



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort1, Str1, vertreten durch StB, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Ort2, Str2, vom 26. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch Hofrätin Mag. Sch, vom 24. März 2010 betreffend 1) Einkommensteuer 2007 sowie 2) Anspruchsverzinsung für 2007 entschieden:

1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchsverzinsung 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war ab dem 1.1.2001 als Geschäftsführer der E GmbH tätig und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Dienstverhältnis des Bw. endete per 11.5.2005 durch dessen vorzeitigen Austritt ([§ 26 AngG](#)).

In seiner Einkommensteuererklärung für 2007 machte der Bw. negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 6.155,65 geltend. Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge einer im Juni 2009 bei der Firma X. Immobilien- und Beteiligungs GmbH (Rechtsnachfolgerin der Fa. E) in Ort3 abgeführten GPLA-Prüfung stellte der Prüfer fest, dass der Bw. gegen seine ehemalige Arbeitgeberin ein arbeitsgerichtliches Verfahren angestrengt und nach Klagsausdehnung den Zuspruch eines Betrages von insgesamt € 449.869,33 s.A. begeht habe. Das Klagebegehren, so der Prüfer, setze sich aus ausstehenden Gehältern, Sachbezügen, aliquoten Sonderzahlungen, Gewinnbeteiligungen, Abfertigungszahlungen sowie Versicherungsprämien für eine zugesagte betriebliche Pensionsversicherung zusammen. Das vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien geführte Verfahren sei in der Folge durch den Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches beendet worden. Darin sei zwischen den Streitteilen vereinbart worden, dass der Kläger (Bw.) einen Pauschalbetrag iHv € 40.000,00 brutto als "Abfertigung" erhalte.

Die Firma X. habe in der Folge die Vergleichssumme rechtlich als Abfertigungszahlung qualifiziert, davon 6% an Lohnsteuer einbehalten und dem Kläger im Juni 2007 einen Betrag iHv € 37.600,00 ausbezahlt. Eine Übermittlung des bezughabenden Lohnzettels an die zuständige Finanzbehörde sei nicht erfolgt. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Vergleichssumme nicht zur Gänze eine Abfertigungszahlung darstelle, sondern nur in jenem Ausmaß, in welchem der eingeklagte Abfertigungsanspruch im Verhältnis zur Gesamtforderung stehe. Diesbezüglich stellte der Prüfer fest, dass die eingeklagte Abfertigung (€ 54.407,82) 12,09% der gesamten Klagssumme (€ 449.869,33) ausmache. Im selben perzentuellen Ausmaß sei in der Vergleichssumme (€ 40.000,00) jener auf den Abfertigungsanspruch entfallende Teil (ds. € 4.836,00) enthalten. Nach Abzug der sonstigen steuerfreien Bezüge (ein Fünftel des Bruttobezuges) sowie des Versicherungsbeitrages für die betriebliche Pension in Höhe von 1,84% (ds. € 736,00) der begehrten Leistungen sei – so die Rechtsauffassung des Prüfers – der Restbetrag als steuerpflichtiger Bezug zur Gänze der Lohnsteuer zu unterwerfen.

In einem beiliegenden Berechnungsblatt skizzierte der Prüfer die getroffenen Feststellungen und seine sich daraus ergebenden rechtlichen Erwägungen wie folgt:

Zeitraum 01.06.2007 bis 30.06.2007

Forderungen:	1. Klage	€ 173.439,00	
	2. Klage	€ 276.430,33	
	<i>Summe:</i>	€ 449.869,33	
Gesetzl. Abfertigung		€ 54.407,82	12,09%

