



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dkfm. D J Geerkens WTHD GmbH, 1150 Wien, Witzelsbergergasse 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch RR ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Einkommensteuer 2009 (ANV) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut Berufungsvorbringen stehen die Anrechenbarkeit einer vom Bw als Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ersetzten Lohnsteuer gemäß § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, sowie die Höhe von Werbungskosten in Streit.

Zur Vorgeschichte wird auf die Berufungsentscheidung UFS 07.08.2013, RV/1030-W/13 ff, verwiesen. Wie dort festgehalten ist, wurde vereinbart, dass die Restschuld an Lohnsteuer 2009 aus dem durch die Verbuchung der Berufungsentscheidung entstehenden Abgabekonto ersetzt werden wird. Der Vertreter wurde ersucht, den UFS unverzüglich unter Vorlage des Zahlungsnachweises davon zu verständigen, sobald der Bw seine Schuld bei der Arbeitgeberin getilgt hätte.

Aufgrund des Abgaben- und Haftungsbescheides vom 21.07.2010 betreffend Lohnsteuer 2009 wurde von der Firma X als Arbeitgeberin für den Bw ein Betrag an Lohnsteuer 2009 von € 3.257,00 nachgefordert. Über den Zeitraum 2006 bis 2008 war zuvor ein gesonderter Bescheid ergangen. Insgesamt wurden für die geprüften Jahre 2006 bis 2009 an Lohnsteuer € 8.835,20 nachgefordert, wovon der Bw seiner Arbeitgeberin nachweislich bis zum (zweiten) Erörterungstermin am 17.07.2013 durch Einbehaltung vom Nettolohn sowie teilweiser Überrechnungen bis einschließlich Juni 2013 € 7.292,30 ersetzt hat. Seitens des Parteienvertreters wurde vorgebracht, dass auch bei der Lohnauszahlung Juli 2013 eine Einbehaltung vom Nettolohn iHv € 300,00 erfolgt sei.

Am 16.09.2013 entsteht durch Verbuchung der Berufungsentscheidung RV/1030-W/13 auf dem Abgabenkonto des Bw ein Abgabenguthaben iHv € 6.636,53. Mit E-Mail vom 17.09.2013 und vom 24.09.2013 teilt die steuerliche Vertretung, die auch Vertreterin der Arbeitgeberin ist, mit, dass das am 16.09.2013 auf dem Konto des Bw entstandene Abgabenguthaben am 17.09.2013 zum Zwecke der Begleichung der Lohnsteuer 2009 auf das Abgabenkonto der Arbeitgeberin überrechnet worden sei. Der darüberhinausgehende Betrag werde zur Abdeckung einer weiteren Schuld verwendet.

Bezüglich der Werbungskosten wurde anlässlich des Erörterungsgesprächs am 18. Juni 2013 niederschriftlich festgehalten, dass laut steuerlicher Vertretung – wie von der Amtsvertreterin dargelegt – der Betrag von € 3.442,28 nicht mehr als Werbungskosten zu erfassen ist und es sich bei dem Betrag von € 2.567,75 um Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung handelt. Die Parteienvertretung hat diese von der Amtspartei vertretene Rechtsansicht geteilt.

Der anlässlich der GPLA-Prüfung erstellte Lohnzettel 2009 enthält keine Sozialversicherungsbeiträge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 1358 ABGB](#) tritt, wer eine fremde Schuld bezahlt, für die er persönlich oder mit bestimmten Vermögensstücken haftet, in die Rechte des Gläubigers und ist befugt, von dem Schuldner den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern. [...].

Gemäß [§ 46 Z 1 und 2 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 84/2002, werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet. [...]

Gemäß § 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 84/2002, ist Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird gemäß [§ 46 Abs. 2 EStG 1988](#) der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß [§ 166 BAO](#) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

rechtliche Beurteilung:

Gegenständlicher Berufungsfall gleicht hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhalts und der zu beantworteten Rechtsfrage jenem, den der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung UFS 07.08.2013, RV/1030-W/13 ff, entschieden hat, weshalb zur Vermeidung von Wiederholungen auf die ausführliche Begründung jener Berufungsentscheidung verwiesen werden kann.

