



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Vt, vom 22. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes z vom 28. Oktober 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2001, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde beim Berufungswerber (Bw) eine Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2001 bis 2005 durchgeführt und festgestellt, dass bei der Urlaubsersatzleistung zuwenig Lohnsteuer abgerechnet (zuviele Lst. Tage seien eingegeben worden) worden sei. Die Differenzen sind daher laut Berechnungen der Lohnsteuerprüferin nachverrechnet worden.

In den hiezu ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheiden wurden an Lohnsteuer für 2001 € 1.075,28, für 2002 € 31,63, 2003 € 385,29 und 2004 € 701,37 zur Zahlung und Haftung vorgeschrieben. Betreffend das Jahr 2005 ergab sich eine reine Umbuchung, weil der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag versehentlich als Dienstgeberbeitrag gemeldet wurde.

Mit Schriftsätzen vom 22. November 2006 berief die rechtliche Vertretung des Bw rechtzeitig gegen die Bescheide für die Jahre 2001 bis 2004 und führte in allen Schriftsätzen für jedes Jahr einzeln gleichlautend folgendes ua aus:

„Wie sich aus dem bezeichneten Bescheid in Verbindung mit dem Bericht des Lohnsteuerprüfers ableiten lässt, ist der dem Bescheid im bekämpften Umfang zugrunde liegende (im konkreten aber nicht einmal ersichtlich festgestellte) Sachverhalt soweit ersichtlich einzig darin gelegen, als der Berufungswerber Urlaubersatzleistungsansprüche der beschäftigten Arbeitnehmer nach Bruchteilen von Urlaubstagen berechnet und weder einer kaufmännischen Auf- noch Abrundung unterzogen hat, wobei nach Ansicht der Erstbehörde lediglich auf eine angeblich erforderliche Abrundung abgestellt wird. Die behördlich unterstellte Rechtsansicht ist unrichtig.“

Gegenständlich relevante Gesetzesbestimmung ist ausschließlich § 10 UrlG und zwar in der Fassung nach Inkrafttreten des ARÄG 2000. Demgemäß gebührt dem Arbeitnehmer für das Urlaubsjahr, in dem das Arbeitsverhältnis endet, zum Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Ersatzleistung als Abgeltung für den der Dauer der Dienstzeit in diesem Urlaubsjahr im Verhältnis zum gesamten Urlaubsjahr entsprechenden Urlaub, also aliquot. Richtig mag sein, dass nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Arbeitsrechtsänderungsgesetz 2000 (ARÄG 2000) BGBI. I 2000/44 die Ansicht noch ausgeführt wurde, Bruchteile von Urlaubstagen sollten kaufmännisch auf- oder abgerundet werden müssen. Erläuternde Bemerkungen zu einer Regierungsvorlage stellen nun aber lediglich eine Hilfe, deren sich der Gesetzgeber bei der Erlassung des Gesetzes bedienen kann oder auch nicht, um einen Gesetzesinhalt bestmöglich zu formulieren. Erläuternde Bemerkungen werden des Weiteren neben den Stenographischen Protokollen des Nationalrates und lediglich im Fall einer Unklarheit oder Lückenhaftigkeit einer Gesetzesstelle zur historischen Gesetzesinterpretation herangezogen. Die relevante Gesetzesstelle des § 10 UrlG ist aber weder unklar noch lückenhaft.“

Ein (geschweige denn kaufmännisches) Runden von Bruchteilen von Urlaubstagen bei der Berechnung der Urlaubersatzleistung hat nach § 10 UrlG durch den Gesetzgeber nun aber tatsächlich keinen Eingang in die gesetzliche Regelung des UrlG gefunden und liegt weder eine unklare Gesetzesstelle noch eine Gesetzeslücke vor, die einer Interpretation bedürfen würden. Vielmehr erfließt aus den Angaben in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage vollkommen eindeutig, dass der Gesetzgeber vollkommen bewusst von der Regelung einer Rundungsmethode Abstand genommen hat. Einem Gesetz darf in der Anwendung aber kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen

Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet (§ 6 ABGB).

Für eine Rundungsmethode besteht aber auch keinerlei Veranlassung und ist auch ein möglicher Sinn oder Zweck zur erforderlichen Annahme einer solchen nicht erkennbar. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb einerseits ein Arbeitnehmer gehalten sein soll, auf die Bezahlung bis zu einem halben durch zurückgelegtes Beschäftigungsverhältnis ja bereits erarbeiteten Urlaubstag, zu verzichten, wenn zufälligerweise das Ergebnis der Berechnung der Urlaubsersatzleistung nach dem Komma auf 1 bis 4 enden sollte oder andererseits ein Arbeitgeber aber bis zu 50 % eines Urlaubstages mehr als tatsächlich aliquotiert angewachsen dem Arbeitnehmer bezahlen soll müssen, nur weil ebenso zufällig das Ergebnis dieser Berechnung nach dem Komma auf 5 bis 9 endet. Durch eine Rundungsmethode würde aber nicht einmal eine wesentliche Erleichterung der Berechnung im Verhältnis zum Weiterrechnen mit Kommastellen bewirkt, dies erst Recht unter Berücksichtigung der heutzutage in der Regel angewandten automationsunterstützten Entgeltberechnungen. Die vollkommen eindeutige Zielsetzung des ARÄG 2000 war im übrigen aber im Bereich des Urlaubsrechtes die Aliquotierung der Urlaubsentschädigung anhand der tatsächlich zurückgelegten Dienstzeit vorzunehmen und ging es etwa in keiner Weise darum, eine neue Methode der Urlaubsberechnung einzuführen. Der Ersatzanspruch an Urlaub eines Arbeitnehmers ist folglich aber bei Beendigung seines Dienstverhältnisses für noch nicht verbrauchte Urlaubstage auf Bruchteile von Tagen genau zu berechnen, wie dies auch gegenständlich vom Berufungswerber jeweils im Einzelfall angewandt wurde. Jede andere Berechnung ist eindeutig gesetzwidrig: Da das Gesetz in der Fassung nach ARÄG 2000 keine nähere Berechnungsregel (mehr) enthält, ist eine Kürzung nur im Verhältnis der durch das Dienstverhältnis erfassten Kalendertage zu 365 Kalendertagen vorzunehmen und zulässig und falls überhaupt das Ergebnis dieser Rechnung auf den nächsten vollen Urlaubstag aufzurunden. Da das UrlG nämlich zwingend einen aliquoten Anspruch anordnet, besteht für eine Abrundung jedenfalls überhaupt kein Raum. Eine vorgegebene Rundungsmethode bedürfte vielmehr positiver gesetzlicher Regelung.