<i>Betriebl. Pension</i>		€ 8.258,71	1,84%	
Vergleich:		€ 40.000,00		
<i>Gesetzl. Abfertigung</i>		€ 4.836,00	12,09%	
<i>Betriebl. Pension</i>		€ 736,00	1,84%	
Lohnzettel				<i>(Nebenrechn.)</i>
		<i>KZ 210</i>	€ 39.264,00	
<i>Abfertigung</i>	€ 4.836,00			
<i>1/5 Abzug</i>	€ 6.885,60			
	€ 11.721,60	<i>KZ 243</i>	- € 11.721,60	
<i>Steuerpfl. Bezüge</i>		<i>KZ 245</i>	€ 27.542,40	
<i>einbeh. LST</i>	€ 2.400,00			
<i>6% Abf. LST</i>	- € 290,16			
	€ 2.109,84	<i>KZ 260</i>	€ 2.109,84	
Arbeitgeber				
Nachzahlung	BMG/DB/DZ			
	€ 39.264,00			
<i>Abfertigung</i>	- € 4.836,00			
	€ 34.428,00			
<i>DB</i>	€ 1.549,26			
<i>DZ</i>	€ 123,94			
<i>Lohnsteuer</i>	€ 2.400,00			

Aufgrund dieser Feststellungen stellte das Betriebsstättenfinanzamt B von Amts wegen einen berichtigten Lohnzettel für den Kalendermonat Juni 2007 aus.

Das für die Veranlagung des Bw. zuständige Wohnsitzfinanzamt SV verfügte aufgrund der genannten Feststellungen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) und verwies dabei auf den berichtigten bzw. neu ausgestellten Lohnzettel.

In dem nunmehr aufgrund der Wiederaufnahme ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 (Sachbescheid) wurde den Feststellungen des Prüfers Rechnung getragen und ein steuerpflichtiger Bezug (X. Immo- und Beteiligungs GmbH) in Höhe von € 27.542,40 in Ansatz gebracht. Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen und wies darin eine Abgabenschuld in Höhe von € 67,66 aus.

Mit **Eingabe vom 26.4.2010** berief der Bw. sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als auch gegen den akzessorischen Anspruchszinsenbescheid. In seiner Berufungseingabe beantragte der Bw. die „Richtigstellung der im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen anrechenbaren Lohnsteuer (KZ 260) in Höhe von € 2.109,84 auf € 13.033,20“.

Begründend führte der Bw. aus, es träfe zu, dass er im Zusammenhang mit der Auflösung seines Dienstverhältnisses mit der E GmbH im Jahre 2007 eine Abfertigung in Höhe von brutto € 40.000,00 erhalten habe. Über diese Abfertigungszahlung sei damals von der Dienstgeberin ein händischer Lohnzettel ausgestellt worden, welcher dokumentiere, dass der gesamte Betrag der begünstigten Besteuerung nach festen Sätzen unterworfen worden sei (6% von € 40.000,00 = € 2.400,00 Lohnsteuer). Damit seien in der Einkommensteuererklärung 2007 keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern gewesen. Der nunmehr – offenbar von seiner ehemaligen (zwischenzeitig in X. Immobilien- und Beteiligungs GmbH umbenannten) Arbeitgeberin – ausgestellte berichtigte Lohnzettel, mit welchem ein Betrag in Höhe von € 27.542,40 der tariflichen Lohnsteuer unterworfen worden sei, sei ihm (Bw.) nicht zugestellt worden. Ebenso wenig sei er von dieser Vorgangsweise in Kenntnis gesetzt worden. Bei dem berichtigten Lohnzettel sei die nunmehr anfallende tarifmäßige Lohnsteuer von € 13.033,20 fälschlicherweise mit € 2.109,84 in Ansatz gebracht worden. Laut Lohnsteuertabelle betrage nämlich bei einem einmaligen monatlichen Bezug von € 27.542,40 die tarifliche Lohnsteuer 50 % abzüglich eines festen Betrages von € 738,00. Richtigerweise müsse es daher bei seiner ehemaligen Arbeitgeberin zu einer tariflichen Lohnsteuervorschreibung von € 13.033,20 kommen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9.6.2010 wies das Finanzamt die vorliegende Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

"Gemäß [§ 84 Abs. 1 bis 6 EStG 1988](#) ist im Lohnzettel, welcher vom Arbeitgeber auszustellen und dem Finanzamt zu übermitteln ist, jene Lohnsteuer auszuweisen, die der Dienstgeber für den Arbeitnehmer (Schuldner der Lohnsteuer) zur Abfuhr an das Finanzamt einbehalten hat.

