

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, die Richterin***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. Mai 2018 betreffend Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. Oktober 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Haftungsbescheid für das Jahr 2015 für die Einbehaltung der Lohnsteuer

in Höhe von € 809,16

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Vorgeschichte:

Die Beschwerdeführerin Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) hat als Arbeitgeberin den Arbeitnehmer Hrn. A bis zum März 2014, teilweise auch als Geschäftsführer, beschäftigt.

Im März 2014 wurde er von der Bf gekündigt.

Im Zuge dessen wurden ihm 27.116,03 € Provisionsakonti bei der Endabrechnung nicht ausbezahlt, sondern von der Bf gegenverrechnet mit dafür nicht erbrachten Gegenleistungen.

Hr. A klagte in der Folge diesen Betrag beim ***LandesgerichtX*** als Arbeits- und Sozialgericht ein.

2. Verfahren vor dem *LandesgerichtX*** als Arbeits- und Sozialgericht:**

Mit Erkenntnis vom 9.12.2014, ***GZ1*** beurteilte das ***LandesgerichtX*** die Hauptforderung des Arbeitnehmers Hrn. A gegen seinen ehemaligen Arbeitgeber, die gegenständliche Bf, in Höhe von 27.116,03 € – um die es im gegenständlichen Verfahren geht – netto als rechtmäßig, während die Gegenforderung, mit der die Bf gegengerechnet hatte, als nicht zu Recht bestehend beurteilt wurde.

Das Gericht hatte erhoben, dass Provisionsakonti in den Vorjahren nicht zurückgefordert wurden bzw. auch, dass bei dem Dienstnehmer vor der Beendigung des Dienstverhältnisses keine Gegenverrechnung stattgefunden hatte.

Die Befragungen ergaben allerdings, dass die Besprechungen des Arbeitnehmers mit der Bf immer zum Inhalt gehabt hätten, dass die Geschäftsergebnisse zu verbessern wären. Um den Arbeitnehmer zu motivieren, hätte die Bf auf Grund des aufrechten Dienstverhältnisses nicht angedroht, ein Minus in der Provisionsabrechnung zurückzuzahlen zu müssen.

Erst bei der Endabrechnung anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses Ende März 2014 wurde gegenverrechnet und der gegenständliche Betrag abgezogen. Die Feststellungen gründeten sich vielfach auf die Aussagen des Hrn. A, weil der ehemalige Geschäftsführer, mit dem er die Vereinbarungen getroffen hatte, nicht mehr am Leben war und weil das Gericht festgestellt hatte, dass dem Arbeitnehmer gegenüber nicht eine Zurückzahlung des Provisionsminus in Aussicht gestellt wurde.

Das Gericht räumte ein, dass eine Provision ein variables Entgelt sei, wobei dieser Teil nicht fix, sondern nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ausbezahlt würde und stellte fest, dass sich die Berechnungsgrundsätze der gegenständlichen Provision einerseits am Warenrohgewinn und am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit Prämiencharakter und andererseits an den Lohnumsätzen orientiert hätten.

Da das Gericht diese Zahlungen auch auf Grund der jahrelangen gleichartigen Handhabung zu Motivationszwecken als Teil der Abgeltung qualifizierte, entschied es, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den gegenständlichen Betrag netto auszuzahlen hätte.

Zu einer solchen Auszahlung ist es nach eigenen Angaben der Bf aber nicht gekommen, da auf Grund der Aufstellung der Zahlungsberechnung in der Bescheidbeschwerde zu entnehmen ist, dass der Arbeitnehmer netto weniger als die gegenständliche Summe erhalten hat.

3. Verfahren vor der belangten Behörde:

Im Zuge einer **Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag** bei der Bf und nach Einsicht in die Lohnkonten, Unterlagen A, Buchhaltung und Bilanzen wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7.5.2018** stellte fest, dass im Rahmen der Schlussbesprechung der Sachverhalt "gerichtlicher Vergleich Hr. A" in schriftlicher Form vorgelegt wurde.

Es sei ausgeführt worden, dass ein einmal bereits versteuerter Betrag nicht mehr zu versteuern sei.

Die lt. Gerichtsurteil (wieder) rückgezählten Nettoprovisionen seien bereits versteuert worden, die Bf wäre der Meinung, es käme bei einer Hochrechnung des Nettobetrages, daher zu einer "Doppelbesteuerung". Auch wären die in diesem Zusammenhang festzusetzenden Nebenabgaben (DB, DZ, Kommst) doppelt bezahlt worden. Daher wäre "eine solche Besteuerung im Haftungswege unverhältnismäßig und geradezu verfassungswidrig".

Der Abgabepflichtige hätte weiter ausgeführt, dass er der Meinung wäre, dass die Rückzahlung der vom Nettoentgelt des Hrn. A einbehaltene Beträge von 27.116,03 steuerrechtlich irrelevant seien, da eben diese bereits bei der Auszahlung in vollem Umfang besteuert worden seien.

Die Behörde hätte diese Ausführungen zur Kenntnis genommen, sich ihnen aber nicht anschließen können.

Die **Bf gab dazu noch eine gesonderte Stellungnahme ab**, die insbesondere folgende Angaben machte, wie es zu der Gegenverrechnung der Bf mit den Provisionsakkonti bei der Endabrechnung 2014 gekommen ist:

„...“

Herrn A wurden im Beschäftigungszeitraum ab 2006 bis zur Kündigung monatlich Provisions-Akonti bezahlt.

Alle Akontozahlungen wurden regelmäßig in voller Höhe als laufender Bezug besteuert und auch abgabenrechtlich richtig behandelt. Auch die Lohnnebenkosten (DB, DZ, Kommst) wurden entsprechend berechnet und entrichtet. Somit wurden alle Provisions-Akonto-Zahlungen in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen bereits voll versteuert.

Obwohl seitens Herrn A bis auf die Jahre 2009 und 2010 die zugrunde gelegten

Provisionsparameter nicht vollständig erreicht wurden, ist man jedes Jahr übereingekommen den sich jeweils ergebenden Jahresüberhang an Provisions-Akonti auf neue Rechnung vorzutragen.

Mit der Kündigung per März 2014 wurde dann die Provisionsberechnung seit 2006 entsprechend aufgerollt und festgestellt, dass seit 2006 bis zum 31.12.2013 27.116,03 € an Provisions-Akonti noch nicht durch entsprechende Geschäftsabschlüsse bedeckt waren. Die nach dem 31.12.2013 über die Lohnverrechnung bezahlten Provisions-Akonti für Jänner bis März 2014 (insgesamt 1.868,73 €) wurden dabei nicht berücksichtigt.

Daher hat die damalige Geschäftsführung angeordnet, dass im Zuge der Endabrechnung der noch nicht durch Abschlüsse gedeckte Akonti-Betrag von 27.116,03 € vom per 31.3.2014 bezahlten Nettolohn einzubehalten ist. Die offenen Provisions-Akonti 1-3/2014 wurden dabei einvernehmlich nicht rückgefordert.

Bei der Endabrechnung per März 2014 hat dies programmtechnisch dazu geführt, dass bei der Lohnsteuerberechnung von den laufenden Bezügen (5.769,02 € nach Abzug der laufenden SV-DN Beiträge) in gleicher Höhe „Werbungskosten“ berücksichtigt wurden und somit die aus den laufenden Bezügen resultierende Lohnsteuer von 1.975,35 € nicht berechnet und abgeführt wurde.

Herr A hat dann auf Rückzahlung der einbehaltenen Nettobeträge geklagt und mit Urteil,

welches uns leider erst im März 2015 zugestellt wurde, Recht bekommen. Herrn A wurde darin nebst dem einbehaltenen und bereits besteuerten Betrag von 27.116,03 € auch Zinsen, geringfügig höhere Urlaubersatzleistung und geringfügig höhere Sonderzahlungen, sowie eine Restabfertigung zugesprochen.

...“

Laut dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.5.2018** wurden ua Feststellungen im Hinblick auf Hrn. A, den ehemaligen Dienstnehmer der Bf getroffen.

Es befinden sich auch Feststellungen hinsichtlich des Hrn. C, auf den die Außenprüfung Bezug nimmt, und für den es ebenfalls Hinzurechnungen gab, im Bericht über die Außenprüfung, aber diese sind nicht verfahrensgegenständlich, weil sich die Bescheidbeschwerde nicht dagegen richtet.

Verfahrensgegenständlich sind ausschließlich die Hinzurechnungen und der daraus erfolgte Lohnsteuer Haftungsbescheid 2015 betreffend den Hrn. A.

Im Rahmen eines Gerichtsurteiles wäre Hrn. A ein Nettobetrag von 27.116,034 zugesprochen worden (siehe Punkt I.2.). Dabei würde es sich um eine im Jahr 2014 rückbezahlte Nettoprovision handeln. Lt. EStG1988 wären Zahlungen im Rahmen eines Urteiles immer gem. § 67 Abs 8 lit a EStG 1988 zu versteuern, unabhängig davon, ob bereits eine Versteuerung (des Streitbetrages) stattgefunden hätte. Da ein Nettobetrag vereinbart worden wäre, sei dieser hochzurechnen. Die Finanzverwaltung wäre hier an die Vorgaben des Gesetzgebers gebunden. Etwaige, über die Arbeitnehmerveranlagung zu erstattende Steuerbeträge hätten im GPLA Verfahren unberücksichtigt zu bleiben.

Im Zuge der Hinzurechnung kam es zu **folgendem verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 25.5.2018:**

Haftungsbescheid für das Jahr 2015 für die Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von € 10.055,17 (davon entfielen 9.246,01 € auf Hrn. A, der Rest von 809,16 € auf Hrn. C).

Am **27.6.2018 erhob die Bf Beschwerde** gegen den genannten Bescheid.

Darin wurde insb. Folgendes vorgebracht:

Die gegenständliche Beschwerde richte sich allein gegen die getroffenen Feststellungen in Zusammenhang mit der 2015 erfolgten Nachzahlung an Hrn. A, wie sie im Bericht über die Außenprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt worden wäre und die zur Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes führen würde, wobei sich die zu bekämpfende Feststellung auf die vom Prüforgang errechnete Besteuerung des an den Arbeitnehmer Hrn. A zu zahlenden Teilbetrages von 27.116,03 € reduziere.

Hr. A wäre bei der Bf bis zum 31.3.2014, davon bis 31.7.2013 als gewerberechtlicher Leiter des Installationsbetriebes beschäftigt gewesen. Das Dienstverhältnis hätte durch Arbeitgeberkündigung geendet.

Bei der Beendigung dieses Dienstverhältnisses sei im Zuge der Endabrechnung, die neben dem regelmäßigen Gehalt von März 2014 auch anteilige Sonderzahlungen, Urlaubersatzleistungen und als wesentlichsten Betrag die gesetzliche Abfertigung enthalten hätte, auf Anordnung des damaligen Geschäftsführers der Genossenschaft der Betrag von 27.116,03 € mit dem abgerechneten Bezug gegenverrechnet worden.

Die Gegenverrechnung (Abzug) wäre mit der Begründung erfolgt, dass dieser Betrag den offenen, nicht durch Leistung gedeckten Provisionsakonti entsprechen würde.