Zusätzlich gilt es aber auch im Hinblick auf den indirekt aus verfassungsrechtlichen Bestimmungen abgeleiteten Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung im Sinne der Übereinstimmung mit anderen einschlägigen urlaubsrechtlichen Berechnungsvorschriften, die den selben Sachverhalt regeln, zu beachten, dass einschlägige urlaubsrechtliche Vorschriften durchgehend die Aufrundung anteiliger Urlaube vorsehen (vgl. § 15 f Abs 2 MSchG: „... ergeben sich bei der Berechnung des Urlaubsmaßes Teile von Werktagen, so sind diese auf ganze Werktage aufzurunden.“; § 9 Abs. 1 APSG: „... ergeben sich bei der Berechnung des Urlaubsmaßes Teile von Werktagen, so sind diese auf ganze Werktage aufzurunden.“);

§ 11 Abs. 2 AVRAG: „... für den Urlaubsanspruch gilt § 15 f Abs. 2 MschG...“; § 12 AVRAG; § 14 a Abs. 5 AVRAG: „... ergeben sich bei der Berechnung des Urlaubausmaßes Teile von Werktagen, so sind diese auf ganze Werkstage aufzurunden.“).

Die in den genannten gesetzlichen Bestimmungen explizit festgelegten Berechnungsregeln müssen auch im gegenständlichen Zusammenhang berücksichtigt werden, da der Gesetzgeber nunmehr den exakten Gegenwert des fiktiven Naturalanspruches bezahlt wissen will.

Die dargelegte Rechtsansicht findet aber auch einhellige Stütze in Judikatur (ASG Wien 20. 08. 2002, 13 Cga 105/02 h) und Literatur (Mazal/Risak, Das Arbeitsrecht, System und Praxiskommentar RZ 137).

Die von der Erstbehörde vertretene Rechtsansicht ist hingegen mit dem Gesetzeswortlaut nicht einmal bei weitest möglicher Auslegung vereinbar und bereits in den Prämissen falsch, weil auch ein im Bruchteil erworbener Urlaubstag nicht einerseits formell in Abrundung materiell dem vorangegangenen Urlaubstag im Betrag hinzugerechnet werden und hiedurch überhaupt erst die Lohnsteuerbemessungsgrundlage tangieren und erhöhen kann. Die Finanzbehörde kann nicht einerseits Urlaubstage wegabiquotieren, den hiefür entfallenden Betrag bzw. Anspruch aber dennoch nach Belieben in Anschlag bringen.

Die vom Berufungswerber angewandte Berechnung der Urlaubersatzleistung entspricht der gegebenen Gesetzeslage, ist richtig und dient aber auch der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung. Die rein fiskalisch motivierte Rechtsansicht der Erstbehörde ist verfehlt und eindeutig contra legem.“

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2006 erstattete der bevollmächtigte Vertreter des Bw folgenden Nachtrag, welcher für alle angefochtenen Jahre eigens mit gleichlautendem Inhalt wie folgt ausgeführt wurde:

„Der Nachtrag ist deshalb erforderlich, weil dem Berufungswerber bzw. dessen die Lohnverrechnung führenden Unternehmen zugetragen wurde, dass der gegenständlich bekämpfte Haftungs- und Abgabenbescheid möglicherweise die in der Berufung relevierte Rechtsproblematik nicht betreffen soll.“

Nicht zuletzt auch aufgrund der aufgezeigten vollkommenen Unklarheit, was im bezeichneten Bescheid denn nun überhaupt Grundlage sein soll, ist der bezeichnete Bescheid in jedem Falle mangelhaft, weil ihm das wesentliche Bescheidmerkmal einer Begründung gänzlich fehlt, wodurch der B auch gehalten wäre, in nahezu sämtlichen Richtungen zu argumentieren.

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BA0 hat ein Bescheid nun aber zwingend eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn dieser von Amts wegen erlassen wird.

Zentrale Elemente einer Bescheidbegründung sind nun aber die zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung, die Darstellung der Überlegungen zur Beweiswürdigung und der rechtlichen Beurteilung. Die gesetzmäßige Begründung eines Bescheides erfordert daher in einem ersten Schritt die Feststellung jenes in einem nach Maßgabe der Verfahrensgesetze amtsweitig geführten Ermittlungsverfahren erhobenen Sachverhaltes, welchen die Behörde in rechtlicher Beurteilung zugrunde legt, in einem zweiten Schritt die Angabe jener Gründe, welche sie im Fall des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse in Ausübung von Recht und Pflicht dazu bewogen hat, gerade jenen Sachverhalt festzustellen und im dritten Schritt deren rechtliche Beurteilung.

Die Pflicht zur Begründung eines Bescheides ist nun aber eine der wichtigsten Erfordernisse eines rechtsstaatlichen Verfahrens. Gerade das Wesen einer bloß nachprüfenden Kontrolle durch den VwGH setzt das Vorliegen eines Bescheides voraus, in dessen Begründung

die Ergebnisse eines Ermittlungsverfahrens,

die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und

die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage

klar und übersichtlich zusammengefasst werden. Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid in keinem Punkt!

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrundegelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten gesetzlichen Tatbestand für zutreffend erachtet (E 12. 1. 1994, 92/13/0272, ÖStZB 1994, 589; 14. 9. 1994, 92/13/0180, ÖStZB 1995, 354; 24. 1. 1996, 93/13/0165, ÖStZB 1996, 479; 27. 3. 1996, 94/13/0028, ÖStZB 1997, 24; 24. 4. 1996, 92/13/0302, ÖStZB 1996, 17; 20. 6. 1995, 94/13/0201, ÖStZB 1996, 101; 31. 7. 1996, 92/13/0138, ÖStZB 1997, 431; 24. 9. 1996, 93/13/0016, ÖStZB 1997, 280, und 15. 1. 1997, 94/13/0002, ÖStZB 1997, 560). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den AbgPfl als auch im Fall der Anrufung des VwGH für diesen nachvollziehbar ist (E 11. 12. 1996, 89/13/0168, ÖStZB 1997, 537, VwGH 94/13/0200).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidbegründung entspricht der angefochtene Bescheid keinesfalls und ist es wie bereits dargelegt nicht Aufgabe des Abgabenpflichtigen, eine mögliche gesetzliche Grundlage für das behördliche Vorgehen erst im Selbstfindungsprozess erforschen zu müssen.

Im gegenständlichen Bescheid findet sich nun aber lediglich die formale Begründung, dass die „Festsetzung“ aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung erfolgt sei“. Dies ist ebenso wenig taugliche Bescheidbegründung und tatsächlich reine Leerformel und Floskel. Es obliegt auch nicht dem Bescheidadressaten und Abgabenpflichtigen, in Denksport herauszufiltern, warum und auf welcher gesetzlicher Grundlage ein Bescheid behördlich erlassen wird und wie sich eine mit Bescheid verordnete Leistungspflicht überhaupt materiell zusammensetzen könnte.

Die Erstbehörde hat daher Verfahrensvorschriften verletzend eine ungenügende Sachverhaltsdarstellung zu vertreten.