Im gegenständlichen Fall liegt lt. Ermittlungen beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers folgender Sachverhalt vor:

Dem Bw. wurde aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches für Leistungen aus seinem ehemaligen Dienstvertrag ein Betrag von € 40.000,00 zugesprochen. Von diesem Vergleichsbetrag, der im Jahr 2007 zugeflossen ist, hat der ehemalige Arbeitgeber Lohnsteuer in Höhe von € 2.400,00 abgeführt. Dieser Betrag wurde vom Arbeitgeber durch Anwendung des 6 %-igen Steuersatzes (begünstigte Abfertigung gem. § 67 Abs. 3) auf den gesamten Betrag von € 40.000,00 ermittelt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Arbeitgeber wurde in der Folge festgestellt, dass vom Vergleichsbetrag in Höhe von € 40.000,00 nur ein Betrag von € 4.836,00 auf die (steuerlich begünstigte) Abfertigung entfällt, ein Betrag in Höhe von € 27.542,40 jedoch auf Lohnsteuerbestandteile, die lt. Tarif gem. [§ 33 EStG 1988](#) zu versteuern sind. Der vom Arbeitgeber übermittelte Lohnzettel wurde in der Folge vom Finanzamt korrigiert.

Von den einbehaltenen € 2.400,00 entfällt daher nur ein Betrag von € 290,16 auf die im Vergleichsbetrag aliquot enthaltene Abfertigung, welcher mit dem begünstigten Steuersatz von 6% zu versteuern ist. Diese Bezüge samt Lohnsteuer bleiben im Rahmen der Veranlagung außer Ansatz ([§ 41 Abs. 4 EStG 1988](#)), sodass nur der Differenzbetrag in Höhe von € 2.109,84 im Rahmen der Veranlagung als einbehaltene Lohnsteuer zu berücksichtigen und auf die sich

im Rahmen der Veranlagung ergebende Einkommensteuer anzurechnen ist. Da im Veranlagungsverfahren nicht mehr angerechnet werden kann, als an Lohnsteuer zuvor für den Arbeitnehmer einbehalten wurde, war die Berufung abzuweisen."

Mit **Eingabe vom 8.7.2010** beantragte der Bw. die **Vorlage** seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei wandte der Bw. ein, dass es prinzipiell drei Möglichkeiten gäbe, die von seiner ehemaligen Arbeitgeberin geleistete Zahlung in Höhe von € 40.000,00 steuerlich zu behandeln. Konkret führte der Bw. dazu aus:

"1. Behandlung des gesamten Betrages (€ 40.000,00) mit dem festen Satz von 6% zu versteuernde Abfertigungszahlung (wie dies aus dem Vergleich – siehe Anlage – eindeutig hervorgeht, wie vom Dienstgeber abgerechnet und im ursprünglichen ausgestellten Lohnzettel verarbeitet und wie beim Dienstnehmer ursprünglich veranlagt).

2. Behandlung (nur) eines Teilbetrages von € 4.836,00 als (steuerlich begünstigte) Abfertigung, eines Teilbetrages von € 6.885,60 als steuerfreie Bezüge und eines Teilbetrages von € 27.542,40 als tariflich zu versteuerndes Einkommen, wobei zur Lohnsteuer (in Form von Einkommensteuer) der *Dienstnehmer* direkt in Anspruch genommen wird (wie offenbar vom Betriebsstättenfinanzamt Braunau Ried Schärding des Arbeitgebers festgestellt, in Form eines offenbar amtlich ausgestellten korrigierten Lohnzettels verarbeitet und vom Wohnsitzfinanzamt Spittal Villach des Arbeitnehmers durchgeführt).