Hr. A hätte gegen diesen Abzug und weitere (damit zusammenhängende) Abrechnungsdifferenzen Klage beim Arbeits- und Sozialgericht eingebracht und mit dem Urteil vom 9.12.2014 des ***LandesgerichtX*** als Arbeits- und Sozialgericht (Zahl: ***GZ1***) sei Hrn. A die Forderungen von 27.116,03 € netto und 4.779,01 € brutto zugesprochen worden. Auf den Inhalt dieses Urteils, das der Finanzverwaltung übermittelt worden sei, wurde explizit verwiesen.

Dieses Urteil sei der Bf allerdings erst um den 10. März 2015 zur Kenntnis gebracht worden, womit eine Aufrollung zur Endabrechnung gem. Urteil im Jahr 2014 (gern. § 79 Abs. 2 EStG 88) nicht mehr möglich gewesen sei. Diese Aufrollung hätte offenbar eine wesentlich geringere Belastung mit Lohnsteuer ergeben.

Nach Zugehen des Urteils sei die Bf vorerst der Meinung gewesen, dass die 27.116,03 € aus dem (nunmehr gerechtfertigten) Abzug Hrn. A zu überweisen wären und keine weitere Besteuerung bzw. Abrechnung hinsichtlich dieses Betrages nötig wäre, da dieser Betrag ja vom bereits voll versteuerten Nettoentgelt (somit insbesondere vom aus der gesetzlichen Abfertigung resultierenden Nettoentgelt vom März 2014) einbehalten worden wäre; dies auch, weil das Bruttoentgelt aller Provisionsakonti (Grund des Abzugs) des Hrn. A im vollen Umfang im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bereits versteuert worden sei und die Lohnabgaben dafür rechtzeitig und ordnungsgemäß abgeführt worden wären.

Mit nachfolgenden Recherchen, ob die unter erheblichem Zeitdruck erfolgte erste Beurteilung (die Leistungsfrist endete mit 23.3.2015) und daraus folgender Mitteilung einer ersten Berechnung richtig gewesen sei, wäre die Bf allerdings mit der Rechtsmeinung konfrontiert worden, dass wegen dem zwischenzeitlich erfolgten Jahreswechsel und dem Ablauf der sogenannten 13. Abrechnungsperiode für das Jahr 2014 (15.2.2015) auch für die Rückzahlung

des einbehaltenen Betrags von 27.116,03 € eine gesonderte Lohnabrechnung vorzunehmen sei, wobei es sich „lohnsteuerlich“ um eine Nachzahlung (iSd, § 67 Abs. 8 EStG 88) handeln solle.

Dies wäre uA damit begründet worden, dass Hr. A ja aufgrund des (nunmehr ungerechtfertigten) Einbehalts des Betrages von 27.116,03 € bei einer Arbeitnehmer Veranlagung 2014 Werbungskosten geltend machen könnte und das für Hrn. A zuständige Finanzamt ja informiert werden müsse, falls diese Werbungskosten wieder wegfallen würden.

Die Bf sei daher mit ihrer Rechtsvertretung im Bemühen um eine richtige Abrechnung (bzw. in Form einer Nachzahlung gern. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 88) bereits Ende März 2015 in Kontakt getreten.

Des Weiteren hätte sie darauf aufmerksam gemacht, dass Hr. A im Wege der Veranlagung des Jahres 2014 und 2015 die Einkommensteuer (Lohnsteuer) zum größten Teil (in Abhängigkeit seiner weiteren Einkünfte) refundiert bekomme und damit der durch den Einbehalt angerichtete Schaden zur Gänze (wenn nicht nach Veranlagung sogar bereits übergebührlig) ausgeräumt würde. Außerdem wäre auch der Rechtsvertretung des Hrn. A klar, dass Einkommensteuer (Lohnsteuer) immer eine Angelegenheit des Steuerschuldners sei und grundsätzlich von diesem zu tragen wäre.

In den Verhandlungen über die richtige Abrechnung sei dann ein Gutachten eines Wirtschaftstreuhänders gefordert worden, welches diese Abrechnungspflicht und die Wirkung der Veranlagung für Hrn. A bestätigt hätte. Dieses Gutachten wäre von der Bf in Auftrag gegeben worden und nach Fertigstellung am 5. Mai 2015 an die Vertretung des Hrn. A mit folgendem Endabrechnungsvorschlag übermittelt worden:

Berechnung als Nachzahlung Lst § 67/Bc EStG		netto
Nachzahlung	27.116,03	
UEL	390,34	
Sonderzahl.	28,30	
Zinsenant. § 67/Bc	2.258,04	
Brutto	29.792,71	
abzgl. SV UEL/SZ	-75,36	
BMG LST § 67/Bc	29.717,35	
§ 67/Bc 1/5 frei	-5.943,47	5943,47
BMG LST lfd.	23.773,88	
LST	-11.036,44	
netto § 67/Bc		12.737,44
Abfertigung	4.360,37	
Abfert. Zinsenant.	365,03	
Abfert. Gesamt	4.725,40	
abzgl. Lst 6%	-283,52	
Abfertigung netto		4.441,88
Nettoanspruch gesamt		23.122,79
Zinsen wurden nicht neu berechnet, sondern lt. 1. Berechnung belassen.		

Darin sei über die Gesamtforderung des Urteils von 31.895,04 € (27.116,03 € + 4.779,01 €) samt 2.623,07 € zugesprochener Zinsen (diese wären zu diesem Zeitpunkt wie sich später noch herausstellte zu hoch berechnet gewesen) entsprechend dem § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 8 lit. c EStG 88 abgerechnet worden.

In Folge sei in vielen Gesprächen zwischen den Rechtsvertretern versucht worden über die zu erfolgende Abrechnung Einvernehmen herzustellen. Allerdings sei Hr. A offenbar auch durch seine Rechtsvertretung nicht von der Richtigkeit dieses Abrechnungsvorschlags zu überzeugen gewesen und hätte offensichtlich mehr Geld gewollt.

Der Anwalt der Bf hätte beispielsweise am 24. Juni 2015 mitgeteilt, dass zwar die Rechtsvertretung des Hrn. A das Gutachten und die vorgeschlagene Abrechnung für richtig befunden hätte, aber Hr. A sich bei dritter Seite erkundigen würde, ob die steuerliche Handhabung wie im Gutachten dargestellt richtig sei.

Mit Vorhalt vom 2. Juli 2015 sei die Bf vom Finanzamt Wien 1/23, Team 36 aufgefordert worden die Lohnkonten des Dienstnehmers A des Jahrs 2013 und 2014 sowie die Unterlagen

betreffend der vom Gericht zuerkannten Entschädigung bis zum 17.7.2015 zu übermitteln, dem sie bereits am 10. Juli 2015 nachgekommen sei.

Mit 6. Juli 2015 sei die Bf - offenbar unabhängig vom Vorhalt - telefonisch von Hrn. B vom Finanzamt Wien 1/23 (wie sich später herausstellt hätte beauftragtes Prüforgang für die GPLA 2012-14 und für die spätere beschwerdegegenständliche „Sonder“-GPL A 2015) ebenfalls Dienstnehmer A kontaktiert und um Übergabe von Unterlagen (Lohnkonten, Abrechnungen, etc.) ersucht worden. Die Bf hätte Hrn. B am 7. Juli 2015 per E-Mail über die ohnehin bevorstehende Übermittlung aufgrund des Vorhalts vom 6.7.2015 hingewiesen und hinsichtlich der Frage nach der Abrechnung der Nachzahlung vorerst mitgeteilt, dass diese umgehend erfolge, sobald Herr A der vorgeschlagenen Abrechnung zustimme.

Ende Juli 2015 hätte die Bf auch auf Anraten ihrer Rechtsberatung die endgültige Abrechnung in der angekündigten Form durchgeführt und die daraus resultierenden Steuerbeträge (Lohnsteuer: 11.029,34 €, DB: 1.308,47 € und DZ: 116,31 €) mit 17.8.2015 an das Finanzamt Wien 1/23 überwiesen:

Berechnung als Nachzahlung Lst §67/8c ESTG		netto
Nachzahlung	27.116,03	
UEL	390,34	
Sonderzahl.	28,30	
Zinsenant. §67/8c	1.542,45	
Brutto	29.077,12	
abzgl. SV UEL/SZ	-86,33	-86,33
BMG LST §67/8c	29.077,12	
§67/8c 1/5 frei	-5.815,42	5815,424
BMG LST lfd.	23.261,70	
abzgl. SV UEL/SZ 4/5	-69,06	
LST	-10.745,82	
netto §67/8c		12.515,88
Abfertigung	4.360,37	
Abfert. Zinsenant.	365,03	
Abfert. Gesamt	4.725,40	
abzgl. Lst 6%	-283,52	
Abfertigung netto		4.441,88
Nettoanspruch gesamt		22.686,85

Dabei wären die im Urteil zugeschriebenen Zinsen neu berechnet worden:

Berechnung Zinsen:				
Nachzahlung § 67/8c	netto			17.319,50
Abfertigung Differenz	netto			4.098,75
Summe				21.418,25
		von	bis	
Tage		358,00	31.03.2014	24.03.2015
Zinssatz		9,08		
Zinsen		1.907,48		
Aufteilung der Zinsen (anteilmäßig)				
Nachzahlung § 67/8c	brutto			1.542,45
Abfertigung Differenz	brutto			365,03

Am 8. September 2015 hätte Herr B vom Finanzamt Wien 1/23 die Bf telefonisch kontaktiert, um eine GPLA für den Zeitraum 2012-2014 anzukündigen und dabei um prompte Übermittlung der Druckdateien für die Prüfung (Jahreslohnkonten in elektronischer Form) ersucht. Im Anschluss hätte er per E-Mail einen bereits mit 7. August 2015 ausgestellten Prüfungsauftrag übermittelt und im E-Mail als ersten Außenprüfungstermin den 13. Oktober 2015 angekündigt. Die Bf hätte die geforderten Daten am 11. September 2015 per E-Mail Hr. B übermittelt.

Der Prüfungsauftrag sei dann am 13. Oktober 2015 von der Bf gefertigt worden. Diese GPLA sei mit der Niederschrift vom 18. März 2016 beendet worden, wobei auch die erfolgten Abrechnungen für Hr. A (jedenfalls alle betreffend 2014 samt Aufrollungen und Berichtungen im Detail) geprüft, aber definitiv nicht beanstandet worden wären.

Allerdings hätte Hr. B zur Abrechnung A 2015 seine Meinung mitgeteilt, dass die Nachzahlung von 27.116,03 € auf einen Bruttobetrag hochzurechnen sei, da im Urteil „netto“ stehe und sich so eine höhere Steuerbemessungsgrundlage ergäbe. Da die Bf diese Meinung nicht teile, zumal ja auch die zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgte Nachzahlung (7/2015) gemäß Auskunft und Gutachten besteuert worden wäre, hätte sie dies nicht weiter verfolgt.

Nachdem die Bf von Hr. A nichts mehr gehört hätte, wäre sie davon ausgegangen, dass er diese Abrechnung akzeptiert hätte.