Im genannten Bescheid wird aber auch nicht etwa auf den Inhalt einer anderen erfolgten Erledigung verwiesen und diese übernommen und wird eine Lohnsteuerprüfung nicht mit gesondertem Bescheid, sondern deren Ergebnis gerade mit Haftungs- und Abgabenbescheid erledigt und wäre nur eine Verweis auf einen anderen Bescheid überhaupt zulässig.

Im Bescheid (nur auf diesen kommt es bei dessen Überprüfung inhaltlich an) findet sich aber auch keinerlei Hinweis auf einen Lohnsteuerbericht bzw. auf einen solchen gar als dessen integrierenden Bestandteil. Aber selbst wenn man den Bericht der Prüferin zur Lohnsteuerprüfung 2001-2005 mit einbeziehen wollte, würde dadurch der gegebene Begründungsmangel nicht beseitigt, geschweige denn die begehrte Nachforderung nachvollziehbar aufgeschlüsselt. Die Erstbehörde benennt auch im Bericht keine Rechtsgrundlage, worauf die gegenständliche Nachforderung gestützt werden will, sodass der Berufungswerber abermals und unzulässig verhalten ist, mutmaßlich Sach- und Rechtslage zu unterstellen.

Der bekämpfte Bescheid beinhaltet aber auch keine Ankündigung im Sinne des § 245 BA0, wonach eine Begründung zum Bescheid noch ergehen würde, sodass von einer endgültigen – wenn auch mangelhaften – Begründung auszugehen ist.

Der bekämpfte Bescheid ist folglich rechtswidrig sowohl infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, aber auch materiell rechtswidrig.

Möglicherweise gründet die erstbehördliche Vorgangsweise, falls nicht auf die angenommene Rundung von Bruchteilen von Urlaubstagen nach § 10 UrlG auf § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988.

Wenn dem so wäre (Konjunktiv) würde die Erstbehörde einhergehend bei offensichtlich pauschaliert und wiederum nicht näher erläutert vorgenommener Nachverrechnung jedenfalls vernachlässigen, dass bei konsequent erfolgter Ausklammerung der Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 nicht nur Überschreitungen des monatlichen Lohnzahlungszeitraumes, vielmehr und im bei weitem überwiegenderen Ausmaße eine Unterschreitung des anzusetzenden monatlichen Lohnzahlungszeitraumes gegeben wäre, wodurch freilich eine übergebührlich erfolgte Lohnsteuerabfuhr einhergehen würde und daher bei diesfalls jedenfalls erforderlicher Gesamtbetrachtung vom Berufungswerber bei weitem mehr an Lohnsteuer abgeführt worden wäre, als dies bei konsequenter Berücksichtigung des § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 zu erfolgen gehabt hätte. Bei pauschaliertter Gesamtbetrachtung wäre diese Überzahlung aber jedenfalls in Anschlag zu bringen und auch bei dieser Betrachtung würde ein Nachverrechnungsbetrag nicht resultieren.

Die Erstbehörde wäre aber auch verpflichtet, dem Berufungswerber konkret darzulegen, betreffend welche Mitarbeiter und in welcher konkret angenommener Höhe und zwar im Verhältnis zur ursprünglich angenommenen Bemessungsgrundlage eine Nachverrechnung von Lohnsteuer unterstellt wird, um einerseits den Berufungswerber überhaupt in die Lage der Überprüfbarkeit des behördlichen Vorgehens auf dessen Gesetzmäßigkeit hin zu versetzen und andererseits aber den Berufungswerber auch überhaupt erst zu ermöglichen, dem betreffenden Mitarbeiter gegenüber entsprechend Regress nehmen zu können. Nach den Bestimmungen des § 83 EStG 1988 ist nämlich der Arbeitnehmer und zwar nicht nur in den Fällen seiner direkten Inanspruchnahme alleiniger Steuerschuldner, während der Arbeitgeber dem Bund lediglich für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 zu haften hat. Sollte sich daher und erst nach entsprechender Begründung im Bescheid möglicherweise herausstellen, dass vom Arbeitgeber tatsächlich Lohnsteuer unrichtig berechnet worden sein sollte, kann der Arbeitgeber aufgrund seiner gesetzlichen Haftung zwar möglicherweise zur Nachzahlung zu wenig entrichteter Lohnsteuer verhalten werden, wodurch der Arbeitgeber aber in die Rechte des ursprünglichen Gläubigers eintritt und daher befugt ist, vom Arbeitnehmer als Steuerschuldner den Ersatz der bezahlten Schuld nach § 1358 ABGB einzufordern. Hiefür ist es aber unabdingbar erforderlich und die Behörde nach gesetzlich gegebenen Legalitätsprinzip aber auch verpflichtet, die angesprochenen Nachzahlungsbeträge zu jedem Mitarbeiter detailliert aufgeschlüsselt nach ursprünglich und nunmehr aufgezeigter unterstellter Bemessungsgrundlage und angesetzten Abzügen offenzulegen. Die Erstbehörde ist jedenfalls auch einer solchen Begründungs- und Aufschlüsselungsverpflichtung nicht gesetzmäßig nachgekommen.

Anlass für eine Schätzung nach § 184 Abs. 1 BA0 kann gegenständlich überhaupt nicht bestehen, weil die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln und auch zu berechnen

sind. Die Behörde hat dem Berufungswerber gegenüber aber wie bereits dargelegt offen zu legen und aufzuklären, welche Berechnungsansätze bei welchen konkreten Mitarbeitern zum Ansatz gebracht wurde, um eine Überprüfung erst zu ermöglichen, anstelle einer vollkommen unüberprüfbaren pauschalierten Nachverrechnungsfestsetzung nachzuhängen. Selbst wenn die Behörde zur Schätzung schreiten wollte, hätte sie sämtliche Umstände, die hiebei von Bedeutung wären und berücksichtigt wurden offen zu legen.

Das Behördenverhalten ist jedenfalls gesetzwidrig."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2007 wurde den Berufungen teilweise stattgegeben. Der Bescheid für das Jahr 2002 wurde aufgehoben. Hinsichtlich der Jahre 2001, 2003 und 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ua wie folgt ausgeführt:

„Im Jahre 2006 hat eine Prüferin der Gebietskrankenkasse die gemeinsamen Lohnabgaben für die Monate Jänner 2001 bis Dezember 2005 beim Unternehmen des Berufungswerbers geprüft. Aufgrund dieser Prüfung wurden für die Jahre 2001 bis 2004 Lohnsteuer mittels Haftungs- und Abgabenbescheide vom 27. Oktober 2006 vorgeschrieben. Mit Schreiben vom 22. November 2006 wurde gegen diese „Haftungs- und Abgabenbescheide“ für die Jahre 2001 bis 2004 berufen. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2006 wurde die Berufung ergänzt und auf die Mängelhaftigkeit der Bescheide hingewiesen.