3. Behandlung (nur) eines Teilbetrages von € 4.836,00 als (steuerlich begünstigte) Abfertigung, eines Teilbetrages von € 6.885,60 als steuerfreie Bezüge und eines Teilbetrages von € 27.542,40 als tariflich zu versteuerndes Einkommen, wobei zur Lohnsteuer der *Dienstgeber* in Anspruch zu nehmen ist und die entsprechende Lohnsteuer dem Dienstnehmer anzurechnen ist (wie in unserer Berufung begehrte)."

Der Bw. ergänzte, dass er seinen in der Berufungseingabe erläuterten Standpunkt sowie den dort gestellten Antrag betreffend Anrechnung der beim Arbeitgeber zu erhebenden tariflichen Lohnsteuer aufrecht halte und bekräftige. Weiters bestreite er ausdrücklich die Zulässigkeit der von seinem Wohnsitzfinanzamt SV vorgenommenen direkten Vorschreibung von Lohnsteuer (in Form von Einkommensteuer) an ihn als ehemaligen Dienstnehmer. In eventu beantrage er die Behandlung des gesamten Abfertigungsbetrages von € 40.000,00 mit festen Sätzen, zumal sich aus dem beiliegenden gerichtlichen Vergleich diesbezüglich kein Hinweis für eine anders geartete Beurteilung finden lasse. Darüber hinaus – so der Bw. – sei ihm in keiner Lage des Verfahrens der korrigierte Lohnzettel übermittelt worden. Es sei ihm auch nicht rechtzeitig mitgeteilt worden, „wie, warum, und von wem und wann die Aufteilung des fraglichen Betrages in steuerbegünstigte, steuerfreie und steuerpflichtige Bestandteile“ erfolgt sei. Das Finanzamt SV habe erstmals in seiner Berufungsentscheidung mitgeteilt, dass der Lohnzettel im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung beim ehemaligen Arbeitgeber von Amts wegen korrigiert worden sei. Er habe in diesem Verfahren allerdings keinerlei Möglichkeit gehabt zur beabsichtigten Aufteilung Stellung zu beziehen, womit ihm diesbezüglich auch keinerlei Rechtsschutz angediehen sei. Dies stelle einen wesentlichen

Verfahrensmangel dar und erweise sich der bekämpfte Bescheid bereits aus diesem Grunde als rechtswidrig.

Mit **Schreiben vom 27.7.2010** teilte das Finanzamt unter gleichzeitiger Übermittlung des Vorlageberichtes dem Bw. mit, dass seine Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurde. Im besagten Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung unter Hinweis darauf, dass die erfolgte Lohnzettelkorrektur im Rahmen der GPLA-Prüfung beim Arbeitgeber von Seiten des Betriebsstättenfinanzamtes sowie die Vorschreibung der Einkommensteuer beim Bw. im Zuge des Veranlagungsverfahrens zu Recht erfolgt seien. Der Bw. sei primärer Schuldner der Einkommensteuer. Es sei zwar richtig, dass der Bw. von der Lohnzettelkorrektur erst durch die amtswegige Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) (Bescheid vom 24.3.2010) erfahren habe. Grundlage für die Lohnzettelkorrektur seien die beim Arbeitgeber aufliegenden Klagsschriften sowie der Abschluss eines verfahrensbeendenden gerichtlichen Vergleiches gewesen. Aus den genannten Unterlagen sei zu entnehmen gewesen, dass durch einen Vergleichsbetrag (€ 40.000,00) Forderungen in Höhe von insgesamt € 449.869,- (davon Abfertigungsansprüche in Höhe von € 54.407,-; das sind 12,09 %) abgegolten worden seien.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde der beim Arbeits- und Sozialgericht Wien zur Gz A Cga Zahl1/05 v geführte Gerichtsakt (Rs AB und Bw vs. E GmbH) angefordert und darin Einsicht genommen.

