20
26.08.19	839,61	0,00	839,61	167,92	671,69
28.10.19	1.230,92	0,00	1.230,92	246,18	984,74
09.12.19	429,81	0,00	429,81	85,96	343,85
13.12.19	796,70	0,00	796,70	159,34	637,36
Summen	11.894,95	1.347,72	13.242,67	2.648,53	10.594,14

Die Berechnung der Bruttobezüge (KZ 210) erfolgte unter Hinzurechnung der von der bezugsauszahlenden Stelle übernommenen Lohnsteuerbeträge.

Die so ermittelten steuerpflichtigen Einkünfte iHv 10.594,14 Euro bzw die anrechenbare Lohnsteuer iHv 1.347,72 Euro wurden der Berechnung der Einkommensteuer im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 2. November 2020 zu Grunde gelegt.

Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten sowie den elektronischen Steuerakt. Die Höhe der im Jahr 2019 ausbezahlten Nettobeträge steht mit 11.894,95 Euro ebenfalls außer Streit.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

[...]

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 3 erster Satz EStG 1988 werden die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 ausbezahlt.

§ 47 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

Die diesbezügliche Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 idgF, lautet auszugsweise:

„Auf Grund des § 47 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 wird verordnet:

§ 1. Eine gemeinsame Versteuerung ist vorzunehmen, wenn steuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 2 gleichzeitig einer Person zufließen.

§ 2. (1) Bezüge im Sinne dieser Verordnung sind:

1. Pensionen nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG), dem Bauern- Sozialversicherungsgesetz (BSVG), dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG), dem Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz (B-KUVG) sowie dem Bundesbahn- Pensionsgesetz 2000 (BB-PG),

2. Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund,

3. Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

(2) Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland oder zur Gemeinde Wien.

(3) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen sowie Bezüge aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

[...]

§ 6. Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagern.“

Gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 sind auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, gemäß Abs. 10 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, höchstens jedoch ein Fünftel des Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG;

§ 82 EStG 1988 normiert, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

§ 83 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner ist.

Gemäß § 83 Abs. 2 EStG 1988 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,
2. (aufgehoben)
3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird,
5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.

Rechtliche Beurteilung

Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass es sich bei den Zahlungen der B an die Bf im Jahr 2019 um sonstige Bezüge iSd Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 handelt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bestehen gegen diese steuerliche Beurteilung aus den folgenden Gründen keine Bedenken. Auf Grund des am 15. September 2016 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleichs zwischen der Bf als klagender Partei und dem Bund als beklagter Partei ist die Anwendbarkeit des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 auf die im Jahr 2016 erfolgten Zahlungen evident.

Darüber hinaus hat das Landesgericht LG im rechtskräftigen Zwischen- und Teilurteil vom Datum_2, yCgyy/yyy, festgestellt, dass der Bund als beklagte Partei der Bf als klagender Partei auch für sämtliche zukünftigen, derzeit noch nicht bekannten Schäden aus den Mobbinghandlungen haftet. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind als Vergleichssumme iSd § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 nicht nur Zahlungen auf Grund gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche, sondern auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden zu verstehen. Haben Urteile oder Bescheide Lohn oder Lohnbestandteile bzw Pension oder Pensionsbestandteile, die laufend zu gewähren gewesen wären, tatsächlich aber nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gelangt sind, zum Gegenstand, sind diese Beträge gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 zu versteuern (vgl VwGH 21.01.1987, 85/13/0113; 04.03.1987, 84/13/0243; 26.07.1995, 92/15/0104).

Unstrittig ist ebenfalls, dass sowohl im gerichtlichen Vergleich vom 15. September 2016 als auch im Rahmen der Nachzahlungen im Jahr 2019 die Auszahlung von Nettobeträgen vereinbart war. Die B war daher verpflichtet, zuzüglich zu den vereinbarten Nettobeträgen die darauf entfallenden Lohnsteuerbeträge zu entrichten.

Wird zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Nettolohn (hier: ein Nettobetrag als Schadenersatz für Verdienstentgang) vereinbart, so stellt die Übernahme der Lohnsteuer (und des Arbeitnehmeranteils an den Sozialversicherungsbeiträgen) einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar (VwGH 08.10.1998, 97/13/0135; 10.03.2016, Ra 2015/15/0021). Daher waren sowohl die Lohnsteuerbeträge des Jahres 2019 als auch der geleistete Ersatz für den sogenannten Lohnsteuerfehlbetrag des Jahres 2018 der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Im Ergebnis erfolgte die Besteuerung der geleisteten Zahlungen (Nachzahlung von Prüfungsgebühren, Ruhegenussdifferenzen, Lohnsteuerersatz und Zinsen) gemäß der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988 (grundsätzlich nach Tarif, wobei ein Fünftel der Bemessungsgrundlage steuerfrei bleibt) somit zu Recht.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren hingegen, ob die B als bezugsauszahlende Stelle die Lohnsteuer in der richtigen Höhe berechnet und abgeführt hat bzw ob die Einkommensteuer 2019 unter Anrechnung einer höheren, aber nicht einbehaltenen Lohnsteuer neu festzusetzen ist.

Die Bf bringt dazu im Wesentlichen vor, die B habe die Lohnsteuer auf die geleisteten Vergleichs- bzw Schadenersatzzahlungen falsch berechnet und zu wenig Lohnsteuer an das Finanzamt abgeführt. Auf Grund der vereinbarten Auszahlung von Nettobeträgen sei nicht die Bf, sondern die B diesbezüglich Steuerschuldnerin.

