

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Anschr., vertreten durch die Stb-Gesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 06. Oktober 2010, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2003, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2003 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (Künstlervermittlung) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer des Vereins "X", Adresse.

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003, die erklärungsgemäß erfolgte, legte das Finanzamt Salzburg-Stadt als zuständiges Wohnsitzfinanzamt den vom Verein "X" übermittelten Lohnzettel zugrunde. Mit 11.10.2004 erließ die Behörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, der eine Gutschrift von 5.929,48 Euro ausweist.

In den Jahren 2008 bis 2010 (Prüfungsbeginn 10.11.2008, Prüfungsende 01.10.2010) fand beim Verein "Y" (der Verein "X" wurde im Jahr 2004 in "Y" umbenannt) eine GPLA-Prüfung (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben), betreffend den Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2008 statt, die von Prüforganen der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse durchgeführt wurde. Dabei waren die Prüforgane gemäß § 41a Abs. 4 ASVG bei

Durchführung der Lohnsteuerprüfung als Organe des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck tätig.

Im Rahmen der Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass in dem dem Finanzamt für das Jahr 2003 übermittelten Lohnzettel eine Abfertigung nicht erfasst und eine Urlaubersatzleistung nicht richtig eingetragen worden war. Im Hinblick auf diesen Umstand nahmen die Prüfer eine Berichtigung des Lohnzettels vor. Angesichts des berichtigten Lohnzettels verfügte das Finanzamt Salzburg-Stadt mit Bescheid vom 06.10.2010 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid (Verringerung der Einkommensteuergutschrift von 5.929,48 Euro auf 4.241,03 Euro).

Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 06.10.2010 brachte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 29.10.2010 Berufung ein.

In der Rechtsmittelschrift wendet er ein, der Neufestsetzung der Einkommensteuer stehe die Verjährung entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung seien nur solche Amtshandlungen geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde gesetzt worden seien. Handlungen, die von einer anderen Abgabenbehörde vorgenommen worden seien, könnten die Verjährung nicht unterbrechen.

Für die Erhebung der Einkommensteuer sei in seinem Fall das Finanzamt Salzburg-Stadt sachlich und örtlich zuständig. Da von diesem Finanzamt keine Unterbrechungshandlungen gesetzt worden seien, sei das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer verjährt. Die vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck durchgeführte Prüfung der Lohnabgaben beim Verein Y entfaltete keine Unterbrechungswirkung hinsichtlich der Einkommensteuer.

Der erlassene neue Sachbescheid sei auch mit Verfahrensmängeln behaftet.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei die Abgabenhörde bei der Veranlagung nicht an die Feststellungen im Lohnsteuerverfahren gebunden. Ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug könne im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden. Es liege somit im Ermessen der Abgabenbehörde, ob eine Korrektur vorgenommen werde. Ermessensentscheidungen seien von der Abgabenbehörde zu begründen. Der vorliegende Einkommensteuerbescheid enthalte keine Ermessensbegründung.

Es sei auch das Recht auf Parteiengehör verletzt worden. Ihm (dem Beschwerdeführer) sei keine Gelegenheit geboten worden, seine Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 03.02.2011 wies die Abgabenbehörde die Berufung als unbegründet ab.

Nach Darstellung des Sachverhaltes führt die Abgabenbehörde in der Begründung ihres Bescheides aus, gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 sei der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Bei der Lohnsteuer handle es sich um eine besondere

Erhebungsform der Einkommensteuer des Arbeitnehmers. Der Arbeitgeber hafte für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988). Verjährungsverlängerungshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO wirkten anspruchsbezogen (VwGH 09.11.2000, 2000/16/0336). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterbreche jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung, u. zw. auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet habe (VwGH 18.7.2002, 2002/16/0159). Die Prüfung beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers stelle eine Maßnahme zur Geltendmachung des den Beschwerdeführer als Steuerschuldner betreffenden Abgabeananspruches und damit eine Verlängerungshandlung nach § 209 Abs. 1 BAO dar.

Im Anschluss an diese Äußerungen erfolgen seitens der Abgabenbehörde Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens, im Zuge derer sie darlegt, dass die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt sei und das dabei der Behörde eingeräumte Ermessen gesetzeskonform ausgeübt worden sei.