Mit **Schreiben vom 29.8.2013** wurde dem Bw. ua. das im erstinstanzlichen Behördenakt einliegende Berechnungsblatt zur Kenntnisnahme sowie allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Der Bw. gab keine Stellungnahme dazu ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer 2007

Außer Streit steht, dass das am 1.1.2001 begründete Dienstverhältnis zwischen der E GmbH und dem Bw. aufgrund des vorzeitigen Austritts des Dienstnehmers per Datum 11.5.2005 aufgelöst wurde. Da die ehemalige Arbeitgeberin diverse aus der Beendigung des Dienstverhältnisses herrührende Ansprüche nicht anerkannt und demnach auch nicht berichtigt hatte, machte der Bw. seine Ansprüche gerichtlich geltend. Im Prozess wandte der Bw. als klagende Partei ein, dass sein Austritt nicht ohne wichtigen Grund erfolgt sei. Die einseitige Beendigung des Dienstverhältnisses sei vielmehr aufgrund des seitens der beklagten Partei gesetzten Verhaltens berechtigt gewesen. So sei etwa seinen im Zuge der am

11.5.2005 abgeführten außerordentlichen Generalversammlung gestellten Anträgen die Zustimmung seitens der Gesellschaftermehrheit (insbesondere jene um den Gesellschafter DI T) versagt geblieben. Die von ihm und dem weiteren Geschäftsführer Mag. H gestellten Anträge seien im Zusammenhang mit der Rückforderung von zu Unrecht an DI T zur Auszahlung gebrachten Lizenzgebühren gestanden, welche die Leistungskomponente der ergebnisorientierten Geschäftsführerdienstverträge der beiden Geschäftsführer (Bw. und Mag. H) wesentlich geschmälert hätten. Neben Abfertigungsansprüchen in Höhe des zweifachen Monatsbezuges (€ 54.407,82) wurden die Abgeltung von offenen Urlaubsansprüchen (€ 4.241,44), eine Kündigungsentschädigung (€ 40.090,99) sowie die Leistung einer ergebnisorientierten Vergütung (€ 74.699,00) eingeklagt. Das Klagebegehren wurde im Laufe des Prozesses mit Eingabe vom 15.3.2006 um € 276.430,33 (darin enthalten Gehaltsansprüche für 8,68 Monate iHv € 99.171,42; aliquote Sonderzahlungen € 16.528,57; weitere ergebnisorientierte Vergütung € 53.239,84; etc.) auf insgesamt € 449.869,- s.A. erweitert. Nach Durchführung mehrerer Tagsatzungen – hierbei ging es insbesondere um die Frage, ob die an den Gesellschafter DI T überwiesenen Lizenzgebühren (so wurden etwa in der Zeit von Oktober 1998 bis September 2003 über € 6,0 Mio. aus diesem Titel heraus an DI T zur Auszahlung gebracht) ihren wahren Wert entsprochen hätten – wurde der Prozess durch einen am 10.5.2007 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleich beendet. In diesem verpflichtete sich die beklagte Partei (E GmbH) „[...] dem Zweitkläger Bw €40.000,- brutto jeweils an Abfertigung binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit des Vergleiches zu Handen des Klagsvertreters zu bezahlen.“

Ausdrücklich festgehalten wurde zudem, dass durch den besagten Vergleich sämtliche zwischen den Parteien bestehende Ansprüche und Forderungen bereinigt und verglichen seien. In jener Verhandlungsschrift, welche auch den Abschluss des genannten Vergleiches ausweist, findet sich unmittelbar vor der Passage betreffend die Beilegung des Rechtsstreites im Vergleichswege, die Festhaltung der vorsitzführenden Richterin, wonach das Gericht beabsichtige, für die Erstellung eines Sachverständigungsgutachtens (betreffend die Werthaltigkeit der verschiedenen verfahrensrelevanten Patente des DI T) den beiden Klägern ein Kostenvorschuss zwischen € 70.000,- und € 100.000,- aufzuerlegen. Ob dieser Umstand letztendlich den Abschluss des genannten Vergleiches beschleunigt hatte, lässt sich zumindest nicht ausschließen.