Gemäß § 201 BA0 kann die Behörde die selbst zu berechnenden Abgaben (hier Lohnsteuer) festsetzen, wenn die Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist. Nach § 82 EStG ist die Haftung des Arbeitgebers gegeben, welche im vorliegenden Fall auch in Verbindung mit den §§ 201 und 224 BA0 mittels „Haftungs- und Abgabenbescheide“ in Anspruch genommen worden ist.

Nach obigen Gesetzesstellen ist der Abgabenbehörde ein Ermessen eingeräumt. In der Ermessensausübung ist Bedacht zu nehmen auf die Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BA0). Mit der Billigkeit werden die Interessen der Partei, mit der Zweckmäßigkeit die Interessen der Behörde zu berücksichtigen sein. Grundsätzlich ist nach Lehre und Rechtsprechung bei der Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse der Rechtskraft) einzuräumen.

Bei geringfügigen Nachforderungen liegt nach der Rechtsprechung eine Unbilligkeit der Einbringung vor.

Aus diesem Grund wird die Festsetzung an Lohnsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 31,63 aufgehoben und daher insoweit der Berufung stattgegeben. Die Nachforderungen der übrigen

Jahre kann nicht als geringfügig angesehen werden, sodass diesbezüglich keine Unbilligkeit bejaht wird.

In der Sache selbst wird eingewendet (Seite 4 des Nachtrages vom 6. Dezember 2006), dass im Bescheid sich kein Hinweis auf den Lohnsteuerbericht finde. Außerdem wurde dem Berufungswerber nicht konkret dargelegt, hinsichtlich welcher Mitarbeiter eine Nachverrechnung von Lohnsteuer unterstellt werde.

Hiezu wird bemerkt:

In den gegenständlichen Bescheiden ist folgende Begründung angeführt:

„Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung.“ Nun ist über die Lohnsteuerprüfung ein Bericht ergangen. In diesem Bericht erfolgten die Sachverhaltsdarstellung und die Darstellung der Nachforderungen unter Bezug auf die einzelnen Dienstnehmer. Würde ein solcher Bericht nicht erstellt worden sein, könnte man eher von Verletzung von Verfahrensgrundsätzen sprechen. Durch den oben angeführten Hinweis auf die Lohnsteuerprüfung in der Bescheidbegründung ist doch auch dadurch der Hinweis auf den diesbezüglichen Bericht inbegriffen. Hinzu kommt, dass es sich nicht um die erste Lohnsteuerprüfung handelt.

Mit dem oa Hinweis auf die Lohnsteuerprüfung ist nach ho. Auffassung der Begründungspflicht – was den sachlichen Inhalt betrifft – Genüge getan.

Übrigens sei am Rande bemerkt, dass nach Auskunft der GPLA-Prüfer (gemeinsame Prüfer für die lohnabhängigen Abgaben) aus technischen Gründen (im EDV-Bereich liegend) im Vordruck „Zahlungs- und Haftungsbescheid“ (nur aus einem Blatt bestehend) wenig Platz für die Begründung zur Verfügung steht. Der zuständige Teamleiter habe dieses Problem bereits an höherer Stelle deponiert.

Was den Inhalt der Begründung betrifft, so ist der Einwand berechtigt, dass die Ermessensabwägung nicht begründet wurde. Welche somit in dieser Berufungsvorentscheidung nachgeholt und dadurch saniert wird.

Nach der Rechtsprechung ist nämlich ein Begründungsmangel im erstinstanzlichen Verfahren mit einer Berufungsvorentscheidung sanierbar. Auf die diesbezüglichen Erkenntnisse des VwGH – unter Tz 16 zu § 93 BA0 im Kommentar zur BA0 v. Dr. Christoph Ritz, 33. Auflage, 2005 – Orac-Verlag dargestellt – wird hingewiesen.

Was den sachlichen Inhalt der Berufung betrifft – die formellen Einwendungen wurden vorstehend behandelt – so wurde die Berufung der Prüferin zur Stellungnahme übermittelt.

Die Stellungnahme der Prüferin wurde dem Berufungswerber bzw. dessen Rechtsvertreter zwecks Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Bis heute ist eine diesbezügliche Äußerung der Partei nicht erfolgt.

Die Stellungnahme der Prüferin wird nachstehend kurz wiedergegeben:

Es sei festgestellt worden, dass bei den Urlaubsersatzleistungen zu viele Lohnsteuertage eingegeben und somit zu wenig Lohnsteuer abgerechnet wurden. „Hatte ein Dienstnehmer z.B. eine Urlaubsersatzleistung vom 26. 4. 01 bis 5. 5. 01, so wurden für die Lohnsteuerberechnung im April 01 35 Lohnsteuertage eingegeben; richtig wären jedoch nur 30 Tage; daher ergibt sich eine Nachverrechnung in der Lohnsteuer. Ab dem Jahre 2005 wurde die Lohnsteuer bei der Urlaubsersatzleistung richtig abgerechnet.“

Der Prüferin sei unklar, was Rundungsdifferenzen (laut Berufung) mit der Nachverrechnung zu tun haben.

Hiezu wird ausgeführt:

Das in der Berufung angeführte Urlaubsgesetz regelt die Höhe der Ansprüche von Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub. Für die steuerliche Behandlung sind die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (kurz EStG 1988) relevant.

Gemäß § 77 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Für die steuerliche Behandlung von Ersatzleistungen für nicht verbrauchten Urlaub ist § 67 Absatz 8 lit. d EStG 1988 bedeutsam. Nach dieser Gesetzesstelle sind solche Ersatzleistungen im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Nach obigem Beispiel der Prüferin bedeutet dies, dass bei Beendigung und Bezahlung im Laufe des Monats April 2001 die Berechnung für diesen Monat April 2001 (= 30 Tage) zu erfolgen hat. Am Lohnzettel wäre der letzte Tag dieses Monates anzuführen. Die Berechnung mit 30 Tagen laut Prüferin wäre keine „Abrundung“ von 35 auf 30 Tagen, sondern eine dem o.a. Gesetz entsprechende Lohnsteuerabrechnung.

Im Übrigen wird diesbezüglich auch auf Textziffern 1108 und 1108 d (Beispiele) der Lohnsteuerrichtlinien 2000 hingewiesen.

In der steuerlichen Behandlung der betreffenden „Urlaubsersatzleistungen“ durch die Außenprüfung („Lohnsteuerprüfung“) für die Jahre 2001 bis 2004 kann aus den oben angeführten Gründen keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Für das Jahr 2002 erfolgt aus Billigkeitserwägungen eine Aufhebung des Bescheides (bisherige Nachforderung iHv € 31,63). Für dieses Jahr erfolgt daher eine stattgebende Erledigung der Berufung.