Mit Schreiben vom 07.03.2011 beantragte der Beschwerdeführer seine Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

In diesem Schreiben bringt er vor, die Durchführung einer Prüfung der Lohnabgaben diene dem Zweck festzustellen, ob vom Dienstgeber die Lohnabgaben korrekt ermittelt und in der richtigen Höhe an die zuständigen Behörden abgeführt worden seien. Die Prüfung sei nicht darauf gerichtet den Abgabeananspruch des Finanzamtes hinsichtlich der Einkommensteuer eines Dienstnehmers des zu prüfenden Unternehmens festzustellen. Das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck sei sachlich nicht für die Erhebung seiner Einkommensteuer zuständig, sodass die von diesem Finanzamt durchgeführte Lohnsteuerprüfung die Verjährungsfrist nicht unterbrechen könne.

Mit Schreiben vom 09.09.2016 teilte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer den Sachverhalt, der vom Gericht als erwiesen angenommen wird, mit und legte die rechtlichen Konsequenzen, die sich unter Bedachtnahme auf die bestehende Rechtslage ergeben, dar. Mit diesem Schreiben übermittelte das Gericht dem Beschwerdeführer noch einmal die im Rahmen der Lohnsteuerprüfung erstellte ziffernmäßige Aufstellung, die ihm im Wege seines Rechtsvertreters bereits am 10.03.2011 zugeleitet worden war und räumte ihm die Möglichkeit ein, sich zu äußern (siehe dazu das betreffende Schreiben).

Am 22.09.2016 folgte eine Stellungnahme des Beschwerdeführers, in der er sein Vorbringen, das Recht auf Parteiengehör sei verletzt worden, wiederholt. In diesem Zusammenhang führt der Beschwerdeführer aus, es sei ihm vor dem am 01.10.2010 erfolgten Abschluss der GPLA-Prüfung beim Verein "X", keine Möglichkeit eingeräumt worden, sich zu den Feststellungen, die ihn betroffen hätten, zu äußern. Erst über Ersuchen seines steuerlichen Vertreters sei diesem am 10.03.2011 eine Aufstellung übermittelt worden. Es liege ein Verfahrensmangel vor, der auch durch das Finanzamt

Salzburg-Stadt nicht hätte saniert werden können, da bei der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 und Erlassung eines neuen Sachbescheides lediglich die Feststellungen einer anderen Abgabenbehörde zugrunde gelegt worden seien. Fraglich sei, ob eine Sanierung dieses Verfahrensmangels im Beschwerdeverfahren möglich sei. Ihm sei erstmalig mit Schreiben vom 09.09.2016 die Möglichkeit eingeräumt worden, zu einem Sachverhalt aus dem Jahr 2003 eine Stellungnahme abzugeben. Da von einem Dienstnehmer nicht verlangt werden könne, dass er sich im Jahre 2016 erinnere, ob eine Gehaltsabrechnung im Jahr 2003 fehlerhaft sei, sei die Verletzung des Grundsatzes des Parteienghört auch im Beschwerdeverfahren nicht zu sanieren.

Der Beschwerdeführer bringt in der Stellungnahme weiters vor, die Bestimmung des § 83 EStG 1988 sehe vor, dass Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorlägen, bei unrichtigem Lohnsteuerabzug von der Abgabenbehörde unmittelbar in Anspruch genommen werden würden. Dies führe zu einer erheblichen Schlechterstellung gegenüber Arbeitnehmern, bei denen diese Voraussetzungen nicht gegeben seien, da in diesen Fällen die Arbeitgeberhaftung schlagend werde. Da eine sachlich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern vorliege, werde gegen verfassungsrechtliche Bestimmungen verstoßen.

Mit Schreiben vom 05.10.2016 wies das Bundesfinanzgericht auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin, wonach die Verletzung des Grundsatzes des Parteienghört im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann und verwies hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30.09.1997, B2/96 (siehe dazu das betreffende Schreiben).

Am 31.10.2016 folgte eine weitere Stellungnahme des Beschwerdeführers, in der er neuerlich ausführt, die Verletzung des Grundsatzes des Parteienghört könne im Beschwerdeverfahren nicht saniert werden. Zwischen dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsfeststellungen und der erstmaligen Möglichkeit eine Stellungnahme abzugeben, liege ein großer Zeitraum. Auch wenn ihm seit März 2011 die Prüfungsfeststellungen bekannt seien, entspreche es nicht der Lebenserfahrung, dass sich Dienstnehmer im Jahr 2011 erinnerten, ob eine Gehaltsabrechnung im Jahr 2003 fehlerhaft sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabeananspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

(Anmerkung: Die Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen erfolgt in der jeweiligen für den Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung der BAO).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die im Zeitraum 10.11.2008 bis 01.10.2010 beim Dienstgeber des Beschwerdeführers (Verein "Y" vormals "X") durchgeführte Lohnsteuerprüfung eine Amtshandlung darstellt, die gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 verlängert hat.

