

Interessenkonflikte bei Geschäftsführern, Vorstand, Aufsichtsrat

Rodung in
Nationalpark-Kernzone

Irreführende Werbung und
Culpa in contrahendo

Atypisch stille Gesellschafter
Einlagenrückgewähr?

Steuerschaden bei
Zahlung rückständigen Entgelts

Wirtschaftskrise und
Emissionszertifikate

Produkthaftungs-RL
Vollharmonisierung des Schadensbegriffs

Steuerschaden bei Zahlung von rückständigem Entgelt

Kommt es etwa nach einem Arbeitsgerichtsprozess zur Auszahlung von rückständigem Entgelt für vergangene Jahre, kann die Lohnsteuer deutlich höher sein als jene, die bei Zahlung von laufendem Entgelt zu entrichten gewesen wäre. Muss der Arbeitgeber diesen Schaden ersetzen?

KURT WRATZFELD

A. Steuerliche Ausgangslage

Seit dem Budgetbegleitgesetz 2001 sind Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, soweit sie nicht mit dem festen Steuersatz zu versteuern sind, im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge ist ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Der Rest ist wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen (§ 67 Abs 8 lit c EStG). Die Verschiebung des Auszahlungszeitpunkts darf nicht willkürlich sein; sie muss aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen erfolgen. Dazu gehört die Nachzahlung aufgrund arbeitsgerichtlicher Entscheidungen.¹⁾ Das steuerfrei belassene Fünftel soll (auch) einen allfälligen Progressionsnachteil ausgleichen;²⁾ dies ist aber praktisch nicht immer der Fall. Insbesondere wenn Entgelt, das bei laufender Auszahlung einem niedrigen Lohnsteuertarif unterlegen wäre, für einen längeren Zeitraum nachbezahlt wird, ergibt sich eine deutlich höhere Lohnsteuerbelastung.

B. Meinungsstand

1. Literatur

Soweit absehbar, gibt es in der österreichischen Literatur, von Hinweisen auf die im Folgenden erörterten OGH-E abgesehen,³⁾ keine Stellungnahme, ob und unter welchen Voraussetzungen der steuerliche Nachteil für den Arbeitnehmer bei der Auszahlung rückständigen Entgelts im Vergleich zur Auszahlung von laufendem Entgelt („Steuerschaden“) vom Arbeitgeber zu ersetzen ist.

2. Rechtsprechung

Die offenbar einzige OGH-E,⁴⁾ die sich mit dem Steuerschaden bei Nachzahlung von Entgelt befasst, ist wenig ergiebig: Im zugrundeliegenden Fall war ein Arbeitnehmer 1998 verspätet entlassen worden; das Entgelt wurde nach einem Rechtsstreit im Jahr 2002 nachbezahlt. Der klagende Arbeitnehmer forderte nun den Ersatz des Steuerschadens, der ihm vom Berufungsgericht zugesprochen wurde (dazu siehe gleich unten). Die Revision des beklagten Arbeitgebers hat der OGH als unzulässig zurückgewiesen, weil dieser keine wesentliche Rechtsfrage aufzuzeigen vermochte und lediglich (im Ergebnis erfolg-

los) geltend machte, dass ihn an der verspäteten Zahlung kein Verschulden getroffen habe. Daher hatte sich der OGH nicht damit auseinanderzusetzen, ob der Steuerschaden, der durch die unterschiedliche lohnsteuerliche Behandlung von laufendem Entgelt und Nachzahlungen für Vorjahre verursacht wird, ein ersatzfähiger Schaden ist.

Das OLG Wien, dessen Urteil⁵⁾ der oben erwähnten OGH-E zugrunde lag, hatte die Haftung des Arbeitgebers für den Steuerschaden damit begründet, dass diesen ein Verschulden an der durch die Prozessführung verursachten, verspäteten Auszahlung des Entgelts treffe. Die Rechtsauffassung des Arbeitgebers zur Zulässigkeit der Entlassung war im konkreten Fall nicht mehr vertretbar, weil der Sachverhalt durch ein Disziplinarerkenntnis geklärt war, der Arbeitgeber den Arbeitnehmer dennoch weiter beschäftigt hatte und dieser für seine Arbeit auch noch belobt worden war. Als die Entlassung ausgesprochen wurde, war das Entlassungsrecht daher eindeutig verfristet.