Für die restlichen Jahre 2001, 2003 und 2004 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.“

Mit Schriftsatz vom 28. Februar 2007 stellte der rechtliche Vertreter des Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hiezu ua folgendes aus:

„In Erweiterung der bereits dargelegten Berufungsbegründungen wird ausgeführt, dass auch die in der Berufungsvorentscheidung nunmehr nachgeschoben enthaltene Begründung, fehlende Bescheidmerkmale gar mit technischen Problemen argumentieren zu wollen, nicht überzeugt und keinesfalls zu Lasten des Berufungswerbers gehen kann und nach wie vor sowohl infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch materiell rechtswidrige Bescheide vorliegen. Eine gesetzeskonforme Bescheidbegründung ist nämlich nach wie vor nicht gegeben und an jeglicher Nachvollziehbarkeit und Aufschlüsselung des Behördenverhaltens mangelt es nach wie vor. Auch aus der ergangenen Berufungsvorentscheidung ist nicht ersichtlich, für welche Mitarbeiter welche konkrete Nachrechnung und aus welchem Rechtsgrund begeht wird. Vormaliges rechtswidriges Verhalten kann aktuelles nicht rechtfertigen.“

Ebenso wenig wird das von der Finanzbehörde ohnedies unzulässig in Anspruch genommene Ermessen offen gelegt, geschweige denn ausreichend begründet. Es gilt nochmals darauf hinzuweisen, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensentscheidung überhaupt nicht vorliegen.“

Mit Vorhalt vom 12. November 2008 wurde der rechtlichen Vertretung folgendes zur Kenntnis gebracht:

„Bezugnehmend auf oben angeführte Berufungen werden die aufgrund Ihrer Eingaben erwünschten Unterlagen (siehe Beilagen) vorgelegt und werden Sie ersucht, sich gegebenenfalls hiezu innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu äußern. Wie bereits im Berufungsverfahren angegeben, ergaben sich die nachverrechneten Differenzen aufgrund falsch ausgewiesener Lohnsteuertage und der hiedurch verursachten fehlhaften Berechnung der abzuführenden Lohnsteuer. Von der lohnverrechnenden Stelle wurden der Lohnsteuerberechnung nämlich Tageslöhne mit mehr als 30 Tagen im Monat zugrundegelegt (siehe hiezu die markierten Beträge in den Berechnungsbeilagen). Aufgrund der dadurch entstehenden niedrigeren Progression kam es hiebei zu ausgewiesenen

Lohnsteuerbeträgen in geringerer Höhe. Bei richtiger Anwendung von jeweils 30 Tagen (dies entspricht dem Monatstarif) steigt naturgemäß die Progression, was zu den von der Lohnsteuerprüferin berechneten Nachforderungen bei den einzelnen angeführten Dienstnehmern führte. Die von der Prüferin neu berechnete Lohnsteuer ergibt sich bei händischer Berechnung aus den jeweiligen Lohnsteuertabellen (Tageslohn- bzw. Monatslohnabellen) für den entsprechenden Zeitraum. Diese Berechnungsgrundlagen liegen jedenfalls auch dem von der Lohnsteuerprüferin verwendeten Lohnsteuerexpressprogramm zugrunde. Die jeweiligen Beträge (monatliche Bemessungsgrundlagen und aufgrund der Anwendung der unterschiedlichen Tagesanzahl resultierende Lohnsteuerbeträge in dementsprechend unterschiedlicher Höhe) sind aus den nunmehr vorgelegten Lohnsteuerberechnungsunterlagen ersichtlich.

Betreffend des anzuwendenden Lohnsteuertarifes wird auf die Bestimmungen des § 66 EStG 1988 verwiesen. Der Tagesteiler im Lohnsteuertarif wurde dem des ASVG (der Monat ist mit 30 Arbeitstagen zu berechnen) angepasst. Darüber hinaus wird bei durchgehender Beschäftigung ein einheitlicher Lohnzahlungszeitraum von einem Kalendermonat geschaffen. Betreffend des Lohnzahlungszeitraumes wird auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 77 EStG 1988 verwiesen.“

Als Beilagen wurden folgende Unterlagen angeführt und übersendet:

Bericht zur Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2001 bis 2005; Ergebnisübersichten hiezu; Schreiben des Finanzamtes z an den Unabhängigen Finanzsenat vom 13. Oktober 2008; Differenzliste für Lohnsteuer, DB und DZ betreffend Lohnabgabenprüfung zum Prüfungszeitraum 1.1. 2001 bis 31.12.2005; Kurzmitteilung der g vom 2. Oktober 2008; Nachversteuerungsberechnungen pro Dienstnehmer für die Kalenderjahre 2001, 2003 und 2004; Schreiben der Prüferin an das Finanzamt z ohne Datum;

Im Schreiben vom 27. November 2008 wurde von der rechtlichen Vertretung folgendes ausgeführt:

„Die bislang erstbehördlich geführte Mangelhaftigkeit des Verfahrens ist evident, wenn erst im Zuge des nunmehrigen Berufungsverfahrens und auch erst nach erforderlich erhobenem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz erstmals entsprechende Offenlegung und Vorlage von Unterlagen erfolgt und sohin erstmals in diesem Stadium überhaupt ersichtlich wird, worauf sich Erstbehörde und offensichtlich nunmehr auch der Unabhängige Finanzsenat in tatsächlicher und rechtlicher Argumentation zu stützen gedenkt.

Entgegen der nunmehr zur Stellungnahme eingeladenen behördlichen Argumentation, wonach im Berufungsverfahren sich Differenzen aufgrund falsch ausgewiesener Lohnsteuertage und hiedurch verursachte fehlerhafte Berechnung der abzuführenden Lohnsteuer ergeben hätten, wird der tatsächlich gegebene Sachverhalt nicht erkannt, vielmehr fälschlicherweise unterstellt und unrichtig rechtlich beurteilt.

Wie auch dem nunmehr vorliegenden Schreiben der Prüferin des Finanzamtes z. ohne Datum zu entnehmen ist, steht die Annahme über angeblich falsch ausgewiesene Lohnsteuertage aus Behördensicht ausschließlich im Zusammenhang mit unterstellt abgerechneter Urlaubsersatzleistung. Diese Einschätzung trifft die Sachlage nicht.