Überraschender Weise sei die Bf am 13. November 2017 (somit mehr als zwei Jahre nach der Abrechnung der Nachzahlung) mittels Vorhalt vom Finanzamt Baden Mödling (gez. Herr D) aufgefordert worden, schriftlich zu den aufgrund des Gerichtsurteils erfolgten Zahlungen und Abrechnungen an Hrn. A Stellung zu nehmen, wobei hierin der Vorwurf der ungerechtfertigten Doppelbesteuerung („was sich auch nach der Urteilsbegründung ableiten lässt“) der lt. Gerichtsurteil nachgezählten laufenden Bezüge erhoben worden sei und die Bf die rechtlichen Gründe für die „Doppelbesteuerung“ hätte anführen sollen.

Auch dieser Vorhalt sei von der Bf beantwortet und die gesamten Umstände der Abrechnungen mit Arbeitnehmer A offengelegt und die Ansicht der Bf mitgeteilt worden, dass sie bezüglich „Doppelbesteuerung“ ursprünglich auch dieser Meinung gewesen wäre, aber aufgrund diverser Auskünfte, nach Ansicht der Bf auch der Auskunft des für sie zuständigen Finanzamts Wien 1/23 doch der Abrechnung der Rückzahlung des vorenthaltenen Nettogehalts gem. § 67 Abs. 8c EStG 88 den Vorzug gegeben hätte, um sich eben später nicht mit Haftungsfragen gem. § 82 EStG 88 konfrontiert zu sehen.

Auch zu dieser Vorhalts-Beantwortung wäre es wie schon zur Beantwortung des Vorhalts vom 2. Juli 2015 zu keinerlei Reaktion bzw. Rückmeldung der Behörden gekommen, weshalb die Bf davon ausgegangen sei, dass die bisherige Vorgangsweise richtig sei, zumal sämtliche Umstände des Falles bereits mehrfach offengelegt und sogar geprüft wurden.

Am 8. März 2018 hätte dann Herr B vom Finanzamt Wien 1/23 telefonisch eine „eingeschobene“ GPLA des Jahres 2015 angekündigt, mit der er am 22. März 2018 begonnen habe und „deren Anlass die Sache A“ sei.

Diese GPLA 2015, die nun zu dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid für Lohnsteuer geführt habe, wäre mit Niederschrift vom 7. Mai 2018 beendet worden. Darin sei festgestellt worden, dass für die Nachzahlungen an Hrn. A zusätzlich zur bereits dafür 2015 abgeführten Lohnsteuer von rd. 10.584 € für die Nachzahlung des rückbehaltenen Betrages eine Lohnsteuer von 9.246,01 € im Haftungswege zu entrichten sei und bescheidmäßig vorgeschrieben worden.

Mit dieser Feststellung, die den beschwerdegegenständlichen Bescheid nun ausgelöst hätte, seien für die 2015 abgerechnete Nachzahlung von insgesamt 33.802,52 € (inkl. Sonderzahlung, Urlaubersatzleistung, Abfertigung und Zinsen) nunmehr insgesamt 20.275,35 € Lohnsteuer (davon 283,52 € für Abfertigung), 3.428,32 € DB und 304,74 € DZ vorgeschrieben worden.

Dies sei von der Behörde damit begründet worden, dass lt. EStG Zahlungen im Rahmen eines Urteils immer gem. § 67 (8) a. EStG 88 zu versteuern wären, unabhängig davon, ob bereits eine Versteuerung (des Streitbetrages) stattgefunden hätte. Da ein Nettobetrag vereinbart worden sei, wäre dieser hochzurechnen. Die Finanzverwaltung sei hier an die Vorgaben des Gesetzgebers gebunden. Etwaige, über die ANV zu erstattende Steuerbeträge hätten im GPLA Verfahren unberücksichtigt zu bleiben.

Weitere diese Feststellungen begründende Ausführungen seien dem Bescheid, respektive dem Bericht und der Niederschrift nicht zu entnehmen.

Wie Herr B im Rahmen der Schlussbesprechung vom 7. Mai 2018 richtig festgestellt hätte, sei der für 2015 übermittelte Lohnzettel (L16) falsch. Dies sei allerdings in der Niederschrift nicht festgehalten worden.

Tatsächlich habe eine nochmalige Prüfung der Bf ergeben, dass die nachbezahlte Differenz der gesetzlichen Abfertigung im zuletzt der Behörde übermittelten Lohnzettel 2015 nicht berücksichtigt worden wäre.

Nach allgemeinen Ausführungen bezüglich § 1, § 25, § 47 und § 67 Abs. 8 EStG wurde auf die Bescheidebegründung der belangten Behörde Bezug genommen.

In der Bescheidebegründung würde im ersten Satz ausgeführt, dass „lt. EStG Zahlungen im Rahmen eines Urteils immer gem. § 67 (8) a. EStG 88 zu versteuern sind.“ Dies entspräche der in der Rz 1103 der LStR 2002 wiedergegebenen Ansicht der Finanzverwaltung, wonach auch Bereinigungen und Nachzahlungen auf Grund von Gerichtsurteilen oder Bescheiden von Verwaltungsbehörden als Zahlung von Vergleichssummen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. a EStG 88 zu verstehen seien. Diese Rechtsansicht sei offenkundig auf die VwGH Erkenntnisse vom 21.1.1987 85/13/0113 und vom 26.7.1995 92/15/0104 gestützt.

Richtig sei, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.1.1987 in Hinblick auf den Wortlaut des § 67 Abs. 8 EStG 72 ausgesprochen hat, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch Urteile der Gerichte und Bescheide der Verwaltungsbehörden oder Sozialversicherungsträger zu gleichen Ergebnissen wie gerichtliche oder außergerichtliche Vergleiche führen können und daher die Besteuerung analog dem Wortlaut des § 67 Abs 8 letzter Satz EStG 72 mit dem „Belastungsprozentsatz“ zugelassen hat.

Allerdings verweise § 67 Abs 8 letzter Satz des EStG 72 bezüglich der Besteuerungsmethodik und der Zahlungsgründe ohnehin nur auf den ersten Satz des Abs. 8, wonach Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume sowie Nachzahlungen

und nachträgliche Zahlungen von laufenden und sonstigen Bezügen für abgelaufene Kalenderjahre, die neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber oder in einem Konkursverfahren geleistet werden und nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen mit jenem Steuersatz zu besteuern sind der tarifmäßig dem letzten laufenden Arbeitslohn entspricht und setze daher dieses VwGH Erkenntnis insbesondere die Voraussetzung „der Gewährung neben laufendem Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber“ analog der Bestimmung des § 67 Abs 8 letzter Satz EStG 72 für aus Urteil oder Bescheiden resultierende Nachzahlungen außer Kraft.

Da im EStG 88 die höchstgerichtlich bestätigte Besteuerung von solchen sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 8 erster Satz EStG 72 in Untertatbestände lit. a bis g aufgegliedert worden wären, sei für gerichtliche Verfügungen nach Ansicht der Bf nicht nur ausschließlich lit. a anzuwenden, sondern sei für den Tatbestand der Nachzahlung von Bezügen aufgrund eines Gerichtsurteils (eben kein Vergleich!) die Norm des § 67 Abs. 8 lit. c EStG 88 zu beachten. Selbst die Finanzverwaltung schließe offenkundig die Anwendung der lit. c für auf arbeitsgerichtliche Entscheidungen beruhenden Nachzahlungen nicht aus, als in Rz 1106 der LStR 2002 ausdrücklich ausgeführt würde: „Auf Arbeitsgerichtliche Entscheidungen beruhende Nachzahlungen gelten nicht als willkürliche Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes.“

Aber selbst wenn tatsächlich auf Nachzahlungen aufgrund eines Gerichtsurteils ausschließlich nur § 67 Abs. 8 lit. a anwendbar wäre, würde dies im konkreten Fall zu keiner anderen Steuerberechnung und keinem anderen Steueraufkommen führen, zumal es sich hierbei außerhalb der Nachzahlung für gesetzliche Abfertigung, die wohl unbestritten nach § 67 Abs. 3 EStG 88 zu besteuern seien, um eine Nachzahlung für Zeiträume handle, für die keine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse gegeben sei und auch die Grenzen der lit. a (Fünftel der neunfachen Höchstbeitragsgrundlage) nicht überschritten würden.

Somit sei in beiden Fällen des § 67 Abs. 8 (lit. a und lit. c) von einer Steuerfreiheit eines Fünftels der nachzuzahlenden Bezüge (soweit sie nicht § 67 Abs. 3 bzw. 6 EStG 88 betreffen) auszugehen und seien die verbleibenden vier Fünftel dieser Bezüge nach Abs. 10 (Tarif) zu besteuern. Deshalb könne die im Bescheid zusätzlich festgesetzte Lohnsteuer nicht aus dieser unterschiedlichen Rechtsmeinung, ob hier nun lit a oder lit. c des Abs. 8 anzuwenden sei, resultieren.

Die Aussage des zweiten Satzes der Bescheidbegründung, „der Umstand, dass der strittige Abzug bereits voll besteuert wurde sei für die weitere steuerliche Behandlung irrelevant“, sei vorerst dahingestellt, zumal auch die Bf nach Einholung diverser Rechtsmeinungen und insbesondere der Auskunft des Finanzamts Wien 1/23 letztlich in Treu und Glauben die

Abrechnung der aus dem ungerechtfertigten Abzug offener Provisionsakonti zu tätigenen Nachzahlung aufgrund des Kalenderjahreswechsels die Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. c EStG 88 vorgenommen habe.

Allerdings hege die Bf hierbei immer noch Zweifel, ob diese letztlich auch vom Finanzamt Wien 1/23 bestätigte Besteuerung nach § 67 Abs. 8 lit. a (oder c) hinsichtlich der Nachzahlung für den ungerechtfertigten Abzug wirklich so zu stimmen vermag, zumal dies ja, wie auch das Finanzamt Baden Mödling bereits im Vorhalt vom November 2017 feststellte, bereits eine Doppelbesteuerung ein und desselben Bezuges darstelle.

Beurteilte man nämlich diese Urteilsforderung von 27.116,03 € netto einerseits nach der ursprünglichen Ursache des Abzugs, würden diese (vermeintlich zuviel ausbezahlten) Provisionsakonti ja bereits bei der Auszahlung im vollen Umfang besteuert oder beurteile man diese Forderung andererseits nach dem vorgenommenen Abzug im März 2014, ergäbe sich, dass der Abzug ebenfalls schon von den bereits voll versteuerten Bezügen (Gehalt, Provisionskonto, Sonderzahlungen, Urlaubersatzleistung und Abfertigung) erfolge, was nichts anderes hieße, als dieser ursächlich hinter dem Abzug und der nunmehrigen Wiedergutmachung durch Zahlung stehende Bezug bereits beim Anfall richtig und im vollen Umfang besteuert worden wäre und auch die Lohnnebenkosten im vollen Umfang abgeführt worden wären.

Deshalb sei die Frage ob durch die Begleichung dieser Urteilsforderung überhaupt nochmalig ein Bezug iSd. § 25 EStG 88 vorliege und nicht nur eine aus einem bereits besteuerten Bezug stammende Nettoschuld beglichen worden sei, berechtigt, liege doch auch keine unbezahlte Arbeitsleistung oder freiwillige Zuwendung oder sonstiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis mehr hinter dieser den durch Abzug angerichteten Schaden wiedergutmachenden Zahlung.