In einem anderen Fall,⁶⁾ in dem es ebenfalls um eine strittige Entlassung gegangen ist, hat das OLG Wien eine Haftung des Arbeitgebers für den Steuerschaden hingegen verneint: Ein Anspruch auf Ersatz des Steuerschadens komme nur dann in Frage, wenn die verspätete Auszahlung dem Arbeitgeber als rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten zugerechnet werden könne. Dies sei regelmäßig dann nicht der Fall, wenn die verspätete Auszahlung Folge unterschiedlicher Rechtsauffassungen ist, die zu einem gerichtlichen Verfahren geführt haben. Es solle nämlich niemandem verwehrt werden, bei Meinungsverschiedenheiten die Gerichte in Anspruch zu nehmen. Die gerichtliche Bestreitung eines Anspruchs könne daher nur dann eine Schadenersatzpflicht nach sich ziehen, wenn der Bestreitende mit seiner Prozessführung wider besseres Wissen gehandelt habe oder bei gehöriger Aufmerksamkeit die Aussichtslosigkeit der Prozessführung hätte erkennen können. Bei der Prüfung der gebotenen Sorgfalt sei ein strenger Maßstab anzu-

Dr. Kurt Wratzfeld ist Rechtsanwalt und Partner der Fellner Wratzfeld & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien.

1) Doralt/Knörzer, EStG¹⁰ § 67 Tz 87 mwN.

2) Doralt/Knörzer, EStG¹⁰ § 67 Tz 77.

3) Karner in Mazal/Risak, Das Arbeitsrecht Kap VI Rz 109; Höfle, ASoK 2005, 296; ders, SWK 2005, W 139.

4) OGH 23. 2. 2005, 9 ObA 106/04 k ARD 5606/6/2005.

5) OLG Wien 28. 7. 2004, 7 Ra 63/04 t ARD 5566/4/2005.

6) OLG Wien 22. 8. 2008, 9 Ra 32/08 d ARD 5950/7/2009.

legen, weil die Rechtsverteidigung nicht mit einer abschreckenden Verantwortlichkeit belastet werden dürfe. Der Erfolg des Klagebegehrens im Vorprozess beweise für sich allein noch kein Verschulden des unterlegenen Arbeitgebers an der Prozessführung.

Zu einem Steuerschaden kann es, aufgrund einer ähnlichen steuerlichen Regelung,⁷⁾ auch bei einer Nachzahlung von Entgelt in einem Insolvenzverfahren kommen. In diesem Zusammenhang hat sich der OGH⁸⁾ auf die Feststellung beschränkt, dass aufgrund einer teleologischen Reduktion der Steuerschaden jedenfalls kein nach dem IESG gesicherter Schaden ist. Die Begründung des OGH scheint über den konkreten Fall hinaus generell gegen die Ersatzfähigkeit des Steuerschadens zu sprechen: Durch die Versteuerung der Nachzahlung in dem Jahr, in dem sie ausbezahlt wird, werde nämlich eine höhere Progression in den Jahren, für die die Nachzahlung gebührt, vermieden, was für den Arbeitnehmer ein Vorteil sei. Hinzu komme, dass der Gesetzgeber durch die Regelung, dass ein Fünftel des Bezuges steuerfrei bleibt, eine (nach Ansicht des OGH verfassungskonforme) Regelung geschaffen habe, die bei einer Durchschnittsbetrachtung den Progressionsverlust ausgleiche.

Während also noch keine E des OGH vorliegt, die inhaltlich zum Steuerschaden bei Nachzahlungen Stellung nimmt, sieht das deutsche BAG⁹⁾ in dem steuerlichen Nachteil, der Folge einer verspäteten Entgeltanpassung ist, einen ersatzfähigen Verzugschaden. Dieses Ergebnis ist auf die österreichische Rechtslage allerdings nicht übertragbar: Das BAG geht nämlich davon aus, dass die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers, steuerrechtliche Pflichten des Arbeitnehmers zu erfüllen, auch den Schutz der steuerlichen Interessen des Arbeitnehmers bezwecke. Nach mE zutreffender Auffassung dient die nach österreichischem Recht bestehende Verpflichtung des Arbeitgebers, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, bloß der Vereinfachung und gleichzeitig auch der Sicherung der Steuereinhebung.¹⁰⁾ Eine eigenständige, über die allgemeine Fürsorgepflicht des Arbeitgebers (dazu siehe unten) hinausreichende Verpflichtung, steuerrechtliche Interessen des Arbeitnehmers zu wahren, ist der Bestimmung des § 78 EStG nicht zu entnehmen.

C. Stellungnahme

1. Kritik

Die oben dargestellten E des OLG Wien sind mE im Ergebnis richtig. Die Begründung soll unten näher dargestellt werden.