Welche Klagsforderungen durch den Vergleich konkret abgedeckt werden sollten, lässt sich anhand der vorliegenden Gerichtsakten nicht nachvollziehen. So findet sich – abgesehen von der im Vergleich gewählten Diktion – im gesamten Aktenmaterial kein Hinweis darauf, wonach es sich im Laufe des Gerichtsverfahrens herauskristallisiert hätte, dass der Parteiwille ausschließlich auf die Berichtigung des Abfertigungsanspruches ausgerichtet gewesen wäre.

Wenngleich zwischen den Streitteilen vereinbart wurde, dass die Vergleichssumme unter dem Titel „Abfertigung“ zur Auszahlung gelangen sollte, so hegt der erkennende Senat massive Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt dieser Vereinbarung. Nach Auffassung des Senates hat es den Anschein, dass die Diktion „Abfertigung“ lediglich aus steuerlichen Gründen gewählt wurde. Die in einem Vergleich gewählte Formulierung, wonach die Zahlung eine Abfertigung darstellt, erweist sich nach stRspr jedenfalls dann als nicht ausreichend, wenn sie nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt entspricht (bspw. VwGH 8.4.1986, [85/14/0162](#)).

Nach Ansicht des erkennenden Senates entspricht eine aliquote Aufteilung der Vergleichssumme im Verhältnis der von Klägerseite eingebrachten einzelnen Teilbegehren weitaus eher den tatsächlichen Verhältnissen als die im letzten Prozessakt vorgenommene „Widmung“ des Betrages als „Abfertigung“. Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang, dass ein Abfertigungsanspruch jedenfalls dann verfällt, wenn der Arbeitnehmer ohne wichtigen Grund vorzeitig austritt ([§ 23 Abs. 7 AngG](#)). Vice versa würde bei einem berechtigten Austritt nicht nur ein Abfertigungsanspruch bestehen, sondern auch alle sonstigen aus der Beendigung des Arbeitsverhältnisses resultierenden gesetzlichen (und wohl auch vertraglichen) Ansprüche. Fakt ist, dass während des gesamten Prozesses sämtliche Ansprüche der beiden klagenden Parteien (Bw. und Mag. H) seitens des Beklagtenvertreters dem Grunde und der Höhe nach bestritten wurden und erst in der letzten Phase des Prozesses durch beidseitiges Einlenken eine einvernehmliche Lösung in der vorliegenden Art erzielt wurde. Da die gesetzliche Abfertigung (€ 54.407,82) lediglich 12,09% des insgesamt aus dem Titel der vorzeitigen Beendigung begehrten und eingeklagten Betrages iHv € 449.869,33 darstellt und sich nicht feststellen lässt, inwieweit die einzelnen Teilbegehren in der Vergleichssumme Deckung finden, erscheint es nach Ansicht des UFS durchaus sachfolgerichtig, einen percentuellen Anteil in Höhe von 12,09% der Vergleichssumme als Abfertigungszahlung anzuerkennen und diesen Betrag gemäß [§ 67 Abs. 3 BAO](#) mit einem festen Steuersatz (6%) zu versteuern.

Dem Eventualbegehr des Bw. kann daher nicht gefolgt werden.

