



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Andrea Proidl, Ing. Helmut Jörg und Dr. Robert Zsifkovits im Beisein der Schriftführerin FI Edith Sajovic-Mantl über die Berufungen des Bw. vertreten durch Compendium Wirtschafts- und Steuerberatung GmbH, 2340 Mödling, Ferdinand Buchberger Gasse 30, vom 25. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Oberrat Dr. Walter Klang sowie ADir. Birgit Fesselmar, vom 22. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2000 und vom 30. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 8. August 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob vom (damaligen) Arbeitgeber des Bw. im Zuge des Ausgleichsverfahrens des Arbeitgebers für das Jahr 2000 gemeldete Lohnsteuer bei den Einkommensteuerbescheiden 2000 bzw. 2002 anzurechnen ist.

Laut Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 21.8.2000 hinsichtlich des Arbeitgebers des Bw. das Ausgleichsverfahren, anschließend im Jahr 2001 das Anschlusskonkursverfahren und schließlich das Zwangsausgleichsverfahren eröffnet.

Ad Einkommensteuerbescheid 2000:

Aufgrund der vom zuständigen Finanzamt (FA) durchgeführten Berichtigung des Lohnzettels

hinsichtlich T GmbH für den Bw. erließ das Finanzamt am 22.6.2005 im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO einen Einkommensteuerbescheid 2000, der gegenständlich berufungsanhängig ist. Dabei fand der korrigierter Jahreslohnzettel für das Jahr 2000 Berücksichtigung.

Hinsichtlich des korrigierten Jahreslohnzettels der T GmbH für den Bw. wurde laut Betriebsstättenfinanzamt der T GmbH als Basis das Lohnkonto 2000 der T GmbH genommen. Die ausgewiesenen Bezüge wurden bis incl. Mai 2000 von der Firma ausbezahlt. Für die Bezüge Juni und Juli erfolgte jeweils eine Nettoauszahlung von je ATS 50.000,00 (belegmäßig nachgewiesen).

Diese Zahlungen wurden von dritter Seite vorgestreckt und sind im Ausgleichsverfahren in den Lohnzettel des Dienstnehmers aufzunehmen (VwGH 22.4.1998, 97/13/0219).

Für die Monate Juni und Juli erfolgt eine Hochrechnung des Nettobetrages auf einen Bruttobetrag unter der Annahme, dass alle Bezugsteile mit dem gleichen Prozentsatz befriedigt wurden. Hochrechnung für Juni 2000: Bruttowert 93,3% der Bezüge.

Hochrechnung für Juli 2000: Bruttowert 50,3% der Bezüge.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die u.a. und dem Bw. vom UFS vorgehaltene detaillierte Berechnung der Lohnzettelkennzahlen hingewiesen.

Berichtigter Lohnzettel:

	ATS
KZ 210	720.774,37
KZ 220	24.888,44
insgesamt einbeh. SV	57.517,53
KZ 225	4.143,93
KZ 230	53.373,60
KZ 245	642.512,33
insgesamt einbeh. LSt	251.866,77
KZ 260	251.866,77
Stfr. Bezüge (§ 26 Z 4)	21.156,00

Diese Kennzahlen des berichtigten Lohnzettels wurden wie bereits erwähnt als Grundlage für den berichtigten und gegenständlich berufungsanhängigen Einkommensteuerbescheid genommen.

Der Bw. erhob gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 22.6.2005 das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese wie folgt:

Er beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer 2000 mit € -14.267,77

(ATS -196.327,77), und zwar aus folgendem Grund:

Nach Intervention bei dem für den früheren Dienstgeber des Bw. zuständigen Finanzamt sei nunmehr ein berichtigter Einkommensteuerbescheid ausgefertigt worden. Dies habe deshalb erfolgen müssen, weil der Bw. für die Monate Juni und Juli 2000 ein wesentlich geringeres und für August 2000 gar kein Gehalt ausbezahlt erhalten habe. Der frühere Dienstgeber habe jedoch die gesamte Lohnsteuer für den Zeitraum Juni bis August 2000 an das Finanzamt gemeldet und größtenteils auch bezahlt.

Dies bedeute, dass dem Bw. gegenüber den ausbezahlten Nettolöhnen ein zu hoher Betrag an Lohnsteuer abgezogen worden sei. Den steuerpflichtigen Bezügen von ATS 753.312,00 (€ 54.745,32) stehe lt. dem angefochtenen Bescheid ATS 259.135,64 (€ 18.832,12) an Einkommensteuer gegenüber, auf die lediglich ATS 291.206,76 (21.162,82) angerechnet worden seien.

Wie aus dem Lohnkonto des Bw. ersichtlich sei, seien im Gegensatz dazu jedoch ATS 455.464,41 (€ 33.099,89) an Lohnsteuer einbehalten und an das Finanzamt gemeldet worden.

§ 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 führe laut Bw. aus, dass „einbehaltene Beträge“ abzuziehen seien.

RZ 4 zu § 46 des Kommentars zum EStG 1988 von Dr. Werner Doralt in der 4. Auflage laute:

„Die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge seien bereits dann anzurechnen, wenn sie vom

Abzugspflichtigen (Arbeitgeber, Schulden des Kapitalertrages) einbehalten worden seien; es sei nicht erforderlich, dass der Abzugspflichtige diese Beträge an das Finanzamt auch tatsächlich abgeführt habe. Die einbehaltenen Beträge seien auch dann anzurechnen, wenn sie zu Unrecht oder zu hoch einbehalten worden seien".

Eine durch den Dienstgeber möglicherweise nicht korrekte Meldung von Abgaben könne dem Bw. also nicht vorgehalten werden. Da eine Anrechnung dieser Beträge bislang jedoch nicht stattgefunden habe, und diese Beträge jedenfalls schon gem. § 240 BAO anzurechnen seien, sei berufen worden.

