

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 07.01.2013 betreffend
1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2009 sowie
2) Einkommensteuer 2004 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Berufung (nunmehr: Beschwerde) wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Arzt, erzielte in den Streitjahren (ua.) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (bezugsauszahlende Stelle: Amt der Stmk. Landesregierung). Er stellte für die Jahre 2004 bis 2008 jeweils einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung. In den zunächst ergangenen Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagungen) waren als Einkünfte ausschließlich die oa. vom Amt der Stmk. Landesregierung via Lohnzettel mitgeteilten nichtselbständigen Einkünfte erfasst. Für das Jahr 2009 brachte der Bf. eine Einkommensteuererkärung ein. Im bezüglichen Einkommensteuerbescheid waren neben den genannten nichtselbständigen Einkünften (ausgezahlt von der Landesbuchhaltung) auch solche aus Vermietung und Verpachtung iHv. € 4.607,08 erfasst.

Im Jahr 2012 fand beim Bf. eine ua. die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt.

In ihrem Bericht vom 11.12.2012 traf die Prüferin folgende Feststellungen:

„*Tz 1 – Einkünfte X-Sanatorium*

Hinzurechnung Einnahmen X:

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung beim X-Sanatorium für den Zeitraum 2004 – 2008 wurde festgestellt, dass es sich bei den „freien Dienstnehmern“ um Dienstnehmer gemäß

§ 4 Abs. 2 ASVG handelt. Bisher wurden diese Einnahmen nicht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt. Die beitragspflichtigen Entgelte des X-Sanatoriums wurden anhand des Versicherungsdatenauszuges wie folgt ermittelt. Für diese Zeiträume werden vom ho. Finanzamt Lohnzettel ausgestellt:

2004: € 9.388,--
2005: € 16.919,--
2006: € 14.347,--
2007: € 16.169,--
2008: € 19.778,60
2009: € 11.383,50

(...)

Tz 2 - Vermietung und Verpachtung:

Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Vermietung der Wohnung R-Straße 173 wurde zur Gänze von Gattin-Bf. erklärt. Alleiniger Eigentümer dieser Liegenschaft ist [der Bf.].

[Der Bf.] hat das Fruchtgenussrecht an seine Frau übertragen, damit diese nicht sofort nach den Geburten in den Beruf zurückkehrt und die Betreuung der gemeinsamen Kinder übernimmt. Es liegt jedoch kein schriftlicher Vertrag vor.

Aus diesem Grund sind im Zuge der Betriebsprüfung die Vermietungseinkünfte aus der Wohnung R-Straße 173 bei der Abgabepflichtigen (gemeint: der Gattin des Bf.) zu kürzen und dem Ehegatten hinzuzurechnen...“

Hinsichtlich der Streitjahre nahm das Finanzamt beim Bf. folgende Hinzurechnungen der Mieteinkünfte vor:

	2005	2006	2007	2008	2009
Hinzu. Mieteink.	3.676,50	4.930,12	4.765,50	3.208,50	0,00

Auf Grund dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt am 7.1.2013 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2009 und erließ neue Sachbescheide. In diesen wurden einerseits die Vermietungseinkünfte (in den Jahren 2005 bis 2008 erstmals) – wie oben dargestellt - erfasst und andererseits die vom X-Sanatorium geleisteten Zahlungen in den Jahren 2004 bis 2009 erstmalig angesetzt.

Dagegen berief der Bf. – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt:

„Betrifft: Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 7.1.2013 betreffend die Einkommensbescheide von 2004 – 2009

(...) Ich erhebe gegen die Einkommensbescheide von 2004 – 2009 das Rechtsmittel der Berufung.

Gewünschte Änderungen: Einforderung der Lohnsteuer von 2004 – 2009 vom damaligen Arbeitgeber (Sanatorium X).

Begründung: Trotz Feststellung des Vorliegens eines ordentlichen Dienstverhältnisses durch die Stmk. GKK wurde das Dienstverhältnis von der Finanzbehörde wie ein freier Dienstvertrag bewertet und mir die volle Steuerpflicht auferlegt.