Ein solches (lohnsteuerliches) Ergebnis der Nichtbesteuerung hätte sich ja auch ergeben, wenn das Urteil noch vor dem 15. Februar 2015 bei der Bf eingelangt wäre (Rollung). Warum diese bekannten Tatsachen bei einer steuerrechtlichen Beurteilung durch die Finanzverwaltung irrelevant sein sollten, wäre in der Feststellung nicht begründet worden.

Auch der vierte Satz der Bescheidebegründung, nämlich die Finanzverwaltung sei hier an die Vorgaben des Gesetzgebers gebunden, würde schon aufgrund der verfassungsgemäßen Selbstverständlichkeit dieser Aussage nicht erhellen warum hier eine „Hochrechnung“ stattzufinden hätte.

Eine Nettolohnvereinbarung (die somit eine Umrechnung auf Bruttobeträge zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage implizieren würde) würde nach dem Einkommensteuerrecht nur im § 62a EStG 88 verlangt werden.

Die Nachzahlung aufgrund des Gerichtsurteils sei nicht unter die Tatbestände des § 62 a EStG 88 zu subsumieren. Außerdem würde § 119 ff BAO weitestgehend erfüllt, zumal ja alle Umstände des Sachverhalts wie oben dargestellt bereits aufgrund diverser Auskünfte und Vorhalte, aber auch anlässlich der GPLA 2012-2014 vollständig offengelegt worden seien.

Die bereits aus der Klage unverändert in den Urteilsspruch übernommene Trennung der zugesprochenen Hauptforderung in Netto und Brutto sei alleine darauf zurückzuführen, dass durch die (nunmehr ungerechtfertigte) Gegenrechnung von 27.116,03 € beim bereits um alle lt. Gesetz zu Lasten des Arbeitnehmers gehende Abgaben verminderten Nettoentgelt der im März 2014 abgerechneten Bezüge dem AN A eine „Nettoforderung“ verbliebe, die durch die Bf als Schädiger wegen Nichtauszahlung wieder gut zu machen sei.

Auf Steuerfolgen eines arbeitsrechtlichen Sachverhalts gehe ein Arbeits- und Sozialgericht regelmäßig nicht ein. So hätte sich das Gericht beispielsweise auch nicht damit auseinandergesetzt, dass diese Verkürzung des Auszahlungsbetrages in der ursprünglichen Abrechnung vom März 2014, die zur Klage über die „Nettoforderung“ geführt hätte, aus steuerlichen Gründen (Rz 319 LStR) netto nur 25.011,21 € ausgemacht hätte.

Tatsache sei, dass die bei der Beendigungsabrechnung im März 2014 gegenverrechneten 27.116,03 € bereits besteuerte Bruttoentgelte gewesen wären, zumal für die Ermittlung dieses Abzugsbetrages der Summe der von 2006 bis 2013 monatlich gewährten Brutto-Provisionsakonti, die selbstverständlich im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum allen gesetzlichen Abgaben unterzogen worden wären, die Summe entsprechend den Parametern lt. Provisionsvereinbarung im selben Zeitraum erwirtschafteten Brutto-Provisionen gegenüber gestellt würde, womit sich diese „Leistungsunterdeckung“ eben zum Bruttowert errechnen würde. Die für 1- 3/2014 gewährten Provisionsakonti würden ohnehin nicht einbehalten, da die Provisionsparameter 2014 zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht feststellbar wären und die „Sache A“ endgültig geschlossen werden solle.

So bliebe auch der letzte Satz der Bescheidbegründung, worin ausgeführt wird, dass „bei der GPLA etwaige über die ANV (Anmerkung; Arbeitnehmerveranlagung) zu erstattende Steuerbeträge unberücksichtigt zu bleiben haben.“ grundsätzlich unbestritten, als er für die steuerliche Beurteilung des der Beschwerde zugrundeliegenden Sachverhalts völlig irrelevant

sei. Dies könne nur in einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung zwischen Hrn. A und der Bf von Bedeutung sein, zumal eine allfällig zu ersetzende Schadenshöhe davon abhängig sei.

Des Weiteren sei für die Würdigung beachtenswerte Tatsache, dass Hrn. A die oben dargestellte Abrechnung (§ 78 Abs. 5 EStG 88) von der Bf übermittelt wurde, worin über die zugesprochenen Beträge ordnungsgemäß abgerechnet worden wäre. Keinesfalls könne daraus abgeleitet werden, dass die Bf mit Hrn. A eine Nettolohnvereinbarung getroffen hätte.

Von Anfang an habe die Bf gegenüber Hrn. A über die Rechtsvertretung klar zum Ausdruck gebracht, dass eine wie immer geartete Lohnsteuer nicht zu ihren Lasten gehen könne und hätte sich daher in angemessener Zeit um Klärung der Besteuerung bemüht.

Hr. A hätte der Abrechnung mit Lohnsteuerabzug zuletzt nicht (mehr) widersprochen und letztlich den Lohnsteuerabzug und die Abfuhr der Lohnsteuer akzeptiert, als er diese Forderung auch berichtigt hätte. Dass die Abrechnung letztlich doch verspätet stattgefunden habe, sei dem Umstand geschuldet, dass Hr. A ursprünglich dem Abrechnungsvorschlag nicht zugestimmt habe und das Gutachten abzuwarten gewesen wäre. Daran träfe die Bf kein Verschulden zumal vom Arbeitgeber eine bereits abgeführte Lohnsteuer regelmäßig nicht vom Finanzamt rückverlangt werden könne (BFG RV/7100606/2018).

Mit welcher Begründung nun die Behörde tatsachenwidrig eine vollzogene Nettolohn Vereinbarung mit Hrn. A unterstellen würde, somit eine Berechnung der Lohnsteuer von einer fiktiven höheren Basis vornähme und die so ermittelte Differenz an Lohnsteuer im Haftungswege und dazu Lohnabgaben von einer überhaupt nicht nachvollziehbaren Basis vorschreiben würde, bliebe die Bescheidbegründung letztlich schuldigt bzw. würde sich dies offenbar nur im Urteilsspruch begründen, aber nicht in den Tatsachen.

Das Einkommensteuerverfahren (Lohnsteuer), sowie § 41 FLAG bzw. § 122 WKG würden hinsichtlich Steuer- und Abgabenbemessung grundsätzlich auf die tatsächlich zugeflossenen Arbeitsbezüge abstellen, von denen die Lohnsteuer zu berechnen und einzubehalten sei, bzw. von deren Lohnsumme die Lohnabgaben zu bemessen seien. Eine fiktive Bemessung sei bis auf oben dargelegte Ausnahme des § 62a EStG 88, welche Tatbestände hier nicht zutreffend wären, dem Gesetz oder einer Verordnung nicht zu entnehmen.

Die von der Bf tatsächlich Hrn. A zugewendeten Beträge bzw. die darüber durchgeführte richtige Abrechnung der erfolgten Nachzahlung (Lohnsumme) und das Lohnkonto wäre im

genannten Bescheid ohne Berücksichtigung geblieben und hätte dies daher zur Rechtswidrigkeit dieses Bescheides geführt.

Wie bereits dargestellt sei die mit Juli 2015 verspätete Abrechnung und die am 17.8.2015 erfolgte Entrichtung der Lohnabgaben für die durchgeführte Nachzahlung dem Umstand geschuldet, dass Hr. A dem Abrechnungsvorschlag widersprochen hätte, ein Gutachten gefordert hätte und auch „sonstige Maßnahmen“ zumindest angeregt hätte, die zu einer Verzögerung der Abrechnung geführt hätten.

Es träfe die Bf an dieser Verzögerung somit kein grobes Verschulden (§ 217 Abs. 7 BAO) und stelle sie den Antrag von einer Festsetzung des Säumniszuschlags abzusehen.

Darüber hinaus stellte die Bf einen Eventualantrag in ihrer Bescheidbeschwerde:

Die Bf hätte nach wie vor Zweifel an der Rechtsmeinung der Behörde, wonach die aufgrund gerichtlichen Urteils im Jahr 2015 zu leistende Wiedergutmachung des ungerechtfertigten Abzugs eine Nachzahlung sei, die nach § 67 Abs. 8 EStG 88 (lit. a bzw. c. sei dahingestellt) zu besteuern sei.

Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass von den hinter diesem Abzug stehenden Bezügen bereits alle Abgaben geleistet worden wären und ohne den unrechtmäßigen Abzug daher nur die im Verhältnis geringe Verminderung der Lohnsteuer für die anderen laufenden Bezüge des Austrittsmonats März 2014 wegen automatischer Berücksichtigung von Werbungskosten (Abzug - gern. Rz 319 LStR) durch das Lohnverrechnungsprogramm nicht eingetreten wäre.

Daher bliebe es fraglich ob diese, aufgrund des Urteils zur Wiedergutmachung 2015 geleistete Zahlung an Hrn. A aus steuerrechtlicher Sicht nicht doch in Analogie zu § 295a BAO zu lösen wäre und das Urteil ein rückwirkendes Ereignis darstelle, dass nur die bescheidmäßige Korrektur der bisher entrichteten Lohnsteuer 2014 verlangt hätte.

Dies hätte ja gem. §§ 202 Abs. 1 iVm. 201 Abs. 2 Z 3 BAO auch bereits anlässlich der GPLA 2012-2014 von Amts wegen erfolgen können. Falls das Bundesfinanzgericht auch zur Überzeugung gelangen würde, dass die Zahlung der lt. Urteil zugesprochenen Forderung von „27.116,03 € netto“ (wie oben ausgeführt) keinen neuerlichen „Bezug“ iSd. § 25 EStG 88 darstellen würde, würde die Bf in eventu beantragen dem Finanzamt die Rückzahlung der gesamten 2015 dafür entrichteten Lohnsteuer aufzutragen, zumal in Treu und Glauben auf die Auskunft dieses Finanzamtes die Besteuerung nach § 67 Abs 8 lit. c EStG 88 vorgenommen worden wäre.

Die Bf beantragte neben der Durchführung einer mündlichen Verhandlung und der Entscheidung des Senates des Bundesfinanzgerichtes auch das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung.

Am **18.1.2019** erging die **abweisende Beschwerdeentscheidung** der belangten Behörde.

In der Begründung wurde angeführt, dass die mit Beendigung des Dienstverhältnisses von Hrn. A im Kalenderjahr 2014 zugeflossenen Beendigungsansprüche um € 27.116,03 gekürzt worden wären (Gegenverrechnung nicht durch Leistung gedeckter Provisionskonti). Aufgrund gerichtlichen Urteils im Folgejahr 2015 wäre der Abzug, bzw. die vorgenommene Kürzung als ungerechtfertigt befunden und „netto“ rückabgewickelt worden.

Im Rahmen der GPLA wäre auf einen (fiktiven) Bruttobezug hochgerechnet und nach § 67(8) lit. a EStG 1988 versteuert worden.