Es ergebe sich folgende Übersicht:

	ATS	EUR
Steuerpflichtige Bezüge	753.312,00	54.745,32
Einkommensteuer lt. Bescheid	259.135,64	18.832,12
anrechenbare LSt lt. Bescheid	291.206,76	21.162,82
Gutschrift lt. Bescheid	-32.071,12	-2.330,70
anrechenbare LSt lt. Lohnkonto	455.464,41	33.099,89
beantragte Gutschrift	-196.328,77	-14.267,77

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, **dass der Bw. (vor der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und damit auch vor der Berufung gegen den diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid) am 15.10.2004 die Aufhebung des ursprünglichen (im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens richtiggestellten) Einkommensteuerbescheides 2000 beantragte** und dies wie folgt begründete:

Er beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer 2000 mit € -20.653,60.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2000 mit dem Einkommensteuerbescheid habe nicht berücksichtigt, dass für das Jahr 2000 seitens des seinerzeitigen Dienstgebers des Bw., der T GmbH, ein Betrag von ATS 254.931,72 (€ 18.526,61) einbehalten worden sei. Dies ergebe sich aus dem Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung, die das Betriebsfinanzamt der T GmbH im Zuge der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens über das Vermögen des Dienstgebers durchgeführt habe. Das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung sei mit Rückstandsausweis vom 3.11.2000 dem Abgabenkonto des damaligen Dienstgebers angelastet worden. Die dabei festgesetzte Lohnsteuer sei jedoch zu keinem Zeitpunkt zu Gunsten des Bw. dem Wohnsitzfinanzamt mitgeteilt worden. Das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung habe bei der Übermittlung der Lohndaten an das Finanzamt keine Berücksichtigung gefunden. Aus diesem Grund habe dem Bw. die abgezogene Lohnsteuer auch nicht im Wege der

Veranlagung wieder gutgeschrieben werden können.

Die Ermittlung der ausständigen Gutschrift könne wegen der heute nicht mehr vorhandenen detaillierten Unterlagen nicht mehr erfolgen. Nach Rücksprache mit dem Lohnsteuerprüfer des zuständigen FA hinsichtlich der T GmbH befänden sich keine Unterlagen mehr im Besitz der Finanzverwaltung. Auch die Steuerberatungskanzlei, die mit der Erstellung der Lohnverrechnung der T GmbH zu dem damaligen Zeitpunkt beauftragt gewesen sei, verfüge über keine Aufzeichnungen mehr. Die Übermittlung des berichtigten Lohnzettels für das Jahr 2000 durch die Steuerberatungskanzlei sei aufgrund eines Fehlers im ursprünglichen Lohnzettel veranlasst worden.

Problematisch sei die Zuordnung der festgesetzten Lohnsteuer für alle Dienstnehmer im richtigen Ausmaß. Daher sei vom Bw. eine Rechnung dahingehend angestellt worden, dass die gemeldeten Lohnsteuerbeträge der T GmbH im Zeitraum 3/2000 bis 6/2000 den Lohnsteuerabzügen des Bw. des selben Zeitraumes gegenübergestellt worden seien. Der Mittelwert des Anteils der Lohnsteuer, die den Bw. in den einzelnen Monaten betroffen habe, sei 19,77%. Dieser Prozentsatz werde mit der festgesetzten Lohnsteuer 8/2000 multipliziert. In diesem Ausmaß sei dem Bw. die Lohnsteuer wieder gutzuschreiben gewesen. So werde der höchstwahrscheinliche Betrag ermittelt, welcher dem Bw. als Lohnsteuer abgezogen worden sei.

Es wurde vom Bw. ebenfalls auf § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 mit Hinweis auf den Kommentar von Doralt (w. o. bereits ausgeführt) Bezug genommen.

Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass der Bw. am 15.3.2005 einen Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung folgender seiner Ansicht nach zu unrecht einbehaltener Beträge an Lohnsteuer

für den Monat Juni 2000	ATS 34.375,00	€	2,498,12
für den Monat Juli 2000	ATS 33.435,29	€	2.429,83
für den Monat August 2000	ATS 178.119,82	€	12.944,47

stellte.

Er begründete den Antrag damit, dass aus dem Lohnkonto 2000 des Bw. jene Beträge zu ersehen seien, welche der frühere Dienstgeber an das örtlich zuständige Finanzamt gemeldet und (insolvenzbedingt teilweise quotenmäßig, teilweise vollständig) bezahlt habe.

Da die Löhne und Gehälter des Dienstgebers jedoch nur bis einschließlich Mai 2000 tatsächlich an die Belegschaft ausbezahlt worden seien, und ab Juni 2000 keine Zahlungen mehr direkt an die Dienstnehmer erfolgt seien, seien dem Bw. zustehende Mittel an die Finanzverwaltung gemeldet und teilweise bezahlt worden. Da die Lohnsteuer als Teil des Bruttobezuges jedoch

ausschließlich dem Dienstnehmer, für den sie entrichtet wird, zustehe (er sei ja auch gem. § 83 EStG 1988 der Steuerschuldner), wäre laut Bw. der Antrag zu stellen gewesen.

Ad Einkommensteuerbescheid 2002:

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 woraus sich eine Nachforderung in Höhe von € 15.555,13 (ist gleich der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer) ergab.

Auf dem Bescheid wurde darauf hingewiesen, dass während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge bezogen worden seien. Die Lohnsteuer werde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung würden die Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Der Bw. zahle damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen habe.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 Berufung und beantragte in dieser, die Einkommensteuer mit € 0,00 festzusetzen, da die anrechenbare Lohnsteuer in zu geringem Ausmaß bemessen worden sei, und die Veranlagung keine Nachforderung der Finanzverwaltung ergeben dürfe.

Das Finanzamt hielt dem Bw. hinsichtlich der Berufung betreffend

Einkommensteuerbescheid 2002 Folgendes vor: Auf Grund der im § 138 BAO verankerten Mitwirkungsverpflichtung sollte der Bw. den Pensionsbescheid der Pensionsversicherungsanstalt für das Jahr 2002, sowie den bzw. die Bescheide der IAF-Service GmbH und die monatlichen Gehaltszettel der Fa. T GmbH vorlegen, damit die einzelnen Jahreslohnzettel überprüft werden könnten.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** übermittelte der Bw. den Lohnzettel der T GmbH 2002 (nämlich für Jänner bis November 2002), den Pensionsbescheid der Pensionsversicherungsanstalt für das Jahr 2002 und die unten angeführten Bescheide der IAF-Service GmbH.

Weiters wurden auch die Lohnzettel des Jahres 2000 aus dem Anstellungsverhältnis bei der T GmbH übermittelt. Im Jahr 2000 sei über das Vermögen des früheren Dienstgebers T GmbH zunächst das Ausgleichs-, später das Anschlusskonkursverfahren eröffnet worden.

Im Zuge der routinemäßigen Prüfung der Gebarung durch das örtlich zuständige Finanzamt sei Lohnsteuer in Höhe von ATS 1.298.343,00 (entspricht € 93.700,21) festgesetzt worden.

Der entsprechende Rückstandsausweis (s. unten) datiert mit 3. November 2000 wurde vom Bw. vorgelegt. Die Nachmeldung im Insolvenzverfahren sei am selben Tag erfolgt.