1.) Im Jahr 2009 wurde im Rahmen einer Prüfung der Stmk. GKK festgestellt, dass meine Tätigkeit im Sanatorium X ein ordentliches Dienstverhältnis darstellt. (...) Das ordentliche Dienstverhältnis ist 2010 letztlich auch vom Sanatorium X durch Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge anerkannt worden. Meinerseits wurde das Sanatorium X unvorzüglich durch die Anwaltskanzlei Dr. T aufgefordert, die entsprechende Lohnsteuer für die Jahre 2004 – 2009 abzuführen. (...)

2.) (...)

3.) Lt. Stmk. Arbeiterkammer muss grundsätzlich der Arbeitgeber die Lohnsteuer abführen, nur für den Fall, dass von diesem nichts zu holen ist, kann der Arbeitnehmer – er ist ja letztlich der Steuerpflichtige – herangezogen werden. Dies ist jedoch beim Sanatorium X nicht der Fall, die Zahlungsfähigkeit ist auf alle Fälle gegeben, sie hat sich lediglich nur konsequent geweigert, die Lohnsteuer abzuführen.

Es kann nicht sein, dass das Sanatorium X durch konsequentes Ignorieren der Zahlungsverpflichtung unbeschadet davonkommt, und ich als Arbeitnehmer nun den Schaden zur Gänze zu tragen habe. (...)"

Das Bundesfinanzgericht hat wie folgt erwogen:

1. Zur Verfügung der Wiederaufnahme:

Das Rechtsmittel richtet sich nicht nur gegen die neuen Sachbescheide, sondern explizit auch gegen die Wiederaufnahmebescheide (s. Betreff der Eingabe vom 1.2.2013).

In der Begründung beschränkt sich der Bf. allerdings auf materiell-rechtliche Ausführungen: Er beantragt, hinsichtlich der von ihm geschuldeten Lohnsteuer seinen damaligen Arbeitgeber (das X-Sanatorium) in Anspruch zu nehmen.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem Berufungsvorbringen, die Lohnsteuer sei vom früheren Dienstgeber abzuführen gewesen und daher bei diesem einzufordern, macht der Bf. im Ergebnis bezüglich der Wiederaufnahme lediglich geltend, dass die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen nicht geeignet seien, im Vergleich zu den ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheiden im Spruch anders lautende Bescheide herbei zu führen (weil eben die Lohnsteuer nicht von ihm, sondern vom Dienstgeber zu entrichten sei). Das Vorliegen bzw. Hervorkommen der vom Finanzamt herangezogenen neuen Tatsachen (die im Prüfungsbericht ersichtlichen Feststellungen sowie die Übermittlung neuer Lohnzettel), auf die in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide explizit verwiesen wird, stellt der Bf. nicht in Abrede.

Wie in der Folge unter nachfolgendem Punkt 2. noch näher erläutert wird, hat das Finanzamt die Einkünfte des Bf. aus seiner Tätigkeit für das X-Sanatorium (welche bislang in den Streitjahren zur Gänze außer Ansatz gelassen wurden!) im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung erfasst und die darauf entfallende anteilige Steuer völlig zu Recht dem Bf. – und nicht etwa seinem früheren Dienstgeber – vorgeschrieben. Dass aber die erstmalige Erfassung bislang nicht deklarierter Einkünfte in der Höhe von rund € 9.388,-- bis € 19.780,-- im Ergebnis zu anders lautenden Bescheiden führt, steht wohl außer Zweifel.

Der Bf. übersieht überdies, dass er den Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes zufolge ab 2005 neben den Einkünften aus der Tätigkeit für das X-Sanatorium ua. auch - dem Grunde und der Höhe nach unbestrittene - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. In den Jahren 2005 bis 2008 wurden diese Einkünfte nicht erklärt und folglich in den zunächst ergangenen (letztlich wieder aufgenommenen) Bescheiden auch nicht erfasst. Diese Feststellungen wurden vom Bf. nicht bekämpft. Auch diese Feststellungen führten jedoch dazu, dass die ursprünglichen Bescheide der Jahre 2005 bis 2008 jedenfalls zu ändern waren.

Der Bf. zeigt sohin keine Gründe auf, aus denen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2009 nicht gerechtfertigt gewesen wäre, sodass das dagegen gerichtete Rechtsmittel abzuweisen war.

