



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 10

GZ. RV/0367-G/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 9. April 2008, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31. März 2008, betreffend die Rückzahlung von Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2007, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber stellte mit Schreiben vom 10. Dezember 2007 einen Antrag und führte darin auszugsweise aus:

„Ich habe in den Jahren 1986 bis inkl. 1999 Beiträge in der SV der Angestellten für eine freiwillige Höherversicherung geleistet. Außerdem wurden mir für 1992 bis 1994 SV-Beiträge aus einem zweiten Dienstverhältnis infolge Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage als Beiträge zur Höherversicherung angerechnet.

Dementsprechend sind mir beginnend mit September 2002 (...) Pensionsbezüge aus dieser freiwilligen Höherversicherung zugeflossen.“

Im Wesentlichen mit der Ansicht der Verfassungswidrigkeit des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 und insbesondere der Z 34 und der Z 36 des § 124b EStG 1988, alle in der Fassung BGBl. I Nr. 28/1999, begehrte er, bestimmte, näher bezeichnete Teile des als steuerpflichtig behandelten Einkommens aus der Einkommensbesteuerung auszuscheiden und die in den

Jahren 2002 bis 2007 von der Pensionsversicherungsanstalt insoweit zu viel einbehaltene Lohnsteuer zurückzuzahlen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 31. März 2008 hat das Finanzamt diesen Antrag abgewiesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung widerspricht der Berufungswerber der im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsansicht des Finanzamtes.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2008 hat der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber unter Hinweis auf § 240 Abs. 3 BAO gebeten, zu dem Umstand Stellung zu nehmen, dass die begehrte Korrektur der Besteuerung der zugeflossenen Pensionen im Wege der durchgeföhrten Einkommensteuerveranlagung erfolgen hätte können, und daher eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO unzulässig wäre.

Dazu hat der Berufungswerber im Schriftsatz vom 25. Oktober 2008 ausgeführt:

„Gem. dem von Ihnen zitierten Abs. 3 des § 240 BAO ist diese Vorschrift u. a. dann anzuwenden, wenn die Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Beträge nicht durch einen Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist oder nicht ein Ausgleich auf diesem Wege zu erfolgen hat. Es ist daher unter Beachtung der Auslegungsregel, dass Gesetze primär nach ihrem Wortlaut zu interpretieren sind, von diesem Wortlaut auszugehen. Dabei zeigt sich, dass „ein Ausgleich im Wege der Veranlagung“ bei dem zugrunde liegenden Sachverhalt nicht nur nicht erfolgt, sondern denkunmöglich ist. Für die infrage stehenden Jahre sind jeweils Einkommensteuerveranlagungen erfolgt und liegen Einkommensteuerbescheide vor, die aber an der lohnsteuerlichen Behandlung der fraglichen Höherversicherungspensionsteile nichts zu ändern vermochten. (Die EinkSt.-Veranlagungen waren deshalb vorzunehmen, da mir neben den Pensionsbezügen noch geringfügige selbständige Einkünfte zugeflossen sind).“

Da die PVA beim Lohnsteuerabzug zwar von einer im Sinne des Antragsbegehrens verfassungswidrigen Norm ausgeht, diese Norm aber noch nicht aufgehoben wurde, hatte sie bei der Berechnung der Lohnsteuer zunächst von dieser in Geltung stehenden Norm auszugehen. Auch wenn die Feststellungen des Lohnsteuerverfahrens für die Finanzbehörde nicht bindend sind, kann diese die Ergebnisse des LoSt-Verfahrens in diesem Punkte nicht aufheben, da sie der (zwar begründet angefochtenen, aber bis heute in Geltung stehenden) Rechtslage entsprechen.“

Weder ist daher durch die Erstveranlagung ein solcher Ausgleich erfolgt, noch hätte ein solcher durch ein mehrinstanzliches Berufungsverfahren (das im übrigen durch § 240 BAO nicht zwingend geboten ist) erreicht werden können. Die Auffassung des do. Senates, dass

die "begehrte Korrektur der Besteuerung im Wege der Veranlagung erfolgen hätte können" trifft daher nicht zu. Die Veranlagung ist in diesem Falle nicht imstande, Fehler bei der Berechnung der Lohnsteuer zu korrigieren, die auf der eventuellen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen beruhen. Gerade aber für solche durch die Veranlagung nicht korrigierbare Sachverhalte hat der Gesetzgeber eben das Verfahren gem. § 240 BAO vorgesehen, wie aus dem Gesetz eindeutig hervorgeht. Der § 240 BAO ist daher im gegenständlichen Fall alternativ anzuwenden, da eben ein "Ausgleich im Wege der Veranlagung" im gegenständlichen Fall nicht erfolgt ist bzw. überhaupt nicht denkmöglich ist.