Welcher Betrag hiervon dem Bw. zuzurechnen sei, habe bis dato nicht ermittelt werden können.

Aus diesem Grund habe der Bw. folgenden Lösungsansatz entwickelt: Durch Gegenüberstellung der monatlichen Meldungen der Lohnsteuer durch die T GmbH bis einschließlich Juni 2000 mit den Lohnzetteln des Bw. sei ersichtlich, dass ein wesentlicher Teil der vom Dienstgeber T GmbH einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer auf die Bezüge des Bw. entfiel. Folgende Übersicht verdeutliche dies:

Abgabe	Periode	L T	L NN	L NN in %
L	03/2000	269.394,00	66.425,00	24,66%
L	04/2000	271.493,80	66.608,30	24,53%
L	05/2000	227.673,00	24.604,20	10,81%
L	06/2000	220.000,00	41.999,90	19,09%
L	08/2000	1.289.343,00	254.931,72	19,77% Mittelwert

Werde der durchschnittlich für den Bw. einbehaltene Prozentsatz an Lohnsteuer auf die durch Festsetzung ermittelte Lohnsteuer angewandt, so ergebe sich eine Gutschrift von ATS 254.931,72 (entspricht € 18.526,61), welche jedoch auf Grund der Festsetzung durch die Abgabenbehörde in keinem der Lohnzettel angeführt worden sei. Dementsprechend habe sie auch dem Bw. in keinem der bisherigen Veranlagungsverfahren wieder gutgebracht werden können.

Zur erhöhten Festsetzung im Jahr 2000 sei es offenbar dadurch gekommen, dass mit Eröffnung des Ausgleichsverfahrens mehrere Mitarbeiter, so auch der Bw., ihre Ansprüche geltend gemacht hätten, und die darauf entfallenden Abgaben seitens der Finanzverwaltung im Zuge einer Prüfung tatsächlich festgesetzt worden seien.

Bei der nochmaligen Vorschreibung der Lohnsteuer für dieses, im Jahr 2000 beendete und nur von der Lohnsteuerprüfung, nicht aber von der Lohnverrechnung abgerechnete Dienstverhältnis, sei eine nicht vorgesehene Doppelbelastung und somit eine Schlechterstellung des Bw. eingetreten, weshalb der Bw. beantrage, die doppelt vorgeschriebene Lohnsteuer wieder gut zu schreiben.

Sollte dies aus technischen Gründen, z.B. weil keine detaillierten Aufzeichnungen aus der Prüfung der T GmbH im Jahr 2000 mehr vorhanden seien, nicht möglich sein, so beantrage der Bw. in eventu die pauschale Festsetzung der Einkommensteuer für 2002 mit dem Betrag der bisher bereits anrechenbaren Lohnsteuer von ATS 316.683,59 (entspreche € 23.014,26), so dass keine Steuernachzahlung für das Jahr 2002 zu erfolgen habe, und die Gutschrift mit dem ausgesetzten Betrag einen Saldo von € 0,00 ergebe.

Der Bw. lege 2 TEILBESCHEIDE der IAF GmbH vor:

Dem Antrag auf Insolvenz-Ausfallsgeld vom 17.01.2001 auf Grund der

(Anschluss)Konkurseröffnung über die **Firma T GmbH** am 02.01.2001 beim zuständigen Landesgericht werde gemäß § 1 Abs. 2 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes (IESG), BGBl. Nr. 324/1977, in geltender Fassung, **stattgegeben**, und Insolvenz-Ausfallsgeld aus Mitteln des Insolvenz-Ausfallsgeld-Fonds zuerkannt für € 31.000,00 (= ATS 426.569,30) lt. Teilbescheid vom 16.1.2002 sowie für € 44.796,00 (= ATS 616.406,00) lt. Teilbescheid vom 3.6.2002.

Der Bw. legte folgenden Rückstandsausweis die T GmbH betreffend vor:

Abgabenart	Zeitraum	Abgabe	Säumniszuschlag	sonstige Nebengebühren
		Schilling	Schilling	Schilling
L	08/2000	1.289.343,00		
DB	08/2000	238.479,00		
DZ	08/2000	28.181,00		
SZ	2000		19.181,00	
	Summen	1.556.003,00	19.181,00	

Gesamtsumme	1.575.184,00
-------------	---------------------

Hinsichtlich Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2002 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete sie wie folgt:

Die vom Bw. in der Berufung beantragte Anrechnung einer angeblich im Kalenderjahr 2000 vom damaligen Dienstgeber abgeführte Lohnsteuer für den Einkommensteuerbescheid 2002 ist gem. § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 88 unzulässig, da nach dem Wortlaut der zitierten Gesetzesbestimmung nur die im betreffenden Kalenderjahr, für die der Bescheid ergeht, abgeführte Abzugssteuer angerechnet werden darf. Der Lohnzettel von der Pensionsversicherungsanstalt, sowie von der Fa. T GmbH und die Meldung von der IAF Service GmbH wurden an Hand der nachgereichten Unterlagen überprüft und sind korrekt. Die Nachforderung beruht auf der Tatsache, dass im Kalenderjahr 2002 mehrere Bezüge gleichzeitig bezogen wurden, mit getrenntem Lohnsteuerabzug. Außerdem ist bei der Auszahlung von Insolvenzausfallsgeld gem. § 67 Abs. 8 lit. g EStG 88 ein Fünftel steuerfrei zu belassen, und der Rest vorläufig mit 15% dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Die endgültige Besteuerung erfolgt im Einkommensteuerbescheid.

Daraufhin stellte der Bw. einen Vorlageantrag mit nachfolgender Begründung:

Er beantrage die Einkommensteuer 2002 mit € -2.971,48 festzusetzen.

Entgegen der Rechtsauffassung der Behörde, dass entsprechend dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 nur abgeführte Abzugssteuer angerechnet werden dürfe, hielte die zitierte Bestimmung ausdrücklich fest, dass „einbehaltenen Beträge“ abzuziehen seien. RZ 4 zu § 46 des Kommentars zum EStG 1988 von Dr. Werner Doralt in der 4. Auflage wurde wie bereits oben ausgeführt zitiert.

Somit widerspreche sowohl der Gesetzeswortlaut als auch die einschlägige Kommentarmeinung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, die die Berufung als unbegründet abgewiesen habe und dies damit begründe, dass nur **abgeführte Lohnsteuer** angerechnet werden könne.