Diese Vorgangsweise sei insoweit völlig korrekt, als der Jahreslohnzettel 2014 des Dienstnehmers so erfasst, bzw. der Veranlagung so zugrunde gelegt worden sei, als dieser Betrag von € 27.116,03 die Lohnsteuerbemessungsgrundlage dieses Jahres reduziert hätte (abgebildet als sonstiger steuerfreier Bezugsteil im L 16).

Die gesetzliche Grundlage für diese Bemessungsgrundlagenreduzierung normiere § 16 (2) EStG 1988 (Rückzahlung von Arbeitslohn, die als Werbungskosten zu berücksichtigen seien).

Durch diese Vorgehensweise, die auch dem § 19 EStG 1988 entspräche, nämlich dass Einnahmen nur in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen seien, in dem sie dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zugeflossen seien, wäre dem Dienstnehmer durch die Rückabwicklung des streitgegenständlichen Bezugsbestandteils kein steuerlicher Nachteil entstanden.

Er sei somit nicht von einem nicht zugeflossenen Betrag als Steuerschuldner in Anspruch genommen worden.

Als dann im Folgejahr 2015 die seinerzeit als rückgezahlter Arbeitslohn berücksichtigten Beträge wieder zugeflossen seien, wäre dieser Umstand im Rahmen der GPLA-Prüfung entsprechend zu würdigen gewesen, da nunmehr wieder über den Betrag wirtschaftlich verfügt werden hätte können und somit nach § 19 EStG 1988 eine Besteuerung unter Zuordnung nach dem Zuflussprinzip für 2015 vorzunehmen gewesen sei.

Damit wären aber auch die Haftungsfolgen der §§ 78 ff EStG 1988 des Arbeitgebers schlagend geworden, die der Arbeitgeber nicht durch Interpretation auf den Arbeitnehmer abwälzen könne (siehe auszugsweise Beschwerdebegründung wie folgt: „Außerdem war auch der Rechtsvertretung des Hrn. A klar, dass die Einkommensteuer (Lohnsteuer) immer eine Angelegenheit des Steuerschuldners ist und grundsätzlich von diesem zu tragen ist.“)

Der Arbeitgeber als Haftender hätte die Möglichkeit entsprechende Regressansprüche gegen den Arbeitnehmer geltend zu machen und könne diese Systematik nicht mit der Argumentation, es möge der Schuldner direkt in Anspruch genommen werden, umgehen.

Dass sich hier negative steuerliche Auswirkungen ergeben könnten, sei dem Zufluss-Abflussprinzip geschuldet.

Hier eine Rückrechnung in 2014 einreklamieren zu wollen und das Urteil als rückwirkendes Ereignis zu betrachten, sei insoweit unzulässig, als lohnsteuerlich nur jene Zahlungen nach dem Anspruchsprinzip abgerechnet werden dürften, die im § 19 (1) 2 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt wären.

Die Hochrechnung auf den (fiktiven) Bruttobezug im Rahmen der Nachversteuerung sei ebenfalls rechtens, da wie bereits dargelegt, durch die Berücksichtigung der Rückzahlung (zum Kündigungszeitpunkt) die zu Unrecht ausbezahlten Provisionen gem. § 16 (2) EStG 1988 steuerlich neutralisiert worden wären. Der neuerliche Zufluss wäre aus der Strittigkeit des Verfahrens heraus erfolgt, womit die steuerliche Einreihung nach § 67 (8) a EStG 1988 verwirkt worden wäre.

Am **24.1.2019** stellte die Bf den **Vorlageantrag** auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Wiederholt wurde darin ihre schon in der Bescheidbeschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung des Senates des Bundesfinanzgerichtes.

Begründet wurde der Vorlageantrag im Wesentlichen damit:

In der Beschwerdeentscheidung, wie auch bereits im Grundverfahren, sei offenkundig wieder von der belangten Behörde übersehen worden wäre, dass alle 2015 an Hrn. A zugeflossenen Beträge ohnehin im gebührenden Umfang versteuert worden wären und der errechnete und einbehaltene Steuerbetrag auch im Haftungswege an die Finanzverwaltung abgeführt worden wäre.

Auch woher die Behörde eine Haftung für eine fiktiv höhere Steuerlast ableiten wolle, bleibe weiterhin unklar, zumal im Jahr 2015 und folgende kein anderer Betrag an Hrn. A geflossen sei.

Wie die Behörde in der Berufungsentscheidung nun selbst ausführe, sei „somit nach § 19 EStG 88 eine Besteuerung unter Zuordnung nach dem Zuflussprinzip für 2015 vorzunehmen“, weshalb wohl auch nur ein zugeflossener Betrag besteuert werden könne.

Da die zugeflossene Nachzahlung samt Abfertigungsteilentgelt ohnehin 2015 versteuert worden wäre, die dabei errechnete Steuer vom Bezug in Höhe von 11.029,34 € einbehalten und auch (neben der Entrichtung von DB, DZ und KommSt) abgeführt worden wäre, sei ein darüber hinausgehendes Steuerbegehren seitens der belangten Behörde für die Bf nicht nachvollziehbar.

Der in der Beschwerdeentscheidung zitierte Satz, dass es der Rechtsvertretung des Hrn. A klar gewesen wäre, dass die Einkommensteuer (Lohnsteuer) immer eine Angelegenheit des Steuerschuldners sei..., bringe im Kontext der Beschwerde tatsächlich nur zum Ausdruck, dass gerade der ohnehin vorgenommene Abzug der Lohnsteuer vom 2015 ausbezahlten Betrag und die Abfuhr der Steuerbeträge an das Finanzamt Wien 1/23 durch die Bf als Haftende eben zu Recht erfolgt sei, auch wenn Hr. A diesen Steuerabzug vom 2015 ausbezahlten Betrag nicht akzeptieren wolle.

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

4.1. Vorlage und Ermittlungen

Der gegenständliche Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 20.3.2019 von der belangten Behörde vorgelegt.

Im Vorlagebericht wurde als Sachverhalt angegeben, dass die mit Beendigung des Dienstverhältnisses 2014 zugeflossenen Beendigungsansprüche um € 27.116,03 gekürzt worden wären (Gegenverrechnung nicht durch Leistung gedeckter Provisionskonti).

Aufgrund gerichtlichen Urteils im Folgejahr 2015 wäre der Abzug bzw. die vorgenommene Kürzung als ungerechtfertigt befunden und „netto“ rückabgewickelt worden. Im Rahmen der

GPLA wäre auf einen (fiktiven) Bruttobezug hochgerechnet und nach § 67(8) lit.a EStG 1988 versteuert worden.

Im Zuge der Ermittlungen wurde festgestellt, dass einige Aktenteile unvollständig vorgelegt wurden bzw. fehlten und diese von der belangten Behörde nachgefordert und die übermittelten Unterlagen zum Akt genommen.

4.2. Ladung und Mitteilung vom Zuständigkeitsübergang

Desweiteren hat durch die Neuorganisation der Finanzverwaltung im Jahr 2021 (Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG, BGBl. I Nr. 104/2019) und die Gründung des Finanzamtes Österreich ein Zuständigkeitsübergang stattgefunden.

Dass es im gegenständlichen Fall nun zu einer Änderung der Zuständigkeit gekommen ist, sodass nunmehr das Finanzamt für Großbetriebe für den gegenständlichen Fall für die belangte Behörde fungiert, wurde dem Bundesfinanzgericht nicht mitgeteilt.

Daher erging die Ladung neben der Zustellung an die Bf zunächst an das vormalig zuständige Finanzamt 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich), das den verfahrensgegenständlichen Bescheid erlassen hat.

Nach Zustellung der Ladung wurde das Bundesfinanzgericht über den Zuständigkeitsübergang informiert und es erging daher eine korrigierte Ladung an die nunmehr zuständige Behörde Finanzamt für Großbetriebe.

Desweiteren wurde die belangte Behörde in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20.10.2021 in der Ladung zu einer Stellungnahme insbesondere bezüglich der von der Bf angesprochenen Doppelbesteuerung tunlichst vor Abhaltung der mündlichen Verhandlung aufgefordert.

Am 8.10.2021 legte die belangte Behörde weitere lohnsteuerrelevante Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vor.

Stellungnahme wurde keine abgegeben.

4.3. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 20.10.2012¹ statt. Erschienen sind dazu zwei Vertreter der Bf, Hr. V1 und V2 sowie ein Vertreter des Finanzamts für Großbetriebe, Mag. E und der seinerzeitige GPLA Prüfer, Hr. B.

Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:

Der steuerliche Vertreter gibt ergänzend zum Sachverhalt an, dass der gegenständliche Sachverhalt der belangten Behörde schon lange vor Durchführung der GPLA bekannt gewesen ist und legt dazu ein Konvolut an Unterlagen vor, die zum Akt genommen werden.

Ergänzend wird vorgebracht, dass die Summe von € 27.116,03 die das ***LandesgerichtX*** Herrn A netto zugesprochen hat, inhaltlich nicht richtig sein kann, weil es sich dabei um einen Bruttobetrag handeln muss. Der Text der Mahnklage des Herrn A wurde einfach übernommen.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf Seite 21 oben und 22 unten des Urteils des ***LandesgerichtX***.

Auf Frage der Richterin wie die Endabrechnung 2014 die Herr A von der beschwerdeführenden Partei übermitteln worden ist, ausgesehen hat, antwortet die Parteienvertretung, dass es sich dabei um ein Schreiben gehandelt hat, aus dem hervorgegangen ist, dass die € 27.116,03 Herrn A brutto nicht ausbezahlt worden sind.

Herr A hatte eine führende Tätigkeit als gewerberechtlicher Gf. des Installationsbetriebes und es wurde mit ihm vereinbart, dass er abhängig von wirtschaftlichen Ergebnisfaktoren Leistungsprämien bzw. Akonti ausbezahlt bekommt, die von ihm durch bestimmte Leistungen abzudecken waren. Sollten diese Leistungen nicht erbracht werden, wurde ihm in Aussicht gestellt, dass mit den Ausbezahlten Provisionsakonti gegen zu verrechnen. Dies ist aber nicht geschehen, um Herrn A zu motivieren. Eine Gegenverrechnung erfolgte erst bei dem Ausscheiden aus seinem Dienstverhältnis.

Herr A wurde von der Geschäftsleitung mehrfach darauf hingewiesen, dass seine Gegenleistungen (Rentabilitätszahlen als Parameter) nicht erbracht wurden. Darauf wurde er auch im Zuge des nichteinvernehmlichen Ausscheidens aus der Firma hingewiesen und auch darauf, dass eine Kompensation stattfinden wird.

Festgehalten wird, dass die gegenständliche Summe von € 27.116,03 immer eine Bruttosumme war und auch demgemäß über die Jahre immer versteuert worden ist.

Die belangte Behörde bringt vor, dass sie ihren Antrag auf Abweisung der Beschwerde aufrechterhält und weist daraufhin, dass an die Beurteilung der Aussagen des Arbeits- und Sozialgerichtes eine steuerrechtliche Bindung nicht besteht.

Festgehalten wird auch, dass die Ausführungen und steuerlichen Beurteilungen des für Herrn A zuständigen FA Baden/Mödling nicht präjudiziell sind für das gegenständliche Arbeitgeberverfahren.