Der Bw. begeht in seinem Berufungsantrag (als Hauptbegehr) die Anrechnung jener tarifmäßigen Lohnsteuer, die von einer Bemessungsgrundlage für laufende Bezüge iHv € 27.542,40 zu erheben und einzubehalten gewesen wäre. Tatsache ist, dass Lohnsteuer in dieser Höhe von der Fa. E GmbH weder einbehalten noch abgeführt wurde. Eine Anrechnung von Lohnsteuer kommt grundsätzlich nur in Höhe des einbehaltenen und abgeführt Betrages in Betracht.

Der Einwand des Bw., wonach die direkte Vorschreibung von Lohnsteuer in Form der Einkommensteuer jedenfalls unzulässig sei, vermag aus folgenden Gründen nicht zu

verfangen: Die Bestimmung des § 83 Abs. 1 EStG ordnet an, dass der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist. Trotz dieses Umstandes wird der Arbeitnehmer in der Regel nicht direkt in Anspruch genommen. Gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG wird der Arbeitnehmer allerdings dann direkt in Anspruch genommen, wenn – wie dies im vorliegenden Fall zutrifft – die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung (§ 41 Abs. 1 EStG) vorliegen oder eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG) durchgeführt wird. In einem derartigen Fall kommt es zu einer so genannten „Nachholwirkung“ der Veranlagung. Ein zu niedriger oder nicht durchgeföhrter Lohnsteuerabzug ist zu korrigieren; dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde (vgl. *Doralt*, EStG Kommentar, § 83 Tz 4 und die dort zit. verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Die Bestimmung des § 82 EStG normiert eine Haftung des Arbeitgebers für die (richtige) Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Formaliter bedarf es dazu der Erlassung eines Haftungsbescheides. Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers steht allerdings im Ermessen der Behörde (*Doralt*, EStG Kommentar, § 82 Tz 2 und die dort zit. Judikatur). Demnach wäre der Arbeitgeber insbesondere dann nicht zur Haftung heranzuziehen, wenn – wie soeben 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 30.9.1997, [B 2/96](#)).

Wenn der Bw. moniert, dass ihm im Rahmen des erstinstanzlichen Verfahrens keine Gelegenheit auf Parteiengehör eingeräumt worden sei, so ist dieses Vorbringen zutreffend. Ein derartiger Verfahrensmangel ist allerdings im Rahmen des Berufungsverfahrens sanierbar. Dem Bw. wurde im Zuge der Berufungsvorentscheidung der entscheidungsrelevante Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und hatte dieser somit ausreichend Gelegenheit sich dazu im Rahmen seines Vorlageantrages zu äußern. Dem Bw. wurde auch – spätestens mit zweitinstanzlichen Vorhalt vom 29.8.2013 – die vom Finanzamt ermittelte Steuerbemessungsgrundlage sowie deren Berechnung zur Kenntnisnahme sowie allfälligen Stellungnahme übermittelt. Vor Ergehen dieser Berufungsentscheidung wurde dem Bw. somit das Recht auf Parteiengehör in gebotener Weise eingeräumt.

Aufgrund der geltenden Rechtslage vermag der erkennende Senat keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu erblicken. Der bekämpfte Bescheid entspricht den gesetzlichen Vorgaben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Anspruchsverzinsung 2007

Gemäß [§ 205 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegt eine Abgabennachforderung auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2007 zu Grunde. Der Bw. bekämpft die Anspruchszinsen offenkundig damit, dass das eingebrachte Rechtsmittel gegen den genannten Einkommensteuerbescheid erfolgversprechend sei und begeht, Anspruchszinsen nicht festzusetzen.

Dazu ist auszuführen, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Stammabgabenbescheides – im gegenständlichen Verfahren des Einkommensteuerbescheides 2007 – ausgewiesenen Nachforderungen gebunden ist.

Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle, sondern bloß die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des [§ 205 BAO](#) folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen – sohin akzessorischen – Zinsenbescheid Rechnung getragen wird. Es erfolgt jedoch keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des

[§ 205 BAO](#) zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Aus den genannten Gründen war der Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid die Anerkennung zu versagen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Oktober 2013