Die beantragte Gutschrift an Einkommensteuer für 2002 berechne sich wie folgt:

Einkommensteuer gemäß Steuerbescheid vom 30.3.2004		€ 15.555,13
abzüglich einbehaltene Lohnsteuer 08/2002 (gemeint vom Bw. 08/2000) der T GmbH Vösendorf für den Bw.	ATS 254.931,20	€ 18.526,61
ergäbe Gutschrift		€ -2.971,48

Die für den Bw. einbehaltene Lohnsteuer für den Zeitraum 08/2002 (gemeint vom Bw. 08/2000, was vom Steuerberater des Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt wurde) berechne sich wie folgt:

Festgesetzte Lohnsteuer lt. Rückstandsausweis vom 03.11.2000 für den Zeitraum 08/2000 ATS 1.289.343,00, in Gegenüberstellung der für den Bw. einbehaltenen Lohnsteuer der Monate 03-06/2000 mit den gemeldeten Lohnsteuerbeträgen des seinerzeitigen Dienstgebers der Firma T GmbH, ergäbe einen durchschnittlicher Satz von 19,77%, dementsprechend die gemeldeten Lohnsteuerbeträge des Dienstgebers auf den Bw. entfielen.

Werde dieser %Satz auf die festgesetzte Lohnsteuer 08/2002 (gemeint vom Bw. 08/2000) angewandt, so ergebe sich der Betrag von ATS 254.931,72 (€ 18.526,61) welcher seitens des Dienstgebers für den Bw. einbehalten worden sei.

Wie wohl unbestritten sei, dass eine exakte Ermittlung des Betrages seitens der Lohnsteuerprüfung des zuständigen Finanzamtes nicht mehr möglich sei, müsse doch gewährleistet sein, dass ein aliquoter Betrag an einbehaltener Lohnsteuer für den Bw. als anzurechnende Einkommensteuer abgezogen werden müsse.

Fest stehe, dass der Betrag an einbehaltener Lohnsteuer bisher dem Bw. zu keinem Zeitpunkt und in keinem Veranlagungsverfahren gutgeschrieben worden sei. Weiters stehe fest, dass die Festsetzung an Lohnsteuer für 08/2002 (gemeint vom Bw. 08/2000) mit Sicherheit aufgrund der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung anhand von verlässlichen Unterlagen erfolgt sein müsse, andernfalls hätte der Masseverwalter der T GmbH die Forderung im Anschlusskonkursverfahren als ungerechtfertigt bestritten.

Aus der Aktenlage geht weiters Folgendes hervor:

Mit Schreiben vom 28.4.2004 der Wirtschaftstreuhandkanzlei KP (in weiterer Folge K) führte die steuerliche Vertretung der T GmbH bezüglich der Jahreslohnzettel 2000 für den Bw. aus, dass die Bezüge damals nur bis 31.7.2000 ausbezahlt worden seien.

Die T GmbH habe sich im Jahr 2000 im Konkurs befunden.

Der ursprüngliche Jahreslohnzettel habe auch die **Beendigungsansprüche beinhaltet, die zum** damaligen Zeitpunkt noch **nicht ausbezahlt** worden seien.

Es liegt laut Aktenlage ein Schreiben vom 4.11.2004 (an den Bw.) der Wirtschaftstreuhandkanzlei K vor, in dem diese dem Bw. bestätigte, dass alle Abgaben, nämlich LSt, DB, DZ, der für den Bw. verrechneten Bezüge ordnungsgemäß im Juli und August 2000 und im Zuge der Abgabenprüfung durch das Finanzamt (im Oktober 2000) gemeldet worden seien.

Weiters liegt ein Schreiben der Wirtschaftstreuhand Gesellschaft mbH HN (in der Folge HN) vor, in dem diese nach Einsicht in die Buchhaltung bekannt gab, dass die Gehälter bei der damaligen T GmbH bis Mai 2000 ausbezahlt worden seien. Für Juni und/oder Juli 2000 habe es teilweise Vorfinanzierungen von dritter Seite gegeben, wobei jedoch in keinem Fall Zahlung durch den Dienstgeber erfolgt sei.

Auch an den Bw. seien laut dieser Wirtschaftstreuhandkanzlei Gehaltszahlungen durch den Dienstgeber lediglich bis Mai 2000 erfolgt. Für Juni und Juli 2000 seien an den Bw. keine Gehaltszahlungen durch die T GmbH als Dienstgeber erfolgt.

Laut Wohnsitzfinanzamt sei auch ein Lohnzettel von 12.8.2000 bis 31.12.2000 übermittelt worden. Der steuerlichen Vertretung sei nicht bekannt, wer diesen Lohnzettel übermittelt hätte, und übermittelte das Lohnkonto des Bw., aus dem ersichtlich sei, dass der Bw. für letztgenannten Zeitraum **keine Bezüge erhalten** habe. Die steuerliche Vertretung ersuchte daher um Überprüfung und Stornierung des Lohnzettels.

Die Wirtschafts- und Steuerberatung OEG T.H. (idF TH) führte gegenüber dem zuständigen FA der T GmbH am 7.2.2005 in einem Schreiben Folgendes aus:

Die Gehaltszahlungen der T GmbH an den Bw. seien bis einschließlich Mai 2000 erfolgt, was aus den beigelegten Kontoauszügen des Bw. für den Zeitraum Jänner bis August 2000 ersichtlich sei.

Für Juni und Juli seien seitens der mit der Schuldnervertretung beauftragten Rechtsanwaltskanzlei Dr. Ji jeweils ATS 50.000,00 an den Bw. akontiert worden.

Der Bw. habe im Auftrag seines damaligen Dienstgebers als Prokurist im Wesentlichen die Geschäfte der Gesellschaft geführt.

Am 2. August seien dem Bw. zu diesem Zweck Barmittel von ATS 70.000,00 für die Führung der Handkassa überwiesen worden, welche noch am selben Tag vom Konto wieder abgehoben und als Kassaeingang verbucht worden seien (was durch den beigelegten Auszug aus dem Kassabuch der T GmbH nachgewiesen wurde). Dabei handelte es sich um keine Gehaltsbestandteile. Eine Abrechnung über die Verwendung der Mittel sei über die laufende Buchhaltung erfolgt. Weiters führt die steuerliche Vertretung aus wie folgt: Jene Lohnsteuern, welche durch die T GmbH für den Bw. an das Finanzamt **fälschlicherweise gemeldet** und entrichtet worden seien, seien dem Bw. jedenfalls auf seine Steuerschuld anzurechnen und seinem Steuerkonto gutzubringen. **Auch wenn klar sei, dass die Steuerschuld im Zeitpunkt der Meldung und Entrichtung der Lohnsteuer gar nicht existiert habe, so seien die an die Finanzverwaltung übermittelten Beträge doch jedenfalls Teil des dem Bw. gebührenden Gehalts, welches nur irrtümlich an die Finanzverwaltung bezahlt worden sei. Die Abfuhr sei ohne Titel erfolgt, der Vorgang sei rückgängig zu machen.**

Der einfachste Weg zur Wiederherstellung der rechtmäßigen Vermögenssituation bestehe darin, dem Bw. die von seinem früheren Dienstgeber für den Namen des Bw. tatsächlich entrichteten Lohnsteuern im Wege der Anrechnung auf seine Einkommensteuer des Jahres 2000 (unter KZ 260) gutzubringen.