Der Beschwerdeführer bekämpft den nach erfolgter Wiederaufnahme des Verfahrens neu erlassenen Sachbescheid mit der Begründung, eine Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 sei nicht mehr zulässig, da Verjährung eingetreten sei. Nach ständiger Rechtsprechung seien nur solche Amtshandlungen geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde gesetzt worden seien. Handlungen, die von einer anderen Abgabenbehörde vorgenommen worden seien, könnten die Verjährung nicht unterbrechen.

Für die Erhebung der Einkommensteuer sei in seinem Fall das Finanzamt Salzburg-Stadt sachlich und örtlich zuständig. Da von diesem Finanzamt keine Unterbrechungshandlungen gesetzt worden seien, sei das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer verjährt. Die vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck durchgeführte Prüfung der Lohnabgaben beim Verein Y entfaltete keine Unterbrechungswirkung hinsichtlich der Einkommensteuer. Die Durchführung einer Prüfung der Lohnabgaben diene dem Zweck festzustellen, ob vom Dienstgeber die Lohnabgaben korrekt ermittelt und in der richtigen Höhe an die zuständigen Behörden abgeführt worden seien. Die Prüfung sei nicht darauf gerichtet den "Abgabeananspruch des Finanzamtes"

hinsichtlich der Einkommensteuer eines Dienstnehmers des zu prüfenden Unternehmens festzustellen.

Dieser Auffassung vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Dies aus nachstehenden Gründen:

Wenn der Beschwerdeführer ins Treffen führt, nach der Rechtsprechung seien nur solche Amtshandlungen geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, die von der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde gesetzt worden seien, so hat er ganz offenkundig das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.11.1993, 92/16/0198, im Auge. Dieses Erkenntnis ist jedoch auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. In dem Erkenntnis hatte der VwGH zu beurteilen, ob hinsichtlich der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung von Schenkungssteuer aus der Übertragung von GmbH-Anteilen die vom Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis (bzw. mit erweitertem Aufgabenkreis iSd § 8 AVOG) vorgenommene Feststellung des gemeinen Wertes der Anteile eine Unterbrechungshandlung darstellt. Das genannte Erkenntnis enthält zwar die Aussage, Unterbrechungshandlungen müssten von der konkret zur Erhebung der Abgabe (sachlich und örtlich) zuständigen Abgabenbehörde gesetzt werden. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.02.1995, 95/14/0021, jedoch klargestellt hat, darf diese Aussage aber **n u r** im Zusammenhang mit der im unmittelbar vorangehenden Absatz jenes Erkenntnisses getroffenen Darlegung gesehen werden, wonach nur Amtshandlungen der sachlich zuständigen Abgabenbehörde **ZUR GELTENDMACHUNG EINES BESTIMMTEN ABGABENANSPRUCHES** die Verjährung unterbrechen. Daraus ergebe sich nämlich – so das Höchstgericht – dass die Aussage im Erkenntnis 92/16/0198 betreffend die konkret zuständige Abgabenbehörde speziell auf das Verhältnis der Feststellung des gemeinen Wertes eines Anteiles zum Anspruch auf Schenkungssteuer aus der Übertragung dieses Anteiles gemünzt sei: Durch die Feststellung des gemeinen Wertes für Anteile komme in keiner Weise zum Ausdruck, dass der Anspruch auf Schenkungssteuer allgemein oder gar für eine bestimmte (künftige) Schenkung geltend gemacht werde. Eine solche nicht in Nahebeziehung zu einem Steueranspruch auf Schenkungssteuer stehende Amtshandlung (Feststellung des gemeinen Wertes, welcher in Anbetracht des § 1 Abs. 2 BewG idF vor BGBl. 327/1986 für die Bewertung hinsichtlich der Schenkungssteuer bindend gewesen sei) hätte dann eine Unterbrechungshandlung darstellen können, wenn sie - die Zulässigkeit einer derartigen Maßnahme sei hier nicht zu beurteilen - vom für die Erhebung der Schenkungssteuer aus einem bestimmten schenkungssteuerpflichtigen Vorgang konkret zuständigen Finanzamt gesetzt worden wäre, weil nur dann der Amtshandlung (Feststellung des gemeinen Wertes) die Bedeutung beigelegt werden hätte können, zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches vorgenommen worden zu sein (siehe dazu das genannte Erkenntnis sowie die nachfolgenden Erkenntnisse VwGH 20.06.1995, 95/13/0088, VwGH 04.07.1995, 95/14/0036).