Von Seiten des Finanzamtes z. vollkommen außer Betracht verbleibt nämlich die gegebene, durch Kollektivvertrag geschaffene und amtsweitig zu berücksichtigende Rechtslage. Beim gegenständlich vom Berufungswerber betriebenen Unternehmen handelt es sich um einen Saisonbetrieb auch im Sinne der Kollektivvertragsdefinition und der vom Fachverband Gastronomie und vom Fachverband Hotellerie einerseits und der Gewerkschaft Hotel, Gastgewerbe, Persönlicher Dienst andererseits abgeschlossene Zusatzkollektivvertrag für Arbeiter im Gastgewerbe betreffend Arbeitsverhältnisse in Saisonbetrieben findet gegenständlich sowohl in der Fassung vom 6. Dezember 2000, 28. März 2001 bzw. 6. Juni 2001 und 1. März 2004 Anwendung. Der genannte Zusatzkollektivvertrag ist mit 1. Jänner 2001 in Kraft getreten. Die entsprechende gesetzliche Ermächtigung, im Kollektivvertrag ein „Arbeitsverhältnis ... zu verlängern“, findet sich in Art. IX Urlaubsgesetz in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 7/2001. Von dieser Ermächtigung hat der Kollektivvertrag folglich Gebrauch gemacht. Der Kollektivvertrag gibt folglich eine tatsächliche und nicht lediglich eine fiktive Verlängerung im Sinne einer abzurechnenden Urlaubsersatzleistung vor. Eine solch tatsächliche Verlängerung zeigt freilich auch entsprechende Auswirkungen auf den jeweils relevanten Lohnsteuerzeitraum. Das Arbeitsverhältnis endet nämlich erst nach der Verlängerungszeit.

In Ergänzung zu Punkt 10) des Kollektivvertrages wird durch den genannten Zusatzkollektivvertrag vorgegeben, dass in Saisonbetrieben weniger als fünf Monate dauernde Arbeitsverhältnisse durch einen am Ende des Arbeitsverhältnisses zu verbrauchenden Teil des im laufenden Urlaubsjahr erworbenen Urlaubsanspruchs zu verlängern ist, wobei dieser Teil die Hälfte des Urlaubsanspruchs, höchstens aber sieben Werkstage zu betragen hat. Die von der Behörde nunmehr unterstellten „falsch ausgewiesenen Lohnsteuertage“ sind tatsächlich und bei zutreffender Betrachtung nun aber nichts anderes als die in der Praxis umgesetzte Entsprechung der obgenannten Vorgabe des Zusatzkollektivvertrages, zumal im verwendeten bzw. dem Berufungswerber zur Verfügung stehenden Lohnverrechnungsprogramm zu diesem

neu eingeführten und nicht gerade kollektivvertraglich üblichen Sachverhalt eine andere Eingabemöglichkeit nicht vorgegeben und daher auch nicht möglich war. Eine Eingabe als Urlaubsersatzleistung war nicht möglich, weil falsch, ist nach der Kollektivvertragsvorgabe nämlich wie bereits dargestellt nicht bloß eine fiktive, vielmehr eine tatsächliche Verlängerung des Arbeitsverhältnisses durch nunmehr tatsächlich erforderlichen Urlaubsverbrauch vorgegeben. Durch diese tatsächliche Saisonverlängerung durch Urlaubskonsum wird bei entsprechender Ausgangssituation das Arbeitsverhältnis freilich über die Monatsgrenze und einen 30-tägigen Lohnsteuerzeitraum hinaus faktisch fortgeführt und wenn folglich im gegenständlichen Zusammenhang beispielsweise von 35 Lohnsteuertagen die Rede ist, wäre tatsächlich der den Zeitraum von 30 Lohnsteuertagen (= Kalendermonat) übersteigende Zeitraum auf den nächstfolgenden 30-tägigen Lohnsteuerzeitraum (= folgender Kalendermonate) zu übertragen gewesen, wobei dadurch die nunmehr behördlich vermeinte niedrigere Progression nicht unzulässig herbeigeführt worden wäre, vielmehr durch den Überhang zu verbrauchenden Urlaubes aufgrund Kollektivvertragsvorgaben vollkommen zulässig und zwingend erforderlich in das nächste Kalendermonat auch lohnsteuerrechtlich eingetreten wurde, ja zwingend einzutreten war. Die vom Finanzamt verfolgte Einschätzung steht sohin im evidenten Widerspruch zur kollektivvertraglichen Rechtslage. Dem Berufungswerber kann nicht zum Vorwurf gereichen, dass aufgrund der Einführung dieser nicht gerade üblichen, aber zulässigen kollektivvertraglichen Zusatzverpflichtung, die Niederschlag und Aufnahme in den Lohnverrechnungsprogramme weder damals noch heute gefunden hat, man zu einem Hilfskonstrukt greifen musste, das in der Praxis aber der Kollektivvertragsvorgabe entsprochen hat. Sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen hat die genannte Vorgabe des Zusatzkollektivvertrages ohne dies nicht.

Im gegenständlichen Zusammenhang geht es folglich nicht um den nach § 66 EStG 1988 anzuwendenden Lohnsteuertarif oder den im § 77 EStG 1988 einheitlich vorgegebenen Lohnzahlungszeitraum, sondern tatsächlich vielmehr um die in die Praxis umgesetzte Anwendung des genannten Zusatzkollektivvertrages.

Bei zutreffender Beurteilung ergibt sich folglich kein aushaftender Abgabenbetrag. Die gestellten Anträge werden wiederholt und bleiben aufrecht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Beim in Rede stehenden Berufungswerber wurde über die Jahre 2001 bis 2005 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und hiebei von der Prüferin festgestellt, dass bei den ausbezahlten Urlaubsersatzleistungen zuviele Lohnsteuertage eingegeben und somit zu wenig Lohnsteuer abgerechnet worden ist.

Vorerst ist auszuführen, daß es sich bei den hier in Rede stehenden Nachverrechnungen im Zuge der stattgefundenen Lohnsteuerprüfung keinesfalls um die von der rechtlichen Vertretung ursprünglich eingewandten Rundungsdifferenzen handelte (siehe hiezu Berufungsschriften vom 22. November 2006).

In den Berufungsschriften wurde zu Recht eingewandt, dass die aufgrund der Lohnsteuerprüfung ergangenen Bescheide aufgrund der von der rechtlichen Vertretung aufgezeigten Unklarheiten (siehe Nachträge zu den erhobenen Berufungen vom 6. Dezember 2006) mangelhaft waren. Diese Mängelhaftigkeit wurde teilweise in der Berufungsvorentscheidung zB durch Begründung der Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz etc. behoben und wird die Begründung (siehe Seite 2 zweiter Absatz der Berufungsvorentscheidung: „Gemäß § 201....einzuräumen.“) diesbezüglich zum Inhalt auch dieser Entscheidung erhoben. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher kann zB die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

Die rechtliche Vertretung argumentiert einerseits damit, eine Ermessensübung seitens der Abgabenbehörde sei unzulässig (es wären die nötigen Voraussetzungen nicht gegeben), andererseits bemängelt sie, die Abgabenbehörde habe ihr Ermessen nicht offengelegt und auch nicht ausreichend begründet.

Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass die Inanspruchnahme der Haftung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046; 23.10.2006, 2002/13/0228). Die rechtliche Vertretung hat nicht weiter ausgeführt, weshalb sie davon ausgeht, dass im Berufungsfall die nötigen Voraussetzungen nicht vorlägen.