Festgehalten wird von beiden Parteien, dass Herr A defacto € 23.122,79 netto nach dem Gerichtsurteil erhalten hat.

Auf Nachfrage der Richterin, was mit dem letzten Satz der BVE gemeint war, dass der neuerliche Zufluss aus der Strittigkeit des Verfahrens heraus erfolgte, womit die steuerliche Einreihung nach § 67 Abs. 8a EStG 1988 verwirkt war, kann das die belangte Behörde nicht mehr nachvollziehen.

Zum Vorwurf der Doppelbesteuerung nimmt die belangte Behörde insoweit Stellung, als dieser nur bei doppelter Besteuerung desselben geflossenen Betrages vorliegen würde und diese Voraussetzung im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind.

Als Schlusswort der beschwerdeführenden Partei wird vorgebracht, dass die Bruttoauszahlung der € 27.116,03 nach dem Gerichtsurteil des ***LandesgerichtX*** korrekt vorgenommen wurde, wenn dem nicht so gewesen wäre, hätte Herr A Einspruch erheben müssen, was er nicht getan hat, zumal es keine Anspruchsbesteuerung im Steuerrecht gibt.

Der Antrag, der Beschwerde stattzugeben, wird aufrechterhalten.

Die belangte Behörde führt als Schlusswort aus, dass der Verlauf im gegenständlichen Fall ein Unglücklicher war, aber dass ein gerichtlicher Zuspruch einer Summe netto dementsprechend zu behandeln ist.

Die beschwerdeführende Partei versteht nicht, warum ein Betrag der nicht geflossen ist, von der Finanzverwaltung brutto hochgerechnet wird.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Nachdem der Vorsitzende das Beweisverfahren schließt, zieht sich der Senat zur Beratung zurück und der Vorsitzende verkündet nach seinem Wiedererscheinen mit Beschluss gem. § 277 Abs. 4 BAO, dass das Erkenntnis der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 31.3.2014 endete das Dienstverhältnis zwischen der Bf als Arbeitgeberin und Hrn. A als Arbeitnehmer durch Dienstgeberkündigung.

Anlässlich der Endabrechnung des Dienstverhältnisses Ende März 2014 zog die Bf von den Beendigungsansprüchen des Hrn. A € 27.116,03 ab, da sie der Meinung war, dass in den Jahren zuvor die Provisionsakonti in dieser Höhe nicht durch entsprechende Geschäftsabschlüsse durch Hrn. A bedeckt waren und er daher keine ausreichende Gegenleistung für die Provisionsakonti erbracht hat und kompensiert so ihre Forderung mit den Provisionsakonti.

Im Lohnzettel 1.1. bis 31.3.2014 wurde diese Rückzahlung gem. § 16 Abs. 2 EStG unter „Sonstige steuerfreie Bezüge“ als Werbungskosten berücksichtigt.

Hr. A wollte diese Gegenverrechnung/Kompensation nicht akzeptieren und klagte die Bf mit Mahnklage.

Der Fall wurde vor dem ***LandesgerichtX*** als Arbeits- und Sozialgericht, GZ: ***GZ1*** verhandelt.

Darin wurde erhoben, dass die Provisionsakonti in den Vorjahren nicht zurückgefordert wurden bzw. auch, dass bei dem Dienstnehmer in den Jahren vor der Beendigung des Dienstverhältnisses keine Aufrechnungen mit den nicht erbrachten Leistungen stattgefunden hatte.

Das Landesgericht ermittelte auch, dass die Besprechungen des Hrn. A mit der Bf immer wieder zum Inhalt gehabt hätten, dass die Geschäftsergebnisse zu verbessern wären. Um Hrn.

A zu motivieren, hätte die Bf auf Grund des aufrechten Dienstverhältnisses nicht angedroht, ein Minus in der Provisionsabrechnung zurückzahlen zu müssen.

Erst bei der Endabrechnung anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses Ende März 2014 wurde gegenverrechnet und der gegenständliche Betrag abgezogen.

Die Feststellungen des Gerichtes gründeten sich vielfach auf die Aussagen des Hrn. A, weil der ehemalige Geschäftsführer, mit dem er die Vereinbarungen getroffen hatte, nicht mehr am Leben war und weil das Gericht festgestellt hatte, dass Hrn. A gegenüber eine Zurückzahlung des Provisionsminus nicht angedroht wurde.

Das Gericht definierte eine Provision als variables Entgelt, wobei dieser Teil nicht fix, sondern nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ausbezahlt würde und stellte fest, dass sich die Berechnungsgrundsätze der gegenständlichen Provision einerseits am Warenrohgewinn und am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit Prämiencharakter und andererseits an den Lohnumsätzen orientiert hätten.

Da das Gericht diese Zahlungen auch auf Grund der jahrelangen gleichartigen Handhabung zu Motivationszwecken als Teil der Abgeltung qualifizierte, erging am 9.12.2014 das Urteil, in dem Hrn. A der ihm von der Bf 2014 von den Beendigungsansprüchen gegenverrechnet abgezogene verfahrensgegenständliche Betrag von € 27.116,03 netto aus den Provisionsakonti sowie € 4.779,01 brutto (davon € 4.360,37 Abfertigungsdifferenz, € 28,30 Differenz aus Sonderzahlungen, € 390,34 Urlaubsbersatzleistung) samt 9,08 % Zinsen ab dem 1.4.2014 zugesprochen wurde.

Zur Auszahlung in der vom Gericht erkannten Höhe ist es nicht gekommen, da die Bf eine Aufstellung übermittelte, die zweifelsfrei ergab, dass Hr. A deutlich weniger als die gegenständliche Summe erhalten hat, nämlich nur 23.122,79 €.

Das Urteil wurde der Bf am 10.3.2015 zugestellt, weshalb eine Aufrollung der Endabrechnung 2014 gem. § 79 Abs. 2 EStG nicht mehr möglich war.

Um weitere Zinszahlungen zu vermeiden, hat die Bf in der verbleibenden kurzen Fälligkeit laut Urteil vorerst das gesamte zugesprochene Entgelt ungekürzt mit 23.3.2015 in Höhe von € 32.054,41 an Hrn. A überwiesen. Für den Zeitraum Juli 2015 wurde ein Lohnkonto auf Basis der durchgeführten endgültigen Abrechnung erstellt.

In dieser endgültigen Abrechnung versteuerte die Bf die errechnete Höhe der Lohnsteuer mit € 11.029,34 (davon € 283,52 betreffend die zugesprochene Abfertigungsdifferenz und

€ 10.745,82 betreffend die gegenständlichen Provisionskonti in Höhe von 27.116,03 €, die Differenz aus den Sonderzahlungen und die Urlaubersatzleistung sowie die neu berechneten Zinsen für den Zeitraum 31.3.2014 bis 24.03.2015 iHv € 1.907,48.

Die anteilige Lohnsteuer iHv € 10.745,82 wurde hierbei basierend auf einem Brutto iHv € 29.077,12 berechnet (errechnet aus der Addierung der Provisionskonti iHv 27.116,03, der € 390,34 Urlaubersatzleistung, der € 28,30 Differenz aus Sonderzahlungen, sowie den auf diese Beträge entfallenden Anteil an den Zinsen iHv € 1.542,45).

Die Bf hat daher nicht wie das Gericht es in seinem Spruch vorgesehen hatte, dem Hrn. A die 27.116,03 € netto auszuzahlen, diese als Bruttobetrag behandelt.

Am 22.2.2016 wurden von Hrn. A an die Bf € 8.931,62 im eingeforderten Umfang rückerstattet (berechnet aus den bereits überwiesenen € 32.054,41 abzüglich dem berechneten Nettoanspruch iHv € 23.122,79 von einer vorläufigen Endabrechnung vom Mai 2015).

2018 wurde eine Außenprüfung durchgeführt.

Unter anderem auf Grund der in dem Urteil des ***LandesgerichtX*** als Arbeits- und Sozialgericht an Hrn. A zugesprochenen Nettoprovisionen iHv € 27.116,03 wurden die abzuführenden Steuerbeträge von der belangten Behörde neu berechnet, weshalb es zum verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid für das Jahr 2015 für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom 25.5.2018 kam:

Haftungsbescheid für das Jahr 2015 für die Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von € 10.055,17 (davon € 9.246,01 auf Grund der Hinzurechnung der beschwerdegegenständlichen Nettoprovisionen)

Die Hinzurechnungen im Bericht über die Außenprüfung hinsichtlich eines weiteren Dienstnehmers, Hrn. C, auf den die Außenprüfung ebenfalls Bezug nimmt, wurden von der Bf nicht bekämpft und sind daher nicht verfahrensgegenständlich.

Die Ermittlungen des Landesgerichtes decken sich im Wesentlichen mit den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20.10.2021 sagte die Bf auch aus, dass die Akonti, die Hrn. A ausbezahlt wurden, von ihm durch bestimmte Leistungen abzudecken waren und im Nichterbringungsfall zu kompensieren sind, was in der Folge erst bei der Endabrechnung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses und des Ausscheidens von Hrn. A aus seinem Dienstverhältnis erfolgt ist, nachdem er mehrfach darauf hingewiesen wurde, seine Gegenleistungen nicht erbracht zu haben.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde, der auch die Ergebnisse der GPLA sowie Aussagen der betroffenen Personen und das Rechtsmittelvorbringen enthält, sowie den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 20.10.2021 als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den verfahrensgegenständlichen Lohnsteuer Haftungsbescheid, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerdevorentscheidung und den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht mit in der Folge durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem Senat evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Bf.

Auch die Ausführungen und Ermittlungen des ***LandesgerichtX*** und ihr Urteil vom 9.12.2014 liegen dem durch das Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt zu Grunde.

In der mündlichen Verhandlung vom 20.10.2021 nahmen die Parteien zum gegenständlichen Verfahren Stellung und bestätigten ihr bisheriges Vorbringen.

Darüber hinaus waren die Ausführungen der Bf hinsichtlich der Handhabung der vorgenommenen Kompensation, die trotz nicht ausreichend erbrachter Gegenleistungen des

Hrn. A nicht vor seinem Ausscheiden aus dem Betrieb der Bf stattgefunden hat, um ihn zu motivieren, sehr glaubwürdig.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Provisionsakonti an Arbeitnehmer nicht ohne Gegenleistung erbracht werden und dass diese bei nicht ausreichender Gegenleistung wieder gegenverrechnet werden. Dass die Bf das im gegenständlichen Fall erst anlässlich des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis getan hat und nicht schon davor, um den Dienstnehmer nicht zu demotivieren, widerspricht ebenfalls nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, sondern den Grundsätzen moderner Geschäftsführung zur Mitarbeitermotivation.

Gleichermaßen ist die Aussage der Bf glaubwürdig, dass sie ihrem Mitarbeiter Hr. A, nachdem sie ihn mehrfach in Gesprächen darauf aufmerksam gemacht hat, dass seine Leistungen verbesserungsbedürftig seien, im Zuge seiner Kündigung eine Gegenverrechnung angekündigt hat, zumal zu diesem Zeitpunkt bereits feststand, dass er die fehlenden Leistungen durch sein Ausscheiden aus dem Betrieb nicht erbringen werde können und eine Motivation daher zu diesem Zeitpunkt nicht mehr nötig war.