Entscheidend für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung nach der Rechtsprechung des VwGH ist, dass es sich um die Amtshandlung einer **sachlich zuständigen Abgabenbehörde** handelt und diese Amtshandlung zur **Geltendmachung**

eines bestimmten Abgabenanspruches vorgenommen worden ist (siehe dazu die umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes z.B. VwGH 18.11.1993, 92/16/0198, VwGH 28.02.1995, 95/14/0021, VwGH 17.04.2008, 2006/15/0077 mit Hinweis auf die Vorjudikatur).

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass von der sachlichen Zuständigkeit die örtliche Zuständigkeit zu unterscheiden ist. Während die sachliche Zuständigkeit den nach der Art der Abgabe- und Verwaltungsangelegenheit umschriebenen Aufgabenbereich der Abgabenbehörde regelt (vgl. § 1 Abs. 1 AVOG 2010), regelt die örtliche Zuständigkeit nach territorialen Gesichtspunkten, welcher Abgabenbehörde im Falle des Vorliegens von mehreren sachlich zuständigen Abgabenbehörden die Amtshandlung obliegt (vgl. § 1 Abs. 2 AVOG 2010). Im genannten Gesetz werden im 2. Hauptstück 1. Abschnitt, der die sachliche Zuständigkeit zum Gegenstand hat, die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis, Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis und das Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis angeführt. Im 2. Abschnitt, der sich mit der örtlichen Zuständigkeit befasst, werden das Wohnsitzfinanzamt, Betriebsfinanzamt und Lagefinanzamt genannt.

Bei der in Rede stehenden Lohnsteuerprüfung handelt es sich um eine Amtshandlung einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde, die der Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches diene.

Das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck ist ein Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis, das zur Erhebung der Einkommensteuer sachlich zuständig ist.

Die beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers (Verein "Y") durchgeführte Lohnsteuerprüfung stellt eine Maßnahme zur Geltendmachung des den Beschwerdeführer als Steuerschuldner betreffenden Abgabenanspruches dar. Bei der Lohnsteuer handelt es sich nicht – wie der Beschwerdeführer in seinen Ausführungen aufzuzeigen versucht – um eine von der Einkommensteuer verschiedene Steuer, sondern lediglich um eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Die Erhebung der Einkommensteuer erfolgt im Abzugswege. Beim Lohnsteuerabzug ist der Arbeitnehmer Steuerschuldner (§ 83 Abs. 1 EStG 1988). Der Arbeitgeber haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung unterbrochen u.zw. auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat (vgl. VwGH 18.07.2002, 2002/16/0159). Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, hat sich das Höchstgericht von der bis dahin vertretenen Ansicht der personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen abgewendet und sich zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen bekannt (vgl. VwGH 09.11.2000, 2000/16/0336).

Auf den Umstand, dass die Lohnsteuer keine eigene Steuerart, sondern nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer ist, hat der VfGH im Übrigen bereits im Erkenntnis vom 19.12.1962, 1756/60, ausdrücklich hingewiesen. In dem genannten Erkenntnis hat der VfGH ausgesprochen, dass Handlungen der Behörde zur Feststellung des Steueranspruches oder des Verpflichteten in einem Einkommensteuerverfahren (dieses wurde in dem zugrundeliegenden Fall rechtswidrig durchgeführt) auch eine Unterbrechung der Verjährung des Lohnsteueranspruches bewirken. Nichts anderes gilt aber für den umgekehrten Fall, nämlich dass Maßnahmen zur Feststellung des Steueranspruches in einem Lohnsteuerverfahren eine Unterbrechung der Verjährung im Einkommensteuerverfahren bewirken.

Soweit der Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 22.09.2016 verfassungsrechtliche Bedenken äußert, vermag das Gericht diese Bedenken nicht zu teilen. In diesem Zusammenhang bringt der Beschwerdeführer vor, die Bestimmung des § 83 EStG 1988 sehe vor, dass Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorlägen, bei unrichtigem Lohnsteuerabzug von der Abgabenbehörde unmittelbar in Anspruch genommen werden würden. Dies führe zu einer erheblichen Schlechterstellung gegenüber Arbeitnehmern, bei denen diese Voraussetzungen nicht gegeben seien, da in diesen Fällen die Arbeitgeberhaftung schlagend werde. Da eine sachlich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern vorliege, werde gegen verfassungsrechtliche Bestimmungen verstoßen.