Vom UFS wurde dem Bw. im Zuge eines Vorhaltsverfahrens die genaue detaillierte Berechnung des korrigierten Jahreslohnzettels 2000 mit den angeführten Erläuterungen des Lohnsteuerprüfers des zuständigen FA der Arbeitgeberfirma T GmbH zu einer allfälligen Gegenäußerung übermittelt:

Korrigierter Jahreslohnzettel 2000:

Basis: Lohnkonto 2000 (Daten Jänner bis Mai) / Belege über Akontozahlungen (Nettobeträge) für Juni und Juli 2000

Die ausgewiesenen Bezüge wurden bis incl. Mai 2000 von der Firma ausbezahlt. Für die Bezüge Juni und Juli erfolgte jeweils eine Nettoauszahlung von

je ATS 50.000.- (mit Belegen nachgewiesen). Diese Zahlungen wurden von dritter Seite vorgestreckt und sind im Ausgleichsverfahren in den Lohnzettel des Dienstnehmers aufzunehmen (VwGH 22.4.1998, 97/13/0219).

Für die Monate Juni und Juli erfolgte eine Hochrechnung des Nettobetrages auf einen

Bruttobetrag unter der Annahme, dass alle Bezugsteile im gleichen Ausmaß befriedigt wurden. Damit ergibt sich für Juni ein Prozentsatz von 93,3% und für Juli ein Prozentsatz von 50,3%.

Der Lohnzettel für den Zeitraum 01.01.2000 bis 11.08.2000 ermittelt sich unter Beachtung des Zuflussprinzipes daher folgendermaßen:

Text	Jänner	Februar	März	April	Mai
Gehalt	48.480,00	49.480,00	49.480,00	49.480,00	49.480,00
Erfolgsbeteiligung	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Provision	9.459,00	0,00	84.262,00	84.262,00	0,00
Sachbezug PKW	5.790,00	5.790,00	5.790,00	5.790,00	5.790,00
Diäten pflichtig	1.620,00	1.040,00	1.080,00	1.447,00	1.700,00
Sonderzahlung (KZ 220)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Brutto (KZ 210)	85.349,00	76.310,00	160.612,00	160.979,00	76.970,00
Bezüge § 26 (Tag- Nachtg.)	0,00	0,00	6.120,00	8.736,00	6.300,00
SV Beitrag lfd. (KZ 230)	7.624,80	7.624,80	7.624,80	7.624,80	7.624,80
SV Beitrag SZ (KZ 225)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lohnsteuerbemg. (KZ 245)	77.724,20	68.685,20	152.987,20	153.354,20	69.345,20
Lohnsteuer lfd. Bezug	27.620,80	24.275,00	66.425,00	66.608,30	24.604,20
Lohnsteuer SZ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
LSt gesamt(KZ 260)	27.620,80	24.275,00	66.425,00	66.608,30	24.604,20
Juni (Zufluss 93,3%)	Juli (Zufluss 50,3%)	August	Summe		
46.183,50	24.888,44	0,00	317.471,94		
0,00	0,00	0,00	100.000,00		
37.320,00	20.120,00	0,00	235.423,00		
5.402,07	0,00	0,00	34.352,07		
1.138,26	613,66	0,00	8.638,92		
0,00	24.888,44	0,00	24.888,44		
90.043,83	70.510,54	0,00	720.774,37		
0,00	0,00	0,00	21.156,00		
7.624,80	7.624,80	0,00	53.373,60		
0,00	4.143,93	0,00	4.143,93		
82.419,03	37.997,30	0,00	642.512,33		
31.141,70	10.457,10	0,00	251.132,10		
0,00	734,67	0,00	734,67		
31.141,70	11.191,77	0,00	251.866,77		

Die bereits o.a. dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2000 zugrunde liegenden Kennzahlen, die sich aus der Spaltenspalte ergeben, wurden dem Bw. hiermit nochmals zur Kenntnis gebracht.

In der am 8. August 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde Folgendes ergänzend vorgebracht:

Der steuerlichen Vertreter führte aus, dass von der Fa. T GmbH eine Lohnsteuermeldung an das zuständige Finanzamt betreffend einbehaltene Lohnsteuer erstattet wurde. Diese Meldung habe letztlich zur Erlassung eines Rückstandsausweises geführt, der einen Betrag in Höhe von 1, 289.343,00 S an Lohnsteuer ausweise. In der Folge sei von gegenständlichem Finanzamt eine Nachmeldung an das zuständige Landesgericht erstattet worden, welche den im Rückstandsausweis ausgewiesenen Betrag an Abgabeforderung in Summe von ATS 1,575.184,00 ausweise. Dieser Betrag wurde auch in einem Ausmaß von 59 % entrichtet. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter eine von ihm im Jahr 2001 erstellte Aufstellung an die Fa. T GmbH vorgelegt, aus der wiederum der im Rückstandsausweis enthaltene Betrag an Lohnsteuer in Höhe von ATS 1,289.343,00 ersichtlich sei. Dieser Betrag sei auch vom Finanzamt verbucht worden.

Der Vertreter des Finanzamtes ergänzte, dass im August des Jahres 2000 keine Lohnzahlungen an den Bw erfolgt seien.

Über Befragen durch die Vorsitzende des Berufungssenats führte der Bw aus, dass es richtig sei, dass in den Monaten Juni und Juli 2000 lediglich eine Akkontierung i.H.v. jeweils ATS 50.000,00 von einem Privatkonto erfolgt sei, darüber hinaus seien keine Zahlungen erfolgt.

Der steuerliche Vertreter verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass laut Lohnkonto der Fa. T GmbH noch im August Lohnabrechnungen erfolgt seien, auf Grund welcher letztlich auch oben angeführte Meldung an das Finanzamt erfolgt sei.