Die Aussagen des Hr. A vor dem Landesgericht bestätigen auch, dass diese Akonti bzw. seine Leistungen dafür Thema von diversen Gesprächen war und er öfter darauf hingewiesen worden sei, dass sich dessen Leistungen verbessern müssten:

Auszug aus dem Urteil des Landesgerichtes Seite 16 erster Absatz:

„...Besprechungen des Arbeitnehmers mit den Geschäftsführern der Bf hatten immer nur zum Inhalt, dass sich das Geschäftsergebnis verbessern solle...“.

Es würde geradezu jeder gewinnorientierten Geschäftsführung widersprechen, wenn Provisionakonti ohne bzw. ohne ausreichendes Erbringen der dafür vereinbarten Gegenleistung beim Ausscheiden eines Mitarbeiters nicht vom Arbeitgeber kompensiert werden würden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 19 EStG 1988 idgF

(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

– Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,

– Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie

– Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.

3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

§ 1438 ABGB idgF

Compensation.

§ 1438. Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig, und so beschaffen sind, daß eine Sache, die dem Einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem Andern entrichtet werden kann; so entsteht, in so weit die Forderungen sich gegen einander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Compensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.

§ 47 EStG 1988 idgF

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird 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 nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Streitgegenständlich ist zum einen, ob zu Recht davon ausgegangen werden kann, dass die dem Hrn. A nicht ausbezahlte Summe von 27.116,03 € durch die Gegenverrechnung bzw. Kompensation der Bf wirksam erfolgt ist bzw. die in der Folge durch das Urteil des ***LandesgerichtX*** zugesprochene gegenständliche Summe netto in der Folge zu einer Nachversteuerung iSd Haftung für Lohnsteuer bei der Bf als Arbeitgeber führt.

Vorweg festzuhalten ist, dass die vom ***LandesgerichtX*** dem Hrn. A zuerkannte Zahlung der gegenständlichen Summe netto im dortigen Urteil zugesprochen wurde.

Allerdings wurden Hrn. A auch Zinsen in Höhe von 1.542,45 € zugesprochen. Die Bf hat zunächst eine höhere Summe, 32.054,41 € überwiesen, jedoch von Hrn. A wieder 8.931,62 € auf Grund von Falschberechnungen rückerstattet erhalten.

Die an Hrn. A de facto ausbezahlte Differenz sind netto 23.122, 79 €.

Die Bf hat daher die vom Gericht zuerkannte verfahrensgegenständliche Summe von 27.116,03 € – wie ihre Darstellung in der Bescheidbeschwerde und der mündlichen Verhandlung belegt – nicht netto an Hrn. A ausgezahlt. Die Bf ist der Ansicht, dass vom Landesgericht nicht netto gemeint sein konnte, weil aus dem Urteil hervorging, dass es gleichzeitig von laufenden Gehaltsbestandteilen (die auch regelmäßig versteuert werden mussten), ausging, aber offenbar der Text der Mahnklage wörtlich übernommen hätte.

Da die Bf davon ausging, dass nicht netto gemeint sein könne, hat es die Summe brutto bewertet, wodurch sich der verminderte Betrag von 23.122,79 € ergab, der für Hrn. A zur Auszahlung gebracht wurde. Dadurch ist die gegenständliche Summe von 27.116,03 €, die die Grundlage für die Hinzurechnung der GPLA ist, Hrn. A de facto 2015 nicht zugeflossen.

Die belangte Behörde hat nach der GPLA Prüfung auf Basis des gesamten Zuflusses dieser 27.116,03 € netto diese auf brutto hochgerechnet, obwohl sie nicht vollständig zugeflossen sind, was eine Hinzurechnung von 41.684,66 € an die Bf als ehemaligen Arbeitgeber des Hrn. A ergibt, auf der sich der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid gründet.

Dies widerspricht betreffend die Differenz zum Hrn. A tatsächlich zugeflossenen Betrag dem Grundsatz des Zuflussprinzips gem. § 19 EStG 1988, demzufolge Einnahmen nur in dem Kalenderjahr steuerlich zu berücksichtigen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zugeflossen sind.

Da nur von Beträgen, die tatsächlich zugeflossen sind, eine Abgabe festgesetzt werden darf, wäre der Bescheid jedenfalls in der von der belangten Behörde festgesetzten Höhe rechtswidrig und hinsichtlich der Differenz zu berichtigen, da sonst eine diesbezügliche Doppelbesteuerung vorliegen würde.

In diesem Zusammenhang ist aber grundsätzlich auch zu beachten, dass die „stehen gelassenen“ Provisionakonti auch Jahr für Jahr – bevor Hr. A gekündigt wurde – der Besteuerung unterlegen sind.

Aus der internen Korrespondenz der belangten Behörde mit dem für Hrn. A zuständigen Finanzamt etc. geht auch hervor, dass das Argument der Doppelbesteuerung auf Grund der nochmaligen Besteuerung der 2015 an Hrn. A ausbezahlten gegenständlichen Summe mehrfach diskutiert wurde, wobei die belangte Behörde immer von einem Zufluss im Jahr 2015 auf Grund der Nachzahlung durch das Urteil des ***LandesgerichtX*** ausgegangen ist.

Vorab ist aber zu klären, ob es überhaupt zu einem steuerlich relevanten Zufluss iSd § 19 EStG 1988 des gegenständlichen Betrages im Jahr 2015 gekommen ist und ob dadurch eine Haftung der Bf überhaupt schlagend wird.

3.1.2.1. Endabrechnung und Gegenverrechnung 2014:

Die Bf hat bei der Endabrechnung im März 2014 die gegenständlichen 27.116,03 € bei Hrn. A in Abzug gebracht.

Die Begründung der Bf für diesen Abzug war, dass der Dienstnehmer diese Summe als Provisionsakonti von der Bf erhalten hätte, jedoch nicht durch Leistungen gedeckt worden sei. Die Bf begründete ihr dementsprechendes Vorgehen, Provisionsakonti vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nie in Abzug gebracht zu haben damit, dass diese Akonti als Motivationsfaktor für den Dienstnehmer dienen sollten.

Dies vor dem Hintergrund, dass Provisionsakonti grundsätzlich – im Unterschied zu einem Fixum – als Anreiz verstanden werden, um ein höheres Einkommen als das kollektivvertragliche Mindestgehalt oder sonstige Fixgehälter zu erreichen.

Da der Dienstnehmer dann gekündigt wurde und feststand, dass das Dienstverhältnis nicht mehr fortgesetzt werden würde, stand auch fest, dass die Provisionakonti nicht mehr durch Leistungen gedeckt werden können.

Daher ist es konsequent, dass die Bf bei der Endabrechnung diese Summe gegenverrechnet und in Abzug gebracht hat.

Es ist nun zu klären, welchen rechtlichen Stellenwert diese Gegenverrechnung hat und welche steuerrechtlichen Konsequenzen sich daran knüpfen.

3.1.2.2. Vorliegen einer Kompensation:

Zivilrechtliche Wirksamkeit der Kompensation:

Grundsätzlich handelt es sich bei einer derartigen Gegenverrechnung um eine Kompensation oder Aufrechnung gem. § 1438 ABGB, sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind.

Bei der Kompensation handelt es sich gem. § 1438 ABGB um eine Aufrechnung von einer Forderung mit einer Gegenforderung:

"Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem

anderen entrichtet werden kann; so entsteht, insoweit die Forderungen sich gegeneinander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Kompensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt."

Nach *Dullinger in Rummel*, ABGB³ § 1438 ABGB (Stand 1.1.2002, rdb.at) Rz 3 müssen beide Forderungen richtig, also wirksam entstanden und klagbar sein.

Dies ist sowohl bei einer Gehaltsforderung als auch bei der Gegenleistung für ein Akonto von Provisionen zweifelsfrei gegeben.

An der Fälligkeit ist bei Ausscheiden eines Arbeitnehmers aus dem Betrieb des Arbeitsgebers nicht zu zweifeln.

Auch handelt es sich bei den Forderungen um gleichartige und gegenseitige (der Aufrechnende ist zugleich Gläubiger und Schuldner des Aufrechnungsgegners, der Aufrechnungsgegner zugleich Gläubiger und Schuldner des Aufrechnenden), womit die inhaltlichen Kompensationsvoraussetzungen grundsätzlich gegeben sind.

Entscheidend ist allerdings auch die Geltendmachung bzw. der Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung.

Nach herrschender Ansicht genügt eine außergerichtliche Aufrechnungserklärung. Grundsätzlich wird aber eine tatsächliche Geltendmachung bzw. Aufrechnungserklärung gegenüber dem Aufrechnungsgegner verlangt, die Aufrechnung erfolgt nicht eo ipso im Zeitpunkt des Zusammentreffens von aufrechenbaren Forderungen – nach *Dullinger in Rummel*, ABGB³ § 1438 ABGB Rz 11 (Stand 1.1.2002, rdb.at) ist der teleologische Aspekt maßgeblich, demzufolge die Geltendmachung der Aufrechnung die Ausübung eines Gestaltungsrechts ist, das durch empfangsbedürftige Willenserklärung, die auf Herbeiführung der Aufrechnungswirkungen gerichtet ist, erfolgt (so auch *Heidinger in Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1438 ABGB Rz 13).

Nach *Dullinger in Rummel*, ABGB³ § 1438 ABGB (Stand 1.1.2002, rdb.at) Rz 11 muss die Erklärung daher dem Aufrechnungsgegner zugehen, wobei aber bereits eine konkludente Erklärung ausreichend ist (JBI 1989, 171 = ÖBA 1989, 200).

Demzufolge genügt der Abzug der Hauptforderung in der Rechnung über Gegenforderung (JBI 1974, 624; EvBl 1972/187; SZ 59/137) ebenso wie für den umgekehrten Fall (SZ 69/57 = RdW 1997, 332 = ÖBA 1996, 723 = RZ 1997/15).

Als Beispiel für eine Kompensation nennt *Dullinger* unter Verweis auf zahlreiche OGH Judikatur etc. die von Seiten der Bank durchgeführte Umbuchung eines Kontoguthabens zur Verringerung des Passivstandes auf einem anderen Konto des Kunden.

Auch *Heidinger* in *Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1438 ABGB Rz 13 führt als Beispiel an, dass die Aufrechnung auch konkludent erklärt werden kann, wie zum Beispiel durch Abzug der eigenen Forderung von der Rechnung des Aufrechnungsgegners. SZ 59/137; SZ 69/57; 3 Ob 49/99y = ÖBA 2001/992; 10 Ob 84/04g = SZ 2005/6.

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund der Ermittlungen davon auszugehen, dass dem Dienstnehmer die Kompensation angekündigt wurde, was zum einen eine mündliche Erklärung darstellt und zum anderen wurde dem Dienstnehmer die Endabrechnung übermittelt, aus der der Abzug der gegenständlichen 27.116,03 € ersichtlich ist, was eine schriftliche Erklärung darstellt.

Diese Endabrechnung stellt – unabhängig von allfälligen mündlichen Vereinbarungen – jedenfalls zumindest eine konkludente Aufrechnungserklärung dar, die für das wirksame Entstehen einer Kompensation ausreichend ist.