Die Höhe der einbehaltenen Lohnsteuer entsprach zwar der einfachgesetzlichen Rechtslage, die aber im Rückzahlungsverfahren mit ausführlicher verfassungsrechtlicher Begründung bestritten wird, sodass es sich um ein Begehren auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer im Sinne von § 240 BAO handelt. Es ist eine allenfalls durch den VGH oder eine Gesetzesprüfung zu entscheidende Vorfrage, ob die Lohnsteuer auch im "objektiven Sinn" zu Unrecht einbehalten worden ist. An der Zulässigkeit des Antrages gem. § 240 BAO vermag dies nichts zu ändern, da nicht zu unterscheiden ist, ob die Abgabe aus rechtlichen oder aus tatsächlichen Gründen zu Unrecht einbehaltet wurde (Ritz, BAO, 3. Aufl., S. 728/729). Nach Stoll, BAO, S. 2488 sind zu Unrecht einbehaltene Beträge u. a. "solche, die unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen" einbehalten worden sind. Es ist nicht erforderlich, dass diese Verkennung durch den Einbehaltungspflichtigen bewusst oder gar schuldhaft erfolgt ist. (Stoll, BAO, S. 2489).

Gerade diese genannte Vorfrage soll ja im gegenständlichen Verfahren gem. § 240 BAO geklärt bzw. an das Höchstgericht verwiesen werden.

Es kann daher der Auffassung des Senates nicht beigeplichtet werden, dass der Antrag auf Rückzahlung gem. § 240 BAO "unzulässig zu sein scheint".

Die als alternativ genannte "Korrektur der Besteuerung im Wege der Veranlagung" ist in den erstinstanzlichen Veranlagungen nicht erfolgt und wäre auch bei Fortsetzung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens nicht denkmöglich gewesen. Der § 240 BAO verlangt überdies nicht, dass der Instanzenzug im Veranlagungsverfahren auszuschöpfen sei. Es genügt, dass eben "ein Ausgleich Im Wege der Veranlagung" nicht erfolgt ist. Hier handelt es sich um eine Tatfrage; ein solcher Ausgleich ist bei keiner der vorangegangenen Einkommensteuerveranlagungen 2002 bis 2007 erfolgt. Demnach ist das Verfahren zwingend ("die Rückzahlung...hat insoweit zu erfolgen, als nicht...") gem. § 240 BAO Abs. 3 zu führen.

Das ausführlich begründete und die Kernfrage des Rückzahlungsantrages darstellende Argument, die Übergangsbestimmungen des § 124b Z. 34 bzw. Z. 36 EStG enthielten

verfassungswidrige Elemente beweist, dass die Lohnsteuer vom Abfuhrpflichtigen in unrichtiger Höhe, d. h. zu Unrecht einbehalten wurde. Ob dieser Einbehalt auch im "objektiven Sinn" zu Unrecht erfolgte, ist eine Vorfrage die entweder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren oder aber höchstgerichtlich zu klären sein wird. Dass diese Vorfrage noch nicht eindeutig entschieden ist, ändert nichts an der Kompetenz des Verfahrens gem. § 240 BAO.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist der Abfuhrpflichtige bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahrs auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Nach dessen Abs. 3 hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht (VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung zur Einkommensteuer bereits erfolgt ist oder nicht (VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214).

Für die hier in Streit stehenden Kalenderjahre 2002 bis 2007 liegen (rechtskräftige) Einkommensteuerbescheide vor. Die vom Berufungswerber begehrte Verminderung der Bemessungsgrundlage hätte daher im Wege der Veranlagung erfolgen können und spätestens

in einer rechtzeitig gegen den jeweiligen Einkommensteuerbescheid eingebrochenen Berufung geltend gemacht werden können. Damit erweist sich aber der nunmehrige Antrag, die Korrektur der Besteuerungsgrundlage in einem Verfahren gemäß § 240 Abs. 3 BAO herbeizuführen, als unzulässig. Die zutreffende Ansicht des Berufungswerbers, eine Korrektur im Veranlagungsverfahren hätte deshalb nicht erfolgen können, da die Abgabenbehörden auch verfassungswidrige Normen zu vollziehen hätten, kann der Berufung schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da dieser Rechtsgrundsatz gleichermaßen auch für Verfahren gemäß § 240 Abs. 3 BAO gilt. Ein Streitverfahren, das nach der eindeutigen Rechtslage im Veranlagungsverfahren zu führen ist, kann nicht deshalb, weil die Verfassungswidrigkeit der angewendeten Norm(en) behauptet wird, auf ein anderes, grundsätzlich unzulässiges, Verfahren verlagert werden.

Es wäre am Berufungswerber gelegen, im Einkommensteuer – Veranlagungsverfahren die Korrektur der dortigen Bemessungsgrundlage geltend zu machen, und in einer gegen den im dortigen Verfahren sodann ergangenen letztinstanzlichen Bescheid an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde die Verfassungswidrigkeit der im Veranlagungsverfahren angewendeten Norm(en) geltend zu machen.

Das Unterbleiben dieser Verfahrensschritte kann nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats nicht in einem Verfahren gemäß § 240 BAO nachgeholt werden und liefe im Ergebnis auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide hinaus (VwGH 24.1.2007, 2006/13/0171).

Der angefochtene Bescheid des Finanzamtes entspricht daher im Ergebnis der bestehenden Rechtslage, weshalb die dagegen erhobene Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen war.

Graz, am 15. Jänner 2009