Dazu gilt es Folgendes anzumerken:

Der Verfassungsgerichtshof war mit der vom Beschwerdeführer angesprochenen Thematik bereits befasst. Im Erkenntnis vom 30.09.1997, B2/96, hat das Höchstgericht ausgesprochen, dass keine Verletzung im Gleichheitsrecht durch Nichtanwendung der Bestimmung des EStG über die Haftung des Arbeitsgebers für Abfuhr und Einbehaltung der Lohnsteuer auf den auch zur Einkommensteuer veranlagten Steuerpflichtigen vorliegt. In dem genannten Erkenntnis hat der Gerichtshof dargetan, dass in Fällen, in denen der Arbeitgeber nicht zur Haftung herangezogen wird, weil der Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt wird, der Steuerpflichtige dadurch gegenüber Arbeitnehmern, die ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, nicht in einer den Gleichheitssatz verletzenden Weise benachteiligt werden würden, bleibe doch nach den Bestimmungen des EStG 1972 trotz der im § 82 EStG 1972 geschaffenen Möglichkeit, den Arbeitgeber zur Haftung der Lohnsteuer heranzuziehen, der Arbeitnehmer Steuerpflichtiger, Steuerschuldner und Träger der Steuer (hinsichtlich der näheren seitens des VfGH erfolgten Ausführungen siehe das genannte Erkenntnis).

Im vorliegenden Fall begann die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 mit Ablauf des Jahres 2003 zu laufen und hätte ohne Verlängerungshandlungen mit Ablauf des 31.12.2008 geendet. Die Erlassung des Einkommensteuerveranlagungsbescheides 2003 im Jahre 2004 (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 11.10.2004) sowie die im Jahre 2008 begonnene Lohnsteuerprüfung beim Verein "Y" (Beginn mit 10.11.2008) haben die Verjährungsfrist bis

31.12.2009 verlängert. Die innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist vorgenommenen Prüfungshandlungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung beim genannten Verein haben eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bewirkt, also bis 31.12.2010. Im Jahre 2010 wurde der angefochtene Bescheid (vgl. Einkommensteuerbescheid vom 06.10.2010) erlassen, sodass dies noch innerhalb der Verjährungsfrist erfolgte.

Das Bundesfinanzgericht vermag auch der Ansicht des Beschwerdeführers, wonach der angefochtene Bescheid insofern mangelhaft sei, als er keine Ermessensbegründung enthalte, nicht zu folgen.

Mit dem bekämpften Bescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2003 neu festgesetzt. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer handelt es sich aber um keine Entscheidung, die in das Ermessen der Behörde gestellt ist. Im vorliegenden Fall stellt die Ermessensentscheidung die dem angefochtenen Bescheid vorgelagerte Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 dar. Dieser Bescheid wurde aber nicht angefochten, sodass sich Ausführungen zur Ermessensübung erübrigen.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, nach der Judikatur des VwGH bestehe bei der Veranlagung für die Abgabenbehörde keine Bindung an die Feststellungen im Lohnsteuerverfahren, ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug könne im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden, so gibt er die in diesem Zusammenhang ergangene Judikatur des VwGH nicht richtig wieder. Der VwGH hat vielmehr Folgendes ausgesprochen: *“Sind die Voraussetzungen für eine Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften nach den Bestimmungen des § 41 EStG 1972 gegeben, so sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der tatsächlich festgestellten Höhe anzusetzen. Es besteht hiebei keine Bindung an eine - unrichtige - Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Unmaßgeblich ist auch, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden ist. Ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug kann daher im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden“* (vgl. VwGH 20.02.1992, 90/13/0154, VwGH 12.08.1994, 90/14/0150, siehe dazu auch VwGH 22.09.2000, 98/15/0014).

Schließlich ist der Beschwerdeführer auch mit seinem Vorbringen, wonach das Parteiengehör verletzt worden sei, wobei es dabei um einen nicht sanierbaren Verfahrensmangel handle, nicht erfolgreich.