Demzufolge wurde 2014 eine zivilrechtlich wirksame Kompensation durchgeführt – unabhängig davon ist die Rechtmäßigkeit derselben, die eine andere Rechtsfrage darstellt.

Steuerrechtliche Aspekte der Kompensation sowie Zeitpunkt des Zu/Abflusses iSd § 19 EStG 1988:

Nach *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* zu § 19 EStG Tz 30 begründet eine Aufrechnung einer Forderung mit einer Gegenforderung den steuerlichen Zufluss zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verrechnung erfolgt unter der Voraussetzung der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Aufrechnung (zitiert wird dort E 14.9.1993, 93/15/0009, 1994, 200 zu einer einseitigen Aufrechnungserklärung; E 30.1.2001, 96/14/0056, 2001, 531).

Diese zivilrechtlich wirksame Kompensation ist im gegenständlichen Fall, wie oben erläutert, gegeben.

Nach *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* Tz 40 erfolgt bei der Aufrechnung der Abfluss konsequent zum Zufluss im Zeitpunkt der Verrechnung von Forderung und Gegenforderung (E 17.9.1996,

92/14/0100, 1997, 498 zum Abfluss des auf einen stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteils, der mit der Einlage verrechnet wird).

Nach *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* zu § 19 EStG Rz 22 ist die einseitige Kompensation eine empfangsbedürftige Willenserklärung und bewirkt mit ihrem Zugang die Schuldtilgung und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt, in dem sich die Forderungen erstmals aufrechenbar gegenübergestanden sind (vgl. VwGH 14. 9. 1993, 93/15/0009; sowie VwGH 30. 5. 1989, 86/14/0062 zur Abdeckung von Verpflichtungen des Arbeitnehmers mit Arbeitslohn).

Nach VwGH 14.09.1993, VwGH 93/15/0009 müssen für eine Schuldtilgung durch Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB im Wege einseitiger Aufrechnungserklärung einander wirksam entstandene, klagbare, fällige und gleichartige Forderungen gegenseitig gegenüberstehen, wobei kein vertragliches oder gesetzliches Aufrechnungsverbot bestehen darf.

Der VwGH stellt in seiner Entscheidung vom 30.01.2001, 96/14/0056 ebenso auf die einseitige Willenserklärung ab.

Ein Abfluss liegt demzufolge vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist.

In dieser Entscheidung hat der Abgabepflichtige eine (Gegen)Forderung gegenüber der A-Bank erworben durch die Einzahlung der Mieteinnahmen auf das bei der A-Bank geführte (Kontokorrent)Konto.

Der VwGH schließt sich der herrschenden zivilrechtlichen Ansicht (Hinweis *Rummel* in *Rummel*, ABGB², § 1438 Rn 11) an, derzufolge die Aufrechnung nicht automatisch im Zeitpunkt des Zusammentreffens aufrechenbarer Forderungen erfolgt sondern gegenüber dem Aufrechnungsgegner geltend zu machen ist. Die Geltendmachung erfolgt durch empfangsbedürftige Willenserklärung, die auf Herbeiführung der Aufrechnungswirkungen gerichtet ist (Hinweis *Rummel*, aaO, § 1438 Rn 12).

Die Erklärung muss daher dem Aufrechnungsgegner zugehen. Ein Teil muss dem anderen kundtun, dass er die gegenseitigen Forderungen als ausgeglichen ansehen möchte (Hinweis *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I 11, 91).

Auch der VwGH weist in dieser Entscheidung darauf hin, dass eine konkludente Erklärung ausreichend ist.

Im gegenständlichen Fall liegt eine mündliche Ankündigung und eine schriftliche Endabrechnung vor, die dem Dienstnehmer zugegangen ist, nachdem – wie die Ermittlungen

des Landesgerichts ergaben, diese Akonti der Motivation des Dienstnehmers gedient haben nach seiner eigenen Aussage mehrfach von der Bf in diversen Gesprächen darauf hingewiesen wurde, dass sich dessen Leistungen verbessern müssten (*„...Besprechungen des Arbeitnehmers mit den Geschäftsführern der Bf hatten immer nur zum Inhalt, dass sich das Geschäftsergebnis verbessern solle...“*).

Dass ein Arbeitgeber entsprechende Gegenleistungen für Provisionsakonti erwartet und diese bei nicht ausreichender Erbringung dementsprechend kompensiert, entspricht den Grundsätzen der allgemeinen Lebenserfahrung, zumal es sich bei Akonti um Vorauszahlungen für Gegenleistungen handelt und nicht um fixe Gehaltsbestandteile.

Durch die mündliche Ankündigung im Zuge der Kündigung und jedenfalls durch die Endabrechnung und den Abzug der gegenständlichen Summe von 27.116,03 € ist daher die Kompensation einseitig jedenfalls konkludent erklärt worden. In diesem Sinn auch die gegenständliche Argumentation dieses Erkenntnisses (siehe oben).

In diesem Sinn sieht der VwGH in seiner Entscheidung vom **17.09.1996, 92/14/0100**, ohne konkrete Willenserklärung, eine Aufrechnung als gegeben an, ohne dass es dabei auf den buchungstechnischen Vorgang ankommt.

Der Abfluss ist nach VwGH gegeben, wenn einander der auf den stillen Gesellschafter entfallende Verlustanteil und seine noch nicht aufgezehrte Vermögenseinlage gegenüberstehen. Ein Abfluss iSd § 19 EStG 1972 liegt vor (Hinweis E 30.9.1980, 847/79), wenn der Verlustanteil mit der (noch nicht aufgezehrten) Einlage verrechnet wird.

Unter dieser Verrechnung kann nur die (zivilrechtliche) Aufrechnung des Verlustanteiles mit dem Anspruch des stillen Gesellschafters auf seine Einlage verstanden werden.

Die Kompensation führt im Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens zu einem Abfluss (Hinweis *Doralt*, EStG, zweite Auflage, § 19 Tz 40, "Aufrechnung"). Unmaßgeblich ist der buchungstechnische Vorgang im Rechenwerk (bzw in der Bilanz) des Inhabers des Handelsgewerbes.

Ein Abfluss iSd § 19 Abs 2 EStG 1972 erfordert, dass Geldwerte aus der Verfügungssphäre eines Steuerpflichtigen tatsächlich ausscheiden und damit bei diesem wirtschaftlich eine Vermögensminderung eintritt (Hinweis E 20.5.1987, 86/13/0180).

Dies ist im gegenständlichen Fall gleichermaßen gegeben:

Die 27.116,03 € wurden durch die Kompensation aus der Verfügungssphäre des Steuerpflichtigen entzogen und sind daher der Bf im Jahr 2014 zugeflossen.

In diesem Sinn argumentiert auch ein vergleichbares Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3.9.2019, RV/7102048/2015.

Das bedeutet, dass die Kompensation daher zivilrechtlich wirksam zu Stande gekommen ist.

Damit ist nicht ausgedrückt, dass sie rechtmäßig war. Diese – andere – Rechtsfrage war auf Grund der Klage des Arbeitnehmers vom Arbeitsgericht zu klären, ändert jedoch nichts an der steuerrechtlichen Wirksamkeit der Kompensation und dem Zufluss/Abfluss iSd § 19 EStG 1988 im Jahr 2014.

3.1.2.3. Urteil des Landesgerichts vom 9.12.2014 – inhaltliche Unrechtmäßigkeit der Rückbehaltung der gegenständlichen Summe durch die Bf

Das ***LandesgerichtX*** hat am 9.12.2014 ausgesprochen, dass die Einbehaltung des gegenständlichen Betrages von 27.116,03 € zu Unrecht erfolgte und auf Grund der Ermittlungen und Aussagen von Personen, die noch zu befragen waren, insb. den Ausführungen des Dienstnehmers entschieden, dass die Bf ihren ehemaligen Dienstnehmer diesen Betrag netto zu erstatten hätte.

Dies ist allerdings in der Folge so nicht passiert, da dem Dienstnehmer weniger als die vom Gericht zugesprochene Summe von 27.116,03 € netto ausbezahlt wurde.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Gebarung des Dienstnehmers nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist und daher auch hier nicht darauf einzugehen ist.

3.1.2.4. Steuerrechtliche Konsequenzen – keine steuerrechtliche Bindung an das zivilrechtliche Urteil

Vielmehr ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht steuerrechtlich keine Bindungswirkung an andere Gerichtsurteile bzw. rechtliche Beurteilungen im Zivilprozess trifft.

Dies ist in § 116 Abs. 2 BAO normiert und soll verhindern, dass Abgabenbehörden sowie das Bundesfinanzgericht durch Gerichtsentscheidungen präjudiziert werden, die auf parteiendispositiver „formeller“ Wahrheit beruhen (siehe dazu *Ritz*, BAO⁶ zu § 116 Rz 6).

Daher besteht im gegenständlichen Fall keine Bindung des Urteils vom 9.12.2014 für das gegenständliche Verfahren.

Bei einer Aufrechnung gem. § 1438 ABGB fließt der Forderungsbetrag im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Aufrechnung zu (siehe auch *Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, Einkommensteuer Handbuch 2) – das war auf Grund der Kompensation im Jahr 2014.

Auch nach *Völkl-Posch;Hofer* in *Reissner/Neumayr*, ZellHB AV-Klauseln² Besonderer Teil, 72. Klausel (Stand 1.6.2019, rdb.at) Rz 72.31 führt eine vom Arbeitgeber vorgenommene Aufrechnung zu einer Reduktion des Auszahlungsbetrags, nicht jedoch zu einer Verringerung der Bezüge an sich: Für diese Beurteilung spricht, dass der Tatbestand des Zufließens gem § 19 EStG auch dann erfüllt (und der LSt-Abzug vorzunehmen) ist, wenn der Betrag einer im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist. Demzufolge ist ein Zufluss auch dann erfolgt, wenn die Auszahlung von Arbeitslohn (Teilen des Arbeitslohnes) deswegen unterbleibt, weil diese Mittel unmittelbar zur Abdeckung bereits bestehender Verpflichtungen des Arbeitnehmers verwendet werden.

Die vom Arbeitgeber einbehaltenen aufgerechneten Beträge können vom Arbeitnehmer allenfalls im Rahmen der Veranlagung als Werbungskosten geltend gemacht werden, wie dies im gegenständlichen Fall auch passiert ist.

Demzufolge ist der gegenständliche Betrag von 27.116,03 € bereits im Jahr 2014 zugeflossen und steuerlich zu erfassen gewesen und kann daher im Jahr 2015 nicht noch einmal zufließen oder erfasst werden, sonst würde eine unrechtmäßige und verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorliegen.

So wird dem Grundsatz des Zuflussprinzips des § 19 EStG 1988 entsprochen, demzufolge Einnahmen nur in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zugeflossen sind, wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung auch richtig ausführt.

Gegen die Festsetzungen betreffend den Hrn. C wurde nicht Beschwerde erhoben, dh sie sind rechtskräftig geworden.

Aus den genannten Gründen war daher der Beschwerde stattzugeben und der Bescheid war spruchgemäß zu korrigieren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. November 2021