Über Befragen der Vorsitzenden erklärte der steuerliche Vertreter, dass gegen die Berechnung des berechtigten Lohnzettels keine Einwände bestünden, jedoch werde darauf hingewiesen, dass die gemeldete und einbehaltene Lohnsteuer tatsächlich einen höheren Betrag aufweise.

Weiters erklärte der Bw, dass im Jahr 2002 Lohnzahlungen in Höhe von brutto € 4.221,56 seitens der Fa. T zur Auszahlung gebracht worden seien. Darüberhinaus seien im Jahr 2002 seitens der T GmbH keine Lohnzahlungen erfolgt.

Der steuerliche Vertreter führte ergänzend aus, dass es auf Grund einer Verkettung unglücklicher Umstände dazu gekommen sei, dass die Fa. T GmbH die im Rückstandsausweis ausgewiesenen Beträge an Lohnsteuer einbehalten habe, während im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2002 diese Beträge nicht in dem selben Ausmaß

berücksichtigt worden seien. Dadurch komme es für den Bw zu einer Doppelbesteuerung, weshalb es nur rechtens wäre, die Lohnsteuer an Hand des von ihm vorgeschlagenen Berechnungsmodells oder des Lohnkontos in Anrechnung zu bringen.

Der Vertreter des Finanzamtes wendete ein, dass von einer Doppelbesteuerung keine Rede sein könne, weil die Fa T GmbH die im Lohnkonto angeführten Beträge tatsächlich nicht zur Auszahlung gebracht habe, und diese auch im Einkommensteuerbescheid nicht als Einkünfte berücksichtigt worden seien.

Der steuerlicher Vertreter wies nochmals darauf hin, dass nach § 46 EStG auch zu Unrecht einbehaltene Beträge bei der Einkommensteuer in Anrechnung zu bringen seien, und zuviel einbehaltene Lohnsteuer wieder gutzuschreiben sei.

Der Bw führte aus, dass er – wäre über das Vermögen der Fa. T GmbH nicht das Ausgleichsverfahren eröffnet worden – **Anspruch auf Auszahlung der Bezüge in voller Höhe gehabt hätte, nunmehr habe er durch Umstände, die nicht er zu vertreten habe, ohnehin schon finanzielle Einbußen erlitten**, weshalb es rechtens wäre, die vom Dienstgeber gemeldete Lohnsteuer bei seiner Einkommensteuerschuld zu berücksichtigen. Ob gegen den Haftungsbescheid der Fa. T GmbH Berufung eingebracht wurde, könne der Bw nicht sagen.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes erklärte der Bw., dass im August 2000 von der T GmbH überhaupt keine Löhne mehr zur Auszahlung gebracht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus einer Eingabe des Steuerberaters (Stb) der T GmbH vom 7.2.2005 an das zuständige Finanzamt der T GmbH geht hervor, dass der Stb Kontoauszüge des Bw. für den Zeitraum 1 bis 8/2000 dem FA übermittelt hat. Daraus ist laut Stb ersichtlich, dass die Gehaltszahlungen der T GmbH an den Bw. bis einschließlich Mai 2000 geflossen sind.

Für Juni und Juli 2000 sind durch die im anfänglichen Ausgleichsverfahren der T GmbH beauftragte Rechtsanwaltskanzlei jeweils ATS 50.000 an den Bw. akontiert worden.

Der Prüfer der Lohnsteuerprüfungsabteilung führte in der Stellungnahme zu einem Antrag des Bw. vom 15.10.2004 gem. § 299 BAO (hinsichtlich des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2000, der daraufhin vom Finanzamt wegen einer Lohnzettelberichtigung der T GmbH im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens richtig gestellt wurde) aus, dass nachweislich in den Monaten Juni und Juli 2000 lediglich ATS 50.000 akontiert worden seien. Dies wurde auch vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt.

Von diesen ATS 50.000 als Nettobetrag wurde vom Finanzamt zurückgerechnet und der diesbezügliche Bruttolohn ermittelt (s. o.a. Vorhalt des UFS).

Das so ermittelte steuerpflichtige Einkommen bezogen von der Fa. T GmbH im Jahr 2000 wurde vom Finanzamt mit ATS 642.512,00 im Einkommensteuerbescheid angesetzt.

Die anrechenbare Lohnsteuer (unter Berücksichtigung der vom Bw. selbst vorgelegten Lohnzettel betreffend die Zeiträume 3-6/2000) betrug laut Bescheid datiert mit 22.6.2005 ATS 291.206,76 (angemerkt wird, dass dieser LSt-Betrag aus 2 Lohnzettel stammt, nämlich aus dem Lohnzettel der bereits angeführte T GmbH und dem Lohnzettel des 2. Arbeitgebers, der XX AG).

Gem. § 46 Abs 1 Z 2 EStG genügt es für die Anrechnung von **Lohnsteuer** auf die **veranlagte** Einkommensteuer, dass der Betrag vom **Arbeitgeber einbehalten** wurde. Die Frage, ob und wann die einbehaltenen Beträge an das **Finanzamt abgeführt** wurden, ist für die Anrechnung gemäß § 46 EStG **ohne Bedeutung** (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Band III, Tz 6 zu § 46).

Die Vorlage eines Rückstandsausweises des FA hinsichtlich der T GmbH, aus dem hervorgeht, dass L 08/00 in Höhe von ATS 1,289.343,00 im Rückstand enthalten ist (ebenso wie beispielsweise durch eine allfällige Anmeldung zur Gebietskrankenkasse, s. VwGH 15.02.2006, 2002/13/0095) allein stellt nicht den Beweis dar, dass die T GmbH **von den Bezügen des Bw.** mehr als die Lohnsteuer, die vom FA ermittelt wurde und daraufhin auch in dem nunmehr berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2000 als einbehaltene **Lohnsteuer** angerechnet wurde, für den Bw. im Sinne der Gesetze einbehalten hat.

Warum sich aus dieser Anmeldung entgegen der Ansicht des zuständigen Finanzamtes der T GmbH die Einbehaltung von Lohnsteuerbeträgen (im Sinne der Gesetze), die dem Bw. anzurechnen seien, ergeben sollte, machte der Bw. nicht einsichtig.

Andere Beweismittel für den **Einbehalt** von **Lohnsteuer** hat der Bw. nicht angeboten. Weder wurde für 8/2000 hinsichtlich des Bw. eine **Lohnabrechnung** von der T GmbH vorgelegt, noch wurden mit der Lohnverrechnung befasste Personen namhaft gemacht. Schließlich hat der Bw. nicht einmal anhand eines Vergleiches der tatsächlich **ausbezahlten Bezüge** mit den vereinbarten Bezügen eine Kürzung um allenfalls als **Lohnsteuer** zu betrachtende Beträge dargelegt (vgl. VwGH 15.02.2006, a.a.O.).