Die in der E des OGH iZm der Sicherung des Steuerschadens nach dem IESG angeführten Argumente, die insgesamt gegen eine Ersatzpflicht des Steuerschadens zu sprechen scheinen, schließen mE eine Haftung des Arbeitgebers nicht grundsätzlich aus: Eine allfällige Steuerersparnis, die sich aus der Versteuerung einer Nachzahlung ergibt, wäre nämlich bei der Ermittlung der Schadenshöhe im Rahmen des Vorteilsausgleichs zu berücksichtigen.¹¹⁾

2. Eigene Lösung

Eine Haftung des Arbeitgebers für den Steuerschaden setzt voraus, dass der Arbeitgeber diesen rechtswidrig und schuldhaft verursacht hat. Behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer entsprechend den für nachzuzahlendes Entgelt geltenden Vorschriften ein, handelt er nicht rechtswidrig. Eine Haftung wegen unrichtiger Berechnung der Lohnsteuer¹²⁾ scheidet also aus.

Hingegen verstößt der Arbeitgeber bei verspäteter Entgeltzahlung gegen den *Arbeitsvertrag*. Das bedeutet allerdings noch nicht, dass der Arbeitgeber im Hinblick auf den Steuerschaden rechtswidrig gehandelt hat. Auch bei Vertragsverletzungen ist zu prüfen, ob die verletzten Interessen sachlich in der Richtung und im Rahmen der übernommenen Pflichten liegen.¹³⁾ Die Regelung der Fälligkeit des Arbeitsentgelts hat offensichtlich den Zweck, dass dem Arbeitnehmer zeitgerecht sein Arbeitseinkommen, auf das er in der Regel zur Lebensführung angewiesen ist, zur Verfügung steht.¹⁴⁾ Diese Zielsetzung wird durch das Austrittsrecht des Arbeitnehmers im Fall der ungebührlichen Schmälerung des Entgelts oder dessen Vorenthaltung unterstrichen: Dem Arbeitnehmer wird nicht zugemutet, in solch einem Fall das Arbeitsverhältnis bis zum Ende der Kündigungsfrist fortzusetzen. Dagegen schließt die Pflicht zur zeitgerechten Zahlung des Entgelts nicht auch die Verpflichtung zur Wahrung steuerlicher Interessen des Arbeitnehmers iZm Nachzahlungen in sich; für eine Haftung für den Steuerschaden fehlt es am notwendigen Rechtswidrigkeitszusammenhang: Denn Schuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 83 Abs 1 EStG). Ob und in welcher Höhe Lohnsteuer zu zahlen ist, hängt von seinen persönlichen Verhältnissen ab; daher kommen ihm auch allfällige Steuererleichterungen und der Vorteil, der sich etwa aus der Nutzbarkeit von Freibeträgen ergibt, zugute. Der Gesetzgeber hat die steuerliche Behandlung von Nachzahlungen so geregelt, dass bei einer Durchschnittsbetrachtung der Progressionsverlust ausgeglichen wird. Vor diesem Hintergrund kann der Fälligkeitsvereinbarung nicht der Zweck unterstellt werden, dass der Arbeitgeber zusätzlich das Lohnsteuerisiko des Arbeitnehmers übernimmt, wenn es trotz der an sich steuerlich neutralen Regelung wegen der Besonderheit des Einzelfalls zu einem für den Arbeitnehmer nachteiligen steuerlichen Ergebnis kommt, zumal dieses auch davon abhängt, wann der Arbeitnehmer seine Forderung gerichtlich geltend macht und wie rasch eine Entscheidung des Gerichts erfolgt.

Auch unter dem Gesichtspunkt der *Fürsorgepflicht* des Arbeitgebers gelangt man zu keinem anderen Er-

7) § 67 Abs 8 lit g EStG.

8) OGH 7. 8. 2003, 8 Obs 4/03 a ZIK 2004, 33 = wbl 2003, 592 = RdW 2004, 115.

9) BAG 28. 10. 2008, 3 AZR 171/07.

10) OGH 6. 6. 2001, 6 Ob 339/00 x SZ 74/101.

11) *Harrer* in *Schwimmann*, ABGB³ VI § 1323 Rz 29.

12) Zur Haftung bei unrichtiger Berechnung der Lohnsteuer vgl OGH 27. 2. 1991, 9 Oba 1002/91.

13) *Karner* in *KBB* § 1295 Rz 9 mwN; *Harrer* in *Schwimmann*, ABGB³ VI § 1311 Rz 37 mwN.

