



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Adresse, vertreten durch MSP Steuerberatung GmbH & Co KEG, 6020 Innsbruck, Peter Mayr Straße 8, vom 26. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 22. Jänner 2009 betreffend Aufhebung nach § 299 BAO und die Bescheide des Finanzamtes FA vom 22. Jänner 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung hinsichtlich des Bescheides des Finanzamtes FA vom 22. Jänner 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufungswerberin wird für das Jahr 2004 mit einem Betrag von € 2.149,64 (an Stelle von € 4.947,83) in Anspruch genommen.

Die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 22. Jänner 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer am 10. März 2008 begonnenen GPLA-Prüfung über den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2006 wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 17. Juni 2008

für das Jahr 2004 unter dem Titel "Abfuhrdifferenz" ein Betrag von € 514,98 zur Haftung und Zahlung vorgeschrieben. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Folge wurde dieser Bescheid mit Bescheid vom 22. Jänner 2009 vom Finanzamt nach § 299 Abs 1 BAO aufgehoben. Begründend führte das Finanzamt aus, dass "erhebliche Abfuhrdifferenzen zwischen der abgeführten Lohnsteuer laut Konto und der auf den übermittelten Jahreslohnzetteln angegebenen Lohnsteuer festgestellt" worden wären.

Mit gleichem Datum wurde mit einem neuen Bescheid über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Zeitraum 2004 ein Betrag von € 4.947,83 vorgeschrieben. Die Inanspruchnahme der Haftung und die Festsetzung wären erforderlich, weil die Lohnsteuer für den angeführten Zeitraum nicht in voller Höhe entrichtet worden sei. In der weiteren Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die Abfuhrdifferenzen € 4.432,85 betragen würden und auf die dem Bescheid beiliegende Liste der übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2004 verwiesen. Zu dieser Abfuhrdifferenz wäre noch "das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung" hinzuzurechnen. Mit weiteren Bescheiden vom 22. Jänner 2009 wurde für das Jahr 2005 ein Betrag von € 8.424,73, für das Jahr 2006 ein Betrag von € 2.641,40 und für das Jahr 2007 ein Betrag von € 1.282,90 vorgeschrieben. Wiederum wurde darauf hingewiesen, dass die Inanspruchnahme der Haftung und die Festsetzung erforderlich wären, weil die Lohnsteuer für die angeführten Zeiträume nicht in voller Höhe entrichtet worden sei. Auch diesen Bescheiden lagen Listen der übermittelten Lohnzettel der jeweiligen Jahre bei.

Mit Eingabe vom 27. Feber 2009 wurde gegen den Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO und die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 Berufung erhoben. Der Bescheid betreffend das Jahr 2007 blieb unbekämpft.

In der Begründung der Berufung wurde vorerst auf die stattgefundene GPLA-Prüfung hingewiesen. Im Rahmen dieser Prüfung wären *"die Differenzen zwischen den bezahlten und den errechneten Lohnsteuern selbstverständlich geprüft"* worden bzw sei *"dies eigentlich das Hauptthema im Rahmen der Prüfung der Lohnsteuern"* gewesen. Es hätten *"sämtliche Abweichungen erklärt und belegt werden"* können, *"wie dies auch im Prüfbericht ersichtlich"* sei. *"Von Seiten der Prüferin"* habe es *"nur geringfügige Änderungen zu den abgeführten Beträgen (siehe Nachzahlung an Lohnsteuern)"* gegeben. *"Dies umso mehr, da die abgeführten Beträge den in Österreich zu zahlenden Lohnsteuern entsprechen"* würden *"und somit kein Steuerausfall für die Republik Österreich"* entstehen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2009 wurde die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2005 und 2006 als unbegründet abgewiesen. Der Berufung hinsichtlich des Jahres 2004 wurde teilweise Folge gegeben. In der Folge wurden in der Begründung diverse Ausführungen