Insgesamt wird zu den Berufungen Folgendes ausgeführt:

Gem. § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in jeweils geltenden Fassung werden die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, **soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen**, angerechnet.

Der UFS hat nunmehr nochmals die im Jahr 2000 veranlagten Einkünfte (betreffend T GmbH) und die daraus resultierenden Lohnsteuerbeträge dem Bw. vorgehalten, wobei der Bw. gegen die von der T GmbH ausbezahlten Beträge an sich keine Einwände erhob.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die dem berichtigten Lohnzettel des Jahres 2000 (T GmbH) und dem nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheid 2000 zugrunde liegenden

Einkünfte (laut detaillierter Berechnung, Vorhalt des UFS an den Bw.) dem Bw. zugeflossen und auch **lediglich diese veranlagt worden sind**.

Die durch Steuerabzug einbehaltenen Lohnsteuerbeträge sind nur in dem Ausmaß auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (§ 46 Abs. 1 EStG 1988 id jeweils gF).

Auch für den UFS – wie bereits der Finanzamtsvertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt hat – ist nicht ersichtlich, worin eine vom Bw. behauptete Doppelbelastung für den Bw. durch die Anmeldung eines Lohnsteuerbetrages durch die T GmbH (wobei bezüglich des berufungsgegenständlichen Lohnsteuerbetrages wie aktenkundig ist keine „Lohn-Zahlungen“ an den Bw. (im Jahr 2000, seitens der T GmbH) geflossen sind, und derartige Einkünfte demgemäß auch nicht veranlagt wurden) gelegen sein sollte.

Um einen Lohnsteuerbetrag einbehalten zu können, muss Lohn ausbezahlt werden, was jedoch hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Lohnsteueranteils (für den Bw.) nicht erfolgt ist, was aktenkundig ist und vom Bw. selbst im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich als richtig bestätigt wurde.

Es handelt sich im gegenständlichen berufungsanhängigen Fall um **keine** – weder zu Recht noch zu Unrecht - **einbehaltene Lohnsteuer**, da diesbezüglich keine Zahlung (beispielsweise Lohn, Abfertigung, Urlaubsabgeltung udgl.) an den Bw. erfolgt ist. Klarstellend wird angemerkt, dass es einen Lohnsteuerabzug nur geben kann, wenn diesbezüglich auch ein Zufluss eines Entgeltbestandteiles beim Arbeitnehmer bzw. im gegenständlichen Fall beim Bw. erfolgt. Wo **kein Zufluss von Bezügen** bzw. von Lohn-/Gehaltsbestandteilen erfolgt ist, kann auch **kein Lohnsteuerabzug** stattgefunden haben.

Eine allfällige diesbezügliche falsche Meldung des Arbeitgebers stellt aus bereits genannten Gründen keinen Lohnsteuereinbehalt im Sinne der Gesetze für den Bw. dar.

Inwieweit der Lohnsteuerbetrag, der von der T GmbH an das Finanzamt gemeldet wurde, letztendlich tatsächlich beim Finanzamt eingegangen ist (beispielsweise wie hoch eine allfällige Quote im Zuge des (Zwangs)Ausgleichsverfahrens gewesen ist, ob diese Quote letztendlich tatsächlich erfüllt wurde, udgl. mehr) musste vom Berufungssenat in gegenständlichem Berufungsfall nicht ermittelt werden.

Der UFS ist insgesamt zu der Ansicht gelangt, dass die durch Steuerabzug einbehaltenen Lohnsteuerbeträge nur in dem Ausmaß auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen sind, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (vgl. § 46 Abs. 1 EStG 1988).

Der UFS geht von folgendem aktenkundigen Sachverhalt aus: Lediglich bis Mai 2000 erfolgten die Gehaltszahlungen von der T GmbH an den Bw., für Juni sowie Juli 2000 erhielt

der Bw. Akontierungen von jeweils ATS 5.000,00. Der Bw. hat im Monat August 2000 keine Zahlungen seitens der T GmbH hinsichtlich des ehemaligen Arbeitsverhältnisses mit der T GmbH erhalten, demzufolge wurden auch diesbezügliche Beträge nicht veranlagt. Komplettierend dazu wird ausgeführt, dass der für die T GmbH (damals) zuständige steuerliche Vertreter einen Antrag auf Abschreibung der Lohnabgaben ab Juni 2000 gestellt hat, zumal die diesbezüglichen Lohnabgaben ab Juni 2000 mangels Gehaltsauszahlungen zu stornieren seien.

Dieser Sachverhalt betreffend die Zahlungen an den Bw. wurde im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom Bw. nochmals ausdrücklich als richtig bestätigt.

Da betreffend den beantragten Lohnsteuerbetrag keine Einkünfte veranlagt wurden, war daher die Berufung aus oben angeführten Gründen sowohl hinsichtlich Einkommensteuer 2000 als auch hinsichtlich Einkommensteuer 2002 abzuweisen.

Zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird ergänzend Nachstehendes festgehalten:

Allfällige Lohnsteuerbeträge aus Einkünften das Jahr 2000 betreffend wären gegebenenfalls im Jahr der allfälligen Veranlagung dieser Einkünfte (also im Jahr 2000), und nicht im Berufungsjahr 2002, zu berücksichtigen. Insoweit der Bw. bei der ESt-Veranlagung für das Jahr 2002 die Anrechnung eines **für das Kalenderjahr 2000** an Hand eines Mittelwertes **errechneten LSt-Betrages** begehrt, ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund des eindeutigen Wortlautes des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 die Anrechnung nur Steuerbeträge umfassen kann, welche auf Einkünfte entfallen, mit denen ein Abgpfl. **in der betreffenden Veranlagung** erfasst wird. Zweck dieser Vorschrift ist die Bestimmung jenes Betrages, den der Abgpfl. auf die aus dieser Veranlagung entstandene Abgabenschuld noch zu entrichten hat. Deshalb sieht die genannte Bestimmung auch die Anrechnung solcher Beträge auf die ESt-Schuld vor, mit denen diese Schuld sei es im Wege festgesetzter Vorauszahlungen (Z 1) oder sei es eben im Wege der Einbehaltung durch Steuerabzug (Z 2) vom Abgpfl. oder für ihn schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung partiell zu tilgen war (vgl. VwGH 22.4.1998, 98/13/0018).