Gemäß § 202 Abs. 1 BA0 gilt nämlich § 201 sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Der rechtlichen Vertretung wurden mit Vorhalt vom 12. November 2008 des Unabhängigen Finanzsenates sämtliche Berechnungen pro Kalenderjahr und Dienstnehmer (siehe Beilagen zum genannten Vorhalt wie im Sachverhalt auf Seite 12 angeführt und aufgezählt) übermittelt und die Differenzberechnungen des Finanzamtes hiermit begründet.

Der rechtlichen Vertretung wurde hiebei mitgeteilt, dass sich - wie bereits im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz angegeben - die nachverrechneten Differenzen aufgrund falsch ausgewiesener Lohnsteuertage und der hiedurch verursachten fehlhaften Berechnung der abzuführenden Lohnsteuer ergaben. Von der lohnverrechnenden Stelle wurden der Lohnsteuerberechnung nämlich Tageslöhne mit

mehr als 30 Tagen im Monat zugrundegelegt (siehe hiezu die markierten Beträge in den an die rechtliche Vertretung übermittelten Berechnungsbeilagen). Aufgrund der dadurch entstehenden niedrigeren Progression sei es hiebei zu ausgewiesenen Lohnsteuerbeträgen in geringerer Höhe gekommen. Bei richtiger Anwendung von jeweils 30 Tagen (dies entspricht dem Monatstarif) steigt naturgemäß die Progression, was zu den von der Lohnsteuerprüferin berechneten Nachforderungen bei den einzelnen angeführten Dienstnehmern führte. Die von der Prüferin neu berechnete Lohnsteuer ergibt sich bei händischer Berechnung aus den jeweiligen Lohnsteuertabellen (Tageslohn- bzw. Monatslohn tabellen) für den entsprechenden Zeitraum. Diese Berechnungsgrundlagen liegen jedenfalls auch dem von der Lohnsteuerprüferin verwendeten Lohnsteuerexpressprogramm zugrunde. Die jeweiligen Beträge (monatliche Bemessungsgrundlagen und aufgrund der Anwendung der unterschiedlichen Tagesanzahl resultierende Lohnsteuerbeträge in dementsprechend unterschiedlicher Höhe) sind aus den nunmehr vorgelegten Lohnsteuerberechnungsunterlagen ersichtlich.

Betreffend des anzuwendenden Lohnsteuertarifes wurde auf die Bestimmungen des § 66 EStG 1988 verwiesen. Der Tagesteiler im Lohnsteuertarif wurde dem des ASVG (der Monat ist mit 30 Arbeitstagen zu berechnen) angepasst. Darüber hinaus wird bei durchgehender Beschäftigung ein einheitlicher Lohnzahlungszeitraum von einem Kalendermonat geschaffen. Betreffend des Lohnzahlungszeitraumes wird auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 77 EStG 1988 verwiesen.

Die rechtliche Vertretung wendet nunmehr in ihrer Gegenäußerung vom 27. November 2008 ein, dass bei dem in Rede stehenden Berufungswerber der abgeschlossene Zusatzkollektivvertrag für Arbeiter und Gastgewerbe betreffend Arbeitsverhältnisse in Saisonbetrieben gegenständlich sowohl in der Fassung vom 6. Dezember 2000, 28. März 2001 bzw. 6. Juni 2001 und 1. März 2004 Anwendung finde. Der genannte Zusatzkollektivvertrag sei mit 1. Jänner 2001 in Kraft getreten. Die entsprechende gesetzliche Ermächtigung, im Kollektivvertrag ein „Arbeitsverhältnis ... zu verlängern“, finde sich in Art. IX Urlaubsgesetz in der Fassung der Novelle BGBI. Nr. 7/2001. Von dieser Ermächtigung habe der Kollektivvertrag folglich Gebrauch gemacht. Der Kollektivvertrag gebe folglich eine tatsächliche und nicht lediglich eine fiktive Verlängerung im Sinne einer abzurechnenden Urlaubsersatzleistung vor. Eine solche tatsächliche Verlängerung zeige freilich auch entsprechende Auswirkungen auf den jeweils relevanten Lohnsteuerzeitraum. Das Arbeitsverhältnis ende nämlich erst nach der Verlängerungszeit.

In Ergänzung zu Punkt 10) des Kollektivvertrages werde durch den genannten Zusatzkollektivvertrag vorgegeben, dass in Saisonbetrieben weniger als fünf Monate dauernde

Arbeitsverhältnisse durch einen am Ende des Arbeitsverhältnisses zu verbrauchenden Teil des im laufenden Urlaubsjahr erworbenen Urlaubsanspruches zu verlängern ist, wobei dieser Teil die Hälfte des Urlaubsanspruchs, höchstens aber sieben Werktagen zu betragen hat. Die von der Behörde nunmehr unterstellten „falsch ausgewiesenen Lohnsteuertage“ seien tatsächlich und bei zutreffender Betrachtung nun aber nichts anderes als die in der Praxis umgesetzte Entsprechung der obgenannten Vorgabe des Zusatzkollektivvertrages, zumal im verwendeten bzw. dem Berufungswerber zur Verfügung stehenden Lohnverrechnungsprogramm zu diesem neu eingeführten und nicht gerade kollektivvertraglich üblichen Sachverhalt eine andere Eingabemöglichkeit nicht vorgegeben und daher auch nicht möglich war. Eine Eingabe als Urlaubersatzleistung sei nicht möglich, weil falsch, sei nach der Kollektivvertragsvorgabe nämlich wie bereits dargestellt nicht bloß eine fiktive, vielmehr eine tatsächliche Verlängerung des Arbeitsverhältnisses durch nunmehr tatsächlich erforderlichen Urlaubsverbrauch vorgegeben. Durch diese tatsächliche Saisonverlängerung durch Urlaubskonsum werde bei entsprechender Ausgangssituation das Arbeitsverhältnis **freilich über die Monatsgrenze und einen 30-tägigen Lohnsteuerzeitraum hinaus faktisch fortgeführt** und wenn folglich im gegenständlichen Zusammenhang beispielsweise von 35 Lohnsteuertagen die Rede ist, wäre tatsächlich der den Zeitraum von 30 Lohnsteuertagen (= Kalendermonat) übersteigende Zeitraum auf den nächstfolgenden 30-tägigen Lohnsteuerzeitraum (= folgender Kalendermonat) zu übertragen gewesen, wobei dadurch die nunmehr behörlich vermeinte niedrigere Progression nicht unzulässig herbeigeführt worden wäre, vielmehr durch den Überhang zu verbrauchenden Urlaubes aufgrund Kollektivvertragsvorgaben vollkommen zulässig und zwingend erforderlich in das nächste Kalendermonat auch lohnsteuerrechtlich eingetreten wurde, ja zwingend einzutreten war. Die vom Finanzamt verfolgte Einschätzung stehe sohin im evidenten Widerspruch zur kollektivvertraglichen Rechtslage. Dem Berufungswerber könne nicht zum Vorwurf gereichen, dass aufgrund der Einführung dieser nicht gerade üblichen, aber zulässigen kollektivvertraglichen Zusatzverpflichtung, die Niederschlag und Aufnahme in den Lohnverrechnungsprogrammen weder damals noch heute gefunden hat, man zu einem Hilfskonstrukt greifen musste, das in der Praxis aber der Kollektivvertragsvorgabe entsprochen hat. Im gegenständlichen Zusammenhang gehe es folglich nicht um den nach § 66 EStG 1988 anzuwendenden Lohnsteuertarif oder den im § 77 EStG 1988 einheitlich vorgegebenen Lohnzahlungszeitraum, sondern tatsächlich vielmehr um die in die Praxis umgesetzte Anwendung des genannten Zusatzkollektivvertrages.