zu § 299 BAO und zum Verfahrensablauf bei der GPLA-Prüfung gemacht sowie festgehalten, dass den neu ergangenen Bescheiden Listen der von der Berufungswerberin an die Finanzverwaltung übermittelten Lohnzettel beigelegt worden wären. Die festgestellten Differenzen ergäben sich aus den Daten dieser Lohnzettel und dem Vergleich mit der tatsächlich abgeführten Lohnsteuer. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Lohnzettel wären nicht erhoben worden.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die nochmalige Überprüfung der im Schreiben der Finanzverwaltung für das Jahr 2004 verzeichneten Lohnzettel hätte ergeben, dass der Lohnzettel für einen namentlich genannten Dienstnehmer das Jahr 2003 betreffe. Dieser Lohnzettel liege dem Vorlageantrag bei. Im Übrigen werde neuerlich auf die Tatsache hingewiesen, dass die Differenzen *"im Rahmen der GPLA"* bereits geprüft worden seien. Wenn dabei für die Jahre 2003, 2005 und 2006 keine Bescheide ergangen seien, so wäre dies bei einer *"Nullprüfung an sich normal und nichts ungewöhnliches"*. Dies könne aber nur bedeuten, dass die abgeführten Beträge *"in Ordnung"* seien, da ansonsten eine Nachzahlung vorzuschreiben gewesen wäre. Weiters widerspreche *"die Aufnahme des Verfahrens gem. § 299 BAO im Anschluss an die GPLA auch dem Sinn des Verbotes einer Wiederholungsprüfung, da nichts anderes damit erreicht"* werde, *"dass die Ergebnisse der GPLA damit trotz erfolgter Prüfung korrigiert"* würden.

Das Finanzamt legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung samt Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass die Berufungswerberin in den streitgegenständlichen Jahren Lohnzettel der bei ihr beschäftigten Arbeitnehmer an die Finanzverwaltung übermittelt hat. Ebenso unstrittig ist, dass diese übermittelten Lohnzettel in zahlreichen Fällen eine einbehaltene Lohnsteuer ausweisen und ein Vergleich mit der tatsächlich an die Finanzverwaltung abgeführten Lohnsteuer nicht unbeträchtliche Differenzen ergibt.

Der Arbeitgeber hat nach [§ 76 EStG 1988](#) für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, in dem ua der gezahlte Arbeitslohn unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes sowie die einbehaltene Lohnsteuer einzutragen sind. In der Folge ist (der Abgabenbehörde) nach [§ 84 EStG 1988](#) innerhalb normierter Frist ein Lohnzettel zu

übermitteln, welcher nach Abs 3 der zitierten Bestimmung auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto ([§ 76 EStG 1988](#)) auszuschreiben ist.

Gemäß [§ 78 Abs 1 EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Nach [§ 79 Abs 1 EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Abs 3 der zitierten Gesetzesstelle ordnet an, dass das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Rückstandes haftbar ([§ 82 EStG 1988](#)) zu machen hat, wenn die fällige Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt.

[§ 82 EStG 1988](#) normiert, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet.

Aus den genannten Bestimmungen ergibt sich klar, dass der Arbeitgeber die nach seiner Berechnung bei der Auszahlung des Arbeitslohnes an den Arbeitnehmer einbehaltene Lohnsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen hat.

Unabhängig davon ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer abführt, hat dieser im (an die Abgabenbehörde zu übermittelnden) Lohnzettel des Arbeitnehmers die vom Arbeitslohn tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer nach den Eintragungen im Lohnkonto auszuweisen.

Sollte sich nachträglich herausstellen, dass im Zuge der Lohnverrechnung fälschlicher Weise eine zu hohe Lohnsteuer berechnet und einbehalten worden ist, wäre der Abfuhrverpflichtete berechtigt, zu Unrecht einbehaltene Beträge auszugleichen; dies jedoch nur bis zum Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres ([§ 240 Abs 1 BAO](#) bzw. [§ 77 Abs 3 und 4 EStG 1988](#)). Darüber hinaus hat (nur mehr) der Arbeitnehmer auf Grundlage der übermittelten Lohnzettel das Recht, die fälschlicher Weise einbehaltene Lohnsteuer im Rahmen der Veranlagung oder – in Ausnahmefällen - im Wege eines Antrages nach [§ 240 BAO](#) zurückgezahlt zu erhalten. Daraus folgt, dass es im Zuge einer GPLA-Prüfung keinesfalls möglich ist, in vergangenen Jahren zu viel einbehaltene Lohnsteuer dem abfuhrverpflichteten Arbeitgeber, der nicht Steuerschuldner, sondern lediglich Haftender ist, gutzuschreiben (vgl Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, [§§ 82, 83 EStG 1988](#) Tz 3 vorletzter Absatz).