Beim Lohnsteuerabzug ist der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 Steuerschuldner, jedoch haftet der Arbeitgeber dem Bund gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist nur in den im § 83 Abs. 2 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Fällen zulässig, somit ua dann, wenn eine Veranlagung von Amts wegen (§ 41 Abs. 1 EStG 1988) oder auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird. In diesen Fällen wird die Steuer unmittelbar dem Arbeitnehmer vorgeschrieben (*Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴, § 83 Rz 2).

Im vorliegenden Fall liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 unstrittig vor, da die Bf neben ihren lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte im Gesamtbetrag von über 730 Euro bezogen hat, sowie im Kalenderjahr 2019 zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen hat.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter (oder unterbliebener) Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar⁵⁰, § 83 Tz 6, unter

Hinweis auf VwGH 20.02.1992, 90/13/0154; 31.03.1992, 92/14/0040). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde (was im vorliegenden Fall nicht erfolgte), ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl VwGH 20.02.1992, 90/13/0154). Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers steht allerdings im Ermessen der Behörde (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a}, § 82 Tz 2). Demnach wäre der Arbeitgeber insbesondere dann nicht zur Haftung heranzuziehen, wenn – wie oben ausgeführt – der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird, denn es wäre nicht verfahrensökonomisch, einen fehlerhaften Lohnsteuerabzug beim Arbeitgeber zu korrigieren, wenn der Arbeitnehmer ohnedies zur Einkommensteuer veranlagt wird (*Doralt*, aaO, unter Hinweis auf VfGH 30.09.1997, B 2/96).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungswege (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl VwGH vom 15.06.1988, 86/13/0178).

Im Veranlagungsverfahren besteht im Übrigen weder Bindung an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren (siehe VwGH 04.07.2003, 2002/13/0237; 01.07.2003, 2002/13/0214). Weiters können Lohnsteuerbeträge, die nicht einbehalten wurden, auch nicht angerechnet werden.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer 2019 waren daher die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit sowie die sonstigen Einkünfte (Funktionsgebühren) gemeinsam zu erfassen und die Lohnsteuer in Höhe der einbehaltenen (und abgeführten) Beträge auf die vorgeschriebene Einkommensteuer anzurechnen.

Soweit die Bf vorbringt, dass die Schadenersatzzahlungen wegen Verdienstentgangs netto zu entrichten seien und sie der Bund (bzw die B) hinsichtlich entstehender Lohnsteuerverpflichtungen schad- und klaglos zu halten habe, ist wiederum auf die dargestellte Rechtslage zu verweisen, wonach die Bf gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch zu nehmen war. Daran ändert auch die zwischen der Bf und dem Bund getroffene, abweichende zivilrechtliche Vereinbarung, wonach die bezugsauszahlende Stelle die Lohnsteuer tragen soll, nichts.

Im gegenständlichen Fall schuldete der (ehemalige) Arbeitgeber der Bf die geleisteten Zahlungen (Nachzahlung Prüfungsgebühren, Ruhegenussdifferenzen, Lohnsteuerersatz und Zinsen) als Nettogröße. Die entsprechende Verpflichtung des (ehemaligen) Arbeitgebers berührt aber lediglich das Innenverhältnis, sodass die Bf im Veranlagungsverfahren Steuerschuldnerin bleibt.

Zur einer allfälligen gemeinsamen Versteuerung der Pensionsbezüge (Ruhegenuss) mit den Schadenersatzzahlungen ist schließlich festzuhalten, dass die von der belangten Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 9. März 2021 angeführte Bestimmung des § 71 EStG 1988 (Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern) für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2019 nicht mehr anzuwenden ist.

Zwar ist auf Grund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen idgF eine gemeinsame Versteuerung vorzunehmen, wenn steuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 2 der zitierten Verordnung gleichzeitig einer Person zufließen. Es liegen im streitgegenständlichen Verfahren auch Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes (Bezüge von der P) und (allenfalls) Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund im Sinne des § 2 der zitierten Verordnung vor. § 6 der Verordnung normiert aber, dass, wenn eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt wird, die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 dennoch zu veranlagten sind. Es kann somit dahingestellt bleiben, ob die Schadenersatzzahlungen bzw Vergleichssummen (sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988) als Bezüge im Sinn dieser Verordnung einzustufen sind. Da eine gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge tatsächlich unterblieben ist, gehen die diesbezüglichen Ausführungen der Bf, wonach es in der Verantwortung des (ehemaligen) Dienstgebers liege, die richtig berechneten Steuern abzuführen, ins Leere. Die Nichtdurchführung der gemeinsamen Versteuerung durch die bezugsauszahlenden Stellen steht der Pflichtveranlagung nicht entgegen.

Auf Grund der geltenden Rechtslage vermag das Bundesfinanzgericht keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2019 zu erkennen. Der bekämpfte Bescheid entspricht den gesetzlichen Vorgaben und bleibt somit unverändert. Für einen allfälligen Ersatz der Einkommensteuer- bzw Lohnsteuernachforderungen iZm der getroffenen Nettovereinbarung zwischen der Bf und dem Bund ist erstere auf den Zivilrechtsweg zu verweisen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Erkenntnis folgt dem Wortlaut der zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 5. Juli 2021