Gemäß § 67 Abs. 8 lit d EStG 1988 sind Ersatzleistungen (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen für diese Ansprüche) für nicht verbrauchten Urlaub, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender

Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstiger Bezug im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde § 67 Abs. 8 EStG neu gefasst und damit auch eine Änderung bei der Besteuerung von Zahlungen für nicht verbrauchten Urlaub herbeigeführt (derartige Zahlungen werden gemäß § 10 UrlG in der Fassung des ARÄG 2000, BGBl I 44/2000, als Ersatzleistungen bezeichnet). Die Neuregelung stellt klar, dass derartige Ersatzleistungen nicht beendigungskausal sind, § 67 Abs. 6 daher nicht zur Anwendung kommt. Ersatzleistungen sind, soweit sie laufenden Arbeitslohn betreffen, als laufender Arbeitslohn, soweit sie sonstige Bezüge betreffen, als sonstige Bezüge zu versteuern. Die Versteuerung erfolgt im Kalendermonat der Zahlung unter Berücksichtigung eines **monatlichen Lohnzahlungszeitraumes**. Auch bei Austritt während eines Kalendermonats ist keine tageweise Versteuerung vorzunehmen, sondern ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum zu unterstellen;

Die rechtliche Vertretung wendet in ihrem Schriftsatz vom 27. November 2008 ein, dass der Kollektivvertrag folglich eine tatsächliche und nicht lediglich eine fiktive Verlängerung im Sinne einer abzurechnenden Urlaubersatzleistung vorgebe. Eine solche tatsächliche Verlängerung laut Kollektivvertrag zeige aber auch entsprechende Auswirkungen auf den jeweils relevanten Lohnsteuerzeitraum. Dies trifft laut obstehenden Ausführungen nicht zu. Durch die Anwendung der Änderungen laut Kollektivvertrag – welche laut Angaben der rechtlichen Vertretung weder damals noch heute Niederschlag und Aufnahme in den Lohnverrechnungsprogrammen gefunden hätten – kann sich keinesfalls ein Lohnzahlungszeitraum ergeben, welcher über 30 Tage hinausreicht. Wenn es sich schon – wie im Schriftsatz vom 27. November 2008 erwähnt – um ein „Hilfskonstrukt“ handelte, so hätte die rechtliche Vertretung jedenfalls die jeweiligen Berechnungen zu diesem Konstrukt aufzuklären gehabt. Dies hat sie jedoch unterlassen.

Die rechtliche Vertretung gibt selbst an (siehe Schreiben vom 27. November 2008 Seite 3 unten und Seite 4 oben), daß tatsächlich der den Zeitraum von 30 Lohnsteuertagen (= Kalendermonat) übersteigende Zeitraum auf den nächstfolgenden 30-tägigen Lohnsteuerzeitraum (= folgender Kalendermonat) zu übertragen gewesen wäre und damit die vermeinte niedrigere Progression daher nicht unzulässig herbeigeführt worden wäre. Inwieweit die von der Behörde vermeinte niedrigere Progression **nicht unzulässig** herbeigeführt worden ist, sondern vielmehr durch den Überhang zu verbrauchenden Urlaubes aufgrund Kollektivvertragsvorgaben vollkommen zulässig und zwingend erforderlich in das nächste Kalendermonat auch lohnsteuerrechtlich eingetreten wurde bzw. zwingend einzutreten war – ist für die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgrund vorliegender

gesetzlicher Bestimmungen überhaupt nicht ersichtlich und auch nicht nachvollziebar. Insoweit besteht jedenfalls ein Begründungsmangel von Seiten der rechtlichen Vertretung des Berufungswerbers.

Auch die Begründung, die in der Praxis umgesetzte Entsprechung der Vorgaben des Zusatzkollektivvertrages wäre eingabemäßig im verwendeten bzw. dem Berufungswerber zur Verfügung stehenden Lohnverrechnungsprogramm nicht möglich gewesen, kann weder dazu führen den vom Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat = 30 Tage) abzuändern, noch eine plausible Begründung für die vom Berufungswerber vorgenommene Berechnung des Lohnzahlungszeitraumes mit mehr als 30 Tagen herbeiführen. Noch dazu ist anzumerken, dass ab 2005 sehr wohl eine richtige Berechnung laut Angaben der Abgabenbehörde erster Instanz stattgefunden hat. Dies widerspricht aber den Ausführungen der rechtlichen Vertretung in ihrer Eingabe vom 27. November 2008 auf Seite 4, wo sie davon spricht, dass diese kollektivvertragliche Zusatzverpflichtung weder damals noch heute Eingang in die Lohnverrechnungsprogramme gefunden habe. Die Angabe der rechtlichen Vertretung, das Arbeitsverhältnis ende aufgrund kollektivvertraglicher Gestaltung erst nach der Verlängerungszeit, berechtigt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht zur Annahme und Eingabe eines Lohnzahlungszeitraumes über einen Kalendermonat (= 30 Tage) hinaus.

Abschließend ist noch anzumerken, dass die von der rechtlichen Vertretung in ihren Berufungsschriften vom 6. Dezember 2006 (Nachträge zu den erhobenen Berufungen) behauptete Schätzung gemäß § 184 Abs. 1 BA0 von der Prüferin nicht durchgeführt wurde und diesbezüglich daher auch kein Aufklärungsbedarf besteht.

Wenn die rechtliche Vertretung argumentiert, der tatsächlich gegebene Sachverhalt werde nicht erkannt, vielmehr falsch unterstellt und unrichtig rechtlich beurteilt, so liegt es jedenfalls an ihr den laut ihrer Meinung tatsächlich gegebenen Sachverhalt **widerspruchsfrei** eindeutig und klar und vor allem für die Abgabenbehörde zweiter Instanz **nachvollziehbar** darzustellen.

Die von der rechtlichen Vertretung eingewandten Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid zweifellos anhafteten, konnten durch die von der belangten Behörde vorgenommene einwandfreien Begründung der Berufungsentscheidung somit saniert werden (vgl. Stoll, BA0-Handbuch 222 Abs. 1).

Aufgrund vorstehender Ausführungen war der Berufung daher kein Erfolg beschieden und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Dezember 2008