Wenn die Berufungswerberin – ohne dies näher darzulegen – mit ihren Ausführungen in der Berufung, die tatsächlich abgeführten Beträge würden "*den in Österreich zu zahlenden Lohnsteuern entsprechen*" und es würde "*somit kein Steuerausfall für die Republik Österreich*" entstehen, andeuten wollen würde, im Rahmen der Lohnverrechnung von den Arbeitslöhnen der beschäftigten Arbeitnehmer zu viel an Lohnsteuer errechnet und einbehalten zu haben, weil diese möglicherweise mit ihren Einkünften in Österreich nicht steuerpflichtig geworden

sind, kann dieser Umstand auf Grund obiger Ausführungen nicht dazu führen, dass diese im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Berufungswerberin zugesprochen wird. Vielmehr läge es an jedem Arbeitnehmer selbst, die zu viel einbehaltene Steuer bei der zuständigen Abgabenbehörde geltend zu machen.

Ein Indiz dafür, dass sich die Berufungswerberin dieser Rechtslage durchaus bewusst ist, ist auch die Tatsache, dass der für das Jahr 2007 ergangene Bescheid unbekämpft blieb und in der Berufung gegen die Bescheide für die Jahre 2004 bis 2006 im Wesentlichen "nur" mit der im Vorfeld bereits erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung argumentiert wird.

Dazu ist auszuführen:

1) Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO:

Wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, ist die Abgabenbehörde erster Instanz berechtigt, von Amts wegen einen von ihr erlassenen Bescheid aufzuheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden des Bescheidadressaten voraus (vgl Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 11) und kann daher verschuldensunabhängig ausgesprochen werden.

Das Finanzamt hat – wie in der Begründung des Aufhebungsbescheides ausgeführt - durch den Vergleich der in den Lohnzetteln ausgewiesenen einbehaltenen Lohnsteuern und den tatsächlich abgeführten Lohnsteuern klar festgestellt, dass erhebliche Abfuhrdifferenzen bestehen. Indem im erlassenen Bescheid betreffend das Jahr 2004 lediglich eine wesentlich geringere Abfuhrdifferenz angesetzt worden ist, war der Spruch des Bescheides nicht richtig und eine Aufhebung des Bescheides nach [§ 299 BAO](#) zulässig.

Im Gegensatz zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bedarf es für die Aufhebung nach [§ 299 BAO](#) auch keiner neu hervorgekommenen Tatsachen, sondern reicht es aus, dass die Abgabenbehörde erkennt, dass der Spruch des Bescheides nicht richtig ist.

Die Aufhebung des Bescheides war deshalb geboten, weil es mit den Grundsätzen der Rechtsordnung nicht vereinbar wäre, dass ein Arbeitgeber von seinen Arbeitnehmern Lohnsteuern einbehält und diese in der Folge nicht an die Abgabenbehörde abführt, sondern für sich behält, während die Arbeitnehmer im Rahmen der Veranlagung diese Steuern angerechnet bzw rückgezahlt erhalten. Eine Schutzwürdigkeit der Berufungswerberin ist somit nicht ersichtlich; andererseits spricht das Prinzip der Rechtsrichtigkeit klar für die Aufhebung.

2) Wiederholungsprüfung

Nach [§ 148 Abs 3 BAO](#) darf für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur unter bestimmten Voraussetzungen erteilt werden.