Es ist richtig, dass dem Beschwerdeführer vor Erlassung des angefochtenen Bescheides die im Zuge der GPLA-Prüfung getroffenen, ihn tangierenden Prüfungsfeststellungen nicht zur Kenntnis gebracht wurden und ihm nicht die Möglichkeit eingeräumt wurde, sich dazu zu äußern. Mit Berufungsvorentscheidung vom 03.02.2011 (dieser kommt Vorhaltecharakter zu) wurde der Beschwerdeführer jedoch davon in Kenntnis gesetzt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 verbunden mit der Erlassung eines neuen Sachbescheides aufgrund eines geänderten Lohnzettels erfolgt. Im ursprünglichen Lohnzettel sei – so die Abgabenbehörde – eine Abfertigung

nicht erfasst bzw. eine Urlaubersatzleistung falsch eingetragen worden. Die Änderungen seien nach einer GPLA-Prüfung beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers, dem Verein Y erfolgt. Über Ersuchen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers übermittelte das Prüforgang diesem am 10.03.2011 eine Aufstellung mit einer konkreten ziffernmäßigen Darstellung. Diese Aufstellung wurde dem Beschwerdeführer noch einmal förmlich mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 09.09.2016 übermittelt mit dem Bemerkung, dass ihm die Möglichkeit eingeräumt wird, dazu Stellung zu nehmen. Dem Grundsatz des Parteiengehör wurde demnach ausreichend nachgekommen.

Wird der Verpflichtung, der Partei Gehör zu gewähren, von der Abgabenbehörde vor Erlassung des Bescheides nicht entsprochen, so liegt ein Verfahrensmangel vor. Dieser kann jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rechtsmittelverfahren saniert werden (siehe dazu z.B. VwGH 27.01.1999, 98/16/0411, VwGH 30.01.2001, 95/14/0043, VwGH 15.03.2001, 98/16/0205). Dies gilt auch für den vorliegenden Fall. In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf das angeführte Erkenntnis vom 30.01.2001, 95/14/0043, verwiesen. In diesem Verfahren hatte der seinerzeitige Beschwerdeführer, Obmann eines Unterstützungsvereines, als Verletzung von Verfahrensvorschriften ins Treffen geführt, er sei der abgabenbehördlichen Prüfung des Unterstützungsvereines weder beigezogen noch in einem angemessenen Zeitraum zur Besprechung aufgefordert worden. Ihm sei keinerlei Gelegenheit geboten worden, zu den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung Stellung zu nehmen und Aufklärung zu geben. Acht Jahre nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung sei es für ihn unmöglich gewesen, detaillierte Erklärungen abzugeben.

Dieses Vorbringen erachtete der VwGH nicht als tauglich, um eine Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen. Das Höchstgericht wies darauf hin, im Gegensatz zum Finanzamt habe die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die maßgebenden Teile des Prüfungsberichtes des Unterstützungsvereines vorgehalten. Damit habe die belangte Behörde dem Beschwerdeführer ausreichend Parteiengehör gewährt. Insoweit sei es auch nicht erheblich, dass der Prüfungs- bzw. Streitzeitraum bereits geraume Zeit zurückliege.

Im vorliegenden Fall wurden dem Beschwerdeführer die Prüfungsfeststellungen nicht erst – wie in der vorstehend angeführten Rechtssache – etliche Jahre nach Abschluss der Prüfung zur Kenntnis gebracht, sondern 4 bzw. 5 Monate danach (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 03.02.2011, Übermittlung einer konkreten ziffernmäßigen Aufstellung am 10.03.2011). Dem Beschwerdeführer waren demnach die Prüfungsfeststellungen bereits seit März 2011 im Detail bekannt und bestand für ihn auch seit diesem Zeitpunkt die Gelegenheit, sich dazu zu äußern. Mit dem Vorbringen, es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass sich Dienstnehmer im Jahr 2011 erinnerten (über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes im Schreiben vom 05.10.2016 änderte der Beschwerdeführer das ursprünglich angeführte Jahr 2016 auf das Jahr 2011 ab), ob eine Gehaltsabrechnung im Jahr 2003 fehlerhaft sei, vermag der Beschwerdeführer weder die getroffenen Prüfungsfeststellungen zu entkräften, noch – wie er versucht - erfolgreich eine

Verletzung des Parteiengehörs geltend zu machen. Dem seit dem Streitjahr verstrichenen Zeitraum kommt keine Bedeutung zu.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Verwaltungsgericht folgt bei den zu beurteilenden Rechtsfragen einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 29. November 2016