2. *Einkommensteuer:*

Der Bf. bringt im Wesentlichen vor, das Abführen der Lohnsteuer sei Pflicht des Arbeitgebers. Dessen ungeachtet habe das Finanzamt – trotz Feststellung des Vorliegens eines ordentlichen Dienstverhältnisses im Gefolge einer Prüfung durch die GKK – dem Bf. die volle Steuerpflicht auferlegt. Die Lohnsteuer möge beim früheren Arbeitgeber (dem X-Sanatorium) eingefordert werden.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner, jedoch haftet der Arbeitgeber dem Bund gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings in den im § 83 Abs. 2 EStG 1988 aufgezählten Fällen zulässig, somit ua. dann, wenn eine Veranlagung von amtswegen (Pflichtveranlagung, § 41 Abs. 1 EStG 1988) oder auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) durchgeführt wird. In diesen Fällen wird die Steuer unmittelbar dem Arbeitnehmer vorgeschrieben (s. zB Jakom/Lenneis EStG 2009, § 83 Rz 2).

Eine Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist ua. dann vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag € 730,-- übersteigt (Z 1) oder im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter (oder unterbliebener) Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, 50. Lieferung, § 83 Tz 6, unter Hinweis auf VwGH 20.2.1992, 90/13/0154 sowie VwGH 31.3.1992, 92/14/0040). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Der Bf. erzielte - den diesbezüglich unstrittigen Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes zufolge - in den Streitjahren (ab 2005) „andere Einkünfte“ (nämlich solche aus Vermietung und Verpachtung) und bezog zudem neben den "X-Einkünften" jeweils (weitere) nichtselbständige und damit lohnsteuerpflichtige Einkünfte (Amt der Stmk. Landesregierung). Auf Grund der oa. Bestimmung des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 hatte daher in den wieder aufgenommenen Verfahren jedenfalls zwingend eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfolgen, in deren Zuge ua. die bislang gänzlich unberücksichtigt gebliebenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit des Bf. im X-Sanatorium anzusetzen waren. Da sohin die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 EStG

1988 vorlagen, nahm das Finanzamt zu Recht den Bf. unmittelbar (auch) für die auf diese Einkünfte entfallende Steuer in Anspruch.

Der Bf. verweist in seiner Rechtsmitteleingabe auf „*ein Finanzverfahren beim UFS gegen das Sanatorium X wegen der nicht abgeführten Lohnsteuer*“ und ersucht, die bezügliche Entscheidung des UFS (nunmehr: Bundesfinanzgericht) abzuwarten, da es vom Ausgang dieses Verfahrens abhänge, wer als Steuerpflichtiger anzusehen sei. Ein Zuwarten auf den Ausgang dieses Verfahrens kann jedoch auf sich beruhen, da auf Grund der dargestellten Rechtslage (§ 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) jedenfalls der Bf. als Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch zu nehmen war.

Daran würden selbst etwaige zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber getroffene, davon abweichende zivilrechtliche Vereinbarungen (wie zB dass wirtschaftlich der Arbeitgeber die Lohnsteuer tragen soll) nichts ändern.

Darauf hingewiesen sei zudem, dass für den Arbeitgeber grundsätzlich sogar die Möglichkeit besteht, die nicht einbehaltene Lohnsteuer – sollte ihm diese vom Finanzamt nachträglich mit Haftungsbescheid vorgeschrieben werden - vom Arbeitnehmer zurückzufordern. Der Arbeitgeber bezahlt bei der Abfuhr der vom Arbeitnehmer einbehaltenen Lohnsteuer an den Bund eine fremde Schuld iSd. § 1358 ABGB, für die er persönlich haftet; wenn er daher wegen der zu wenig (oder gar nicht) bezahlten Lohnsteuer in Anspruch genommen werden sollte, so tritt er insoweit in die Rechte des Gläubigers ein und ist befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern (s. zB *Hofstätter/Reichel*, aaO, § 82 Tz 13 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da sich das BFG bei seiner Entscheidung auf den klaren Wortlaut der angeführten Gesetzesbestimmungen sowie auf die zitierte Judikatur stützen konnte, liegt im Beschwerdefall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, sodass die Unzulässigkeit der Revision an den Verwaltungsgerichtshof auszusprechen war.

Graz, am 29. Jänner 2016