Ein Verstoß gegen [§ 148 Abs 3 BAO](#) könnte somit im gegenständlichen Fall nur dann vorliegen, wenn es zur Ausstellung eines neuen Prüfungsauftrages gekommen wäre. Dies ist aber offensichtlich und unbestritten nicht der Fall, sondern wurden die Abfuhrdifferenzen alleine durch die amtsintern vorhandenen Daten festgestellt. Da [§ 148 Abs 3 BAO](#) nur Einschränkungen bei der Ausstellung eines neuen Prüfungsauftrages für bereits einer Außenprüfung unterzogene Zeiträume regelt, verbietet er in keiner Weise Bescheidaufhebungen bzw Bescheidänderungen nach den Bestimmungen der BAO nach Erlassung eines auf den Ergebnissen einer Außenprüfung beruhenden Bescheides.

3) Höhe der Abfuhrdifferenzen

Wie bereits oben ausgeführt, hat der Arbeitgeber nach [§ 76 EStG 1988](#) für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, in dem ua der gezahlte Arbeitslohn unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes sowie die einbehaltene Lohnsteuer einzutragen sind und in der Folge (der Abgabenbehörde) nach [§ 84 EStG 1988](#) innerhalb normierter Frist einen Lohnzettel zu übermitteln, welcher nach Abs 3 der zitierten Bestimmung auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto ([§ 76 EStG 1988](#)) auszuschreiben ist.

Aus den von der Berufungswerberin übermittelten Lohnzetteln geht ein von der tatsächlich abgeführten Lohnsteuer sich unterscheidender Betrag an einbehaltener Lohnsteuer hervor. Das Finanzamt hat der Berufungswerberin als Beilage zu den Bescheiden jeweils eine Aufstellung der in den Datenbanken der Abgabenbehörde aufscheinenden Lohnzettel der jeweiligen Jahre übermittelt und der Berufungswerberin somit die Gelegenheit gegeben, die Übereinstimmung der Lohnzetteldaten mit den Lohnkonten vorzunehmen. Diese Möglichkeit wurde von der Berufungswerberin offenbar auch genutzt und wird im Vorlageantrag nunmehr vorgebracht, dass ein bestimmter Lohnzettel fälschlich als das Jahr 2004 betreffend übermittelt wurde, obwohl dieser den Arbeitslohn des Jahres 2003 betrifft. Weitere Unrichtigkeiten wurden jedoch nicht aufgezeigt oder behauptet.

Das Finanzamt konnte somit aus den von der Berufungswerberin selbst übermittelten Daten den Betrag der Lohnsteuer ermitteln, den die Berufungswerberin bei der Auszahlung der Bezüge vom Arbeitslohn der einzelnen Arbeitnehmer einbehalten hat und diesen mit den tatsächlich abgeführten (auf das Konto der Abgabenbehörde einbezahlten) Lohnsteuern vergleichen.

Dabei ist lediglich für das Jahr 2004 im Rahmen dieser Entscheidung eine Änderung vorzunehmen, indem – wie die Berufungswerberin erst im Vorlageantrag eingewendet hat – ein Lohnzettel dem Jahr 2003 zuzuordnen ist.

So ergibt sich nun folgende Gegenüberstellung:

Jahr 2004:

einbehaltene Lohnsteuer lt. Lohnzetteln: € 232.354,84 (im Erstbescheid € 235.153,03)

abgeführte Lohnsteuer lt. Konto: € 230.205,20

Differenz: € 2.149,64

Jahr 2005:

einbehaltene Lohnsteuer lt. Lohnzetteln: € 107.120,44

abgeführte Lohnsteuer lt. Konto: € 98.695,71

Differenz: € 8.424,73

Jahr 2006:

einbehaltene Lohnsteuer lt. Lohnzetteln: € 38.519,61

abgeführte Lohnsteuer lt. Konto: € 35.878,21

Differenz: € 2.641,40

Die oben dargestellten Differenzen sind der Berufungswerberin nach § 79 Abs 3 iVm [§ 82 EStG 1988](#) vorzuschreiben, wobei als Grundlage für die Vorschreibung die Daten der Lohnzettel heranzuziehen waren, die – nach Überprüfung durch die Berufungswerberin – unstrittig die im jeweiligen Kalenderjahr ausbezahlten Arbeitslöhne und die davon einbehaltene Lohnsteuer ausweisen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. März 2012