14) *Preis* in *ZellKomm* § 15 AngG Rz 4, 49.

gebnis. Zwar ist anerkannt, dass die Fürsorgepflicht auch vermögensrechtliche Interessen des Arbeitnehmers umfasst,¹⁵⁾ jedoch ist der Umfang der Fürsorgepflicht erst Ergebnis einer Interessenabwägung.¹⁶⁾ Ihre Grenzen findet die Fürsorgepflicht einerseits in den für das Arbeitsverhältnis relevanten Interessen des Arbeitnehmers und andererseits im allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Übermaßverbot). Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, eigene schutzwürdige Interessen zu vernachlässigen.¹⁷⁾ Gerade in einem Rechtsstreit über Entgeltansprüche des Arbeitnehmers schließt das Interesse des Arbeitgebers, das seines Erachtens nicht zustehende Entgelt nicht zu bezahlen, eine Pflicht des Arbeitgebers, steuerliche Interessen des Arbeitnehmers zu wahren, aus. Das entspricht der hinter der Regelung des § 61 Abs 1 Z 1 und 2 ASGG stehenden Interessenwertung; Trotz des erheblichen Interesses des Arbeitnehmers an der Entgeltzahlung hat der Gesetzgeber, in Abwägung auch der Interessen des Arbeitgebers, die vorläufige Vollstreckbarkeit von Forderungen auf rückständiges Entgelt davon abhängig gemacht, dass deren Berechtigung zumindest in einem erstinstanzlichen Verfahren von einem Gericht festgestellt wurde.¹⁸⁾

Allerdings kann auch Rechtsausübung schadenersatzpflichtig machen, wenn diese offenbar den Zweck hat, den anderen zu schädigen (Schikaneverbot). Dabei kommt es nach hM nicht darauf an, dass die Schädigung der ausschließliche Zweck war; sie liegt schon vor, wenn das unlautere Motiv der Rechtsausübung die lauterer eindeutig überwiegt. Schon ein krasses Missverhältnis zwischen den von dem Handelnden verfolgten und den beeinträchtigten Interessen führt dabei zur Sittenwidrigkeit.¹⁹⁾ Missbräuchliche Prozessführung liegt demnach vor, wenn diese erkennbar aussichtslos ist und zugleich einem Dritten einen

Schaden zufügt.²⁰⁾ Im Zusammenhang mit der Haftung für Steuerschäden ist das Schikaneverbot daher verletzt, wenn der Arbeitgeber weiß, dass die Entgeltforderung des Arbeitnehmers berechtigt ist oder für den Arbeitgeber bei einer ex ante-Betrachtung zumindest erkennbar ist, dass der Rechtsstreit über die Entgeltansprüche aussichtslos ist und dem Arbeitnehmer einen Steuerschaden zufügen wird. Zahlt der Arbeitgeber dennoch verspätet, handelt er rechtswidrig. Trifft ihn an dem dadurch verursachten Steuerschaden ein Verschulden, haftet er für diesen.

15) Karner in Mazal/Risak, Das Arbeitsrecht Kap VI Rz 109 mwN; Mosler in ZellKomm § 18 AngG Rz 108 f mwN.

16) Mosler in ZellKomm § 18 AngG Rz 7 mwN.

17) OGH 22. 2. 1995, 9 ObA 9/95 RdW 1995, 394.

18) In der RV war zunächst eine besondere eV zur Sicherung des notwendigen Einkommens vorgesehen; die Beratungen im JA führten dazu, dass stattdessen die Regelung des § 61 ASGG geschaffen wurde. Der JA hat dies damit begründet, dass die Richtigkeitsgarantie eines durch Urteil bewiesenen Anspruchs ungleich höher sei, als dies bei einer bloßen Bescheinigung der Fall wäre (vgl VfGH 13. 3. 1991, G 199/90 ARD 4265/21/91).

19) Karner in KBB § 1295 Rz 22 mwN.

20) Harrer in Schwimann, ABGB³ VI § 1295 Rz 178 mwN.

SCHLUSSSTRICH

Eine Haftung des Arbeitgebers für den steuerlichen Nachteil, den ein Arbeitnehmer im Fall einer Nachzahlung von Entgelt für abgelaufene Jahre durch die Anwendung der hierfür bestehenden Lohnsteuervorschriften erleidet, ist in der Regel ausgeschlossen. Nur im Fall schikanöser Rechtsausübung besteht eine Haftung für diesen Steuerschaden.