Nach den in der zitierten Entscheidung angeführten Rechtsgrundlagen und angestellten Überlegungen ist die Wortfolge des § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 „nur insoweit anzurechnen, als sie ... ersetzt wurde“ so auszulegen, dass als ersetzte Lohnsteuer nur eine solche zu verstehen ist, die in einem sämtliche Tatbestandselemente des § 1358 ABGB erfüllenden Vorgang ersetzt wird. Wesentliches Tatbestandselement des § 1358 ABGB ist aber, dass der Arbeitgeber vor Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Regressweg selbst die auf den Arbeitnehmer laut Bescheid entfallende Lohnsteuer im Haftungsweg ([§ 82 EStG 1988](#) iVm [§§ 7](#) und [224 BAO](#)) entrichtet hat (arg. Wortfolge des § 1358 ABGB „Wer eine fremde Schuld bezahlt“).

Bedeutsam ist das Erlöschen der Schuld des Primärschuldners durch eine Leistung des Ersatzverpflichteten, die schuldbefreiende Wirkung des Primärschuldners, abgabenrechtlich: Das Eintreten eines Tilgungstatbestandes infolge Entrichtung gemäß § 211 BAO.

Die Bezahlung der fremden Schuld erfolgte laut Sachverhalt seitens der Arbeitgeberin erst durch Überweisung am 17. Juni 2013 (Entrichtungstag 18. Juni 2013), nachdem der Bw bereits davor von der Arbeitgeberin in Anspruch genommen worden war, sodass ein rechtskonformer Regress erst rückwirkend durch Heilung entstanden ist. Die Frage, ob eine zu Unrecht regressierte Lohnsteuer rechtlich überhaupt denkbar und analog zur nach hL und

RSpr zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer anrechenbar sein könnte, musste in casu folglich nicht mehr gelöst werden.

Der im Regressweg erstattete Ersatz der seitens der Arbeitgeberin geleisteten Haftungslohnsteuer wurde laut Sachverhalt zur Gänze nachgewiesen, sodass der im Haftungsbescheid genannte Lohnsteuerbetrag 2009 von € 3.257,00 gem. § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld des Bw anrechenbar ist. Auch wenn die Lohnsteuerrestschuld 2009 von der steuerlichen Vertretung nicht betragsmäßig beziffert und damit bestimmt wurde, so findet die offene Lohnsteuerrestschuld 2009 jedenfalls Deckung im überrechneten Abgabenguthaben von € 6.636,53 und soll auch nach übereinstimmenden Parteiwillen zur Tilgung gedient haben.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die laufend vom Bw geleisteten Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind folglich gemäß leg. cit. als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen, weil die Bezug habenden Einnahmen von der Fa. X als Arbeitslohn gem. [§ 25](#) und [47 EStG 1988](#) unter diese Einkunftsart zu subsumieren sind. Diese Regelung entspricht dem Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts. Dass der Bw seine Beträge an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft entrichtet hat, ändert an dieser abgaberechtlichen Subsumtion nichts. Die anlässlich der GPLA-Prüfung erstellten Lohnzettel, in denen die Leistungen an die gesetzliche Sozialversicherung nicht enthalten sind, erweisen sich daher objektiv als unrichtig bzw. unvollständig, die Haftungslohnsteuer als insoweit überhöht.

Laut hL und RSpr vermögen Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd [§ 192 BAO](#) zukommt, keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem Einkommensteuerverfahren (bspw. VwGH 28.3.1979, [0635/77](#); VwGH 25.11.1986, [86/14/0065](#), und VwGH 26.6.1990, [89/14/0172](#), mwN; sowie UFS 18.10.2005, RV/1577-W/04; UFS 08.03.2013, RV/1985-W/10). Ein Lohnzettel ist daher ein der freien Beweiswürdigung gem. § 166 BAO unterliegender Beweis wie jedes andere Beweismittel auch. In concreto werden aus dem Haftungsbescheid der Bruttolohn und die anrechenbare Lohnsteuer als richtig erkannt.

Es ergeben sich daher in der Sache folgende Zahlen und Bemessungsgrundlage:

Jahresbruttolohn 2009	€ 21.060,83
-----------------------	-------------

abzgl. SV-Beiträge	- € 2.567,75
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	€ 18.493,08
anrechenbare Lohnsteuer lt. Haftungsbescheid	€ 3.257,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. Oktober 2013