Hinsichtlich der Zahlungen der IAF-Service GmbH (betreffend Insolvenz-Ausfallgeld gem. § 1 Abs. 2 des Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetzes) wird angemerkt, dass der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 5. Oktober 1982, 82/14/0127 darauf hingewiesen hat, dass die besondere Konstruktion des IESG dazu führt, dass die um die gesetzlichen Abzüge verminderten (Netto-)Lohnbeträge den Arbeitnehmern in der Regel früher zufließen als im Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die korrespondierende Lohnzahlung leistet. **Erst der letztgenannte Zeitpunkt aber ist mangels anderweitiger Regelung allgemein und daher auch hier maßgebend für die Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers und den**

Fälligkeitszeitpunkt für die Abfuhr der einbehaltenen Beträge. Soweit eine derartige Lohnzahlung erfolgt, ist dementsprechend Lohnsteuer abzuführen. **Soweit eine derartige Zahlung nicht erfolgt, ist auch keine Lohnsteuer zu entrichten.** Dies ändert aber nichts daran, dass dem Bw. - **insoweit keine**

Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen ist - eine entsprechende Lohnsteuer auch im Wege des § 240 Abs 3 BAO **nicht "zurückgezahlt" werden kann. Es wäre verfehlt, aus dem IESG ableiten zu wollen, dass dem Dienstnehmer im Ergebnis (durch "Zurückzahlung" von letztlich rechtens nicht einbehaltener und abgeführter Lohnsteuer) ein höherer Betrag zukommen soll, als bei laufender Lohnzahlung durch den Arbeitgeber.**

Lohnsteuer hat der Arbeitgeber in eben jenem Zeitpunkt einzubehalten, in welchem er in dieser Eigenschaft Geldbeträge unter dem Rechtstitel von Arbeitslohn bezahlt. Das ist im Falle von Zahlungen durch das Arbeitsamt nach §§ 1 ff IESG nicht der

Zeitpunkt der Flüssigmachung (Anweisung) dieser Zahlungen sondern der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber (die Masse) die ohne Änderung des Rechtsgrundes an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds übergegangene Lohnforderung an diesen bezahlt.

Bereits aus diesen Gründen ist ersichtlich, dass der Arbeitgeber des Bw. (die T GmbH) hinsichtlich allfälliger späterer Zahlungen durch die IAF-Service GmbH an den Bw. bzw. allfälliger späterer Begleichung der an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds übergegangenen Forderung durch die Masse bzw. den Arbeitgeber, die T GmbH - hinsichtlich dieser eventuellen späteren Zahlungen - nicht bereits im Jahr 2000 Lohnsteuer im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen einbehalten konnte.

Dass nach § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO der Abgabenanspruch schon im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte an den Arbeitnehmer als den Abgabepflichtigen entstanden war, ist für die Frage der Fälligkeit der Zahlung seitens eines **abfuhrpflichtigen Arbeitgebers nicht von Bedeutung.** Die besondere Konstruktion des Insolvenz-EntgeltsicherungsG (IESG) führt nämlich dazu, dass die um die gesetzlichen Abzüge verminderten (Nettobeträge) Lohnbeträge den Arbeitnehmern in der Regel früher zufließen als im **Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die korrespondierende Lohnzahlung leistet. Erst der letztgenannte Zeitpunkt aber ist mangels anderweitiger Regelung allgemein und daher auch hier maßgebend für die Einbehaltungspflicht des Arbeitgebers und den Fälligkeitszeitpunkt für die Abfuhr der einbehaltenen Beträge (VwGH 5.10.1982, 82/14/0127; 22.4.1998, 97/13/0219).**

Als **Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren** erfasst Abs 8 lit g Bezüge, die aufgrund des Arbeitsverhältnisses schon ausgezahlt hätten werden müssen, deren rechtzeitige Auszahlung aber aus Gründen unterblieben ist, die nicht im Belieben des Arbeitgebers standen; der Begriff entspricht dem Begriff der Nachzahlung in lit c (ergibt sich aus der gemeinsamen Vorgängerbestimmung des Abs 8 lit a idF vor dem BBG 2001).

Mit Eröffnung des Konkurses bzw des Ausgleichs gelten (aufschiebend) befristete Forderungen ex lege als fällig; daher liegen im Konkursverfahren idR Nachzahlungen vor (§ 14 Abs 2 KO, § 14 Abs 2 AO).

Als Insolvenzverfahren gelten u. a. das ordentliche Konkursverfahren sowie das Ausgleichsverfahren (vgl. *Rechberger/Thurner*, Insolvenzrecht² Rz 25 ff).

Die Besteuerung der Nachzahlung erfolgt nach lit g unabhängig davon, ob die Nachzahlung vom Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds geleistet wird oder nicht.

Werden Nachzahlungen im Insolvenzverfahren durch den Insolvenz-Entgeltsicherungs-Fonds getätigt, so kommt nur der Nettobetrag zur Auszahlung, also der Betrag, der dem Arbeitnehmer zur freien Verfügung ausbezahlt wird. Bei dessen Berechnung hat der Fonds nach Abs 8 lit g vorzugehen, also steuerfreie Bezüge auszuscheiden, Bezüge gem § 67 Abs 3, 6 und 8 lit e und f mit dem festen Steuersatz zu versteuern und Beiträge iSd § 62 Z 3, 4 und 5 inklusive der Dienstnehmerbeitragsanteile zur Sozialversicherung (§ 3 Abs 1 IESG) abzuziehen. Vom sich ergebenden Betrag ist ein Fünftel steuerfrei zu belassen und vier Fünftel mit einer vorläufigen laufenden Lohnsteuer in Höhe von 15 % zu versteuern. Der Nettobetrag ist an den Arbeitnehmer auszuzahlen, die Dienstnehmerbeitragsanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung an den Sozialversicherungsträger.

Die Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt, weil die Auszahlung durch den Insolvenz-Entgeltsicherungs-Fonds keine vom Arbeitgeber bzw der Masse getätigte Lohnzahlung ist und daher keine Einbehaltungs- bzw Abfuhrpflicht der LSt auslöst (E 5.10.1982, **82/14/0127**, *ÖStZB 1983, 200*).

Die Netto Bezüge werden vom Fonds an den Arbeitnehmer ausbezahlt, erst die Zahlung des Arbeitgebers an den Fonds aufgrund der Legalzession des § 11 IESG löst als Lohnzahlung LSt-Pflicht aus (E 27.11.1984, 14/3322/80, 82/14/0331, *ÖStZB 1985, 152*; E 2.8.1995, 93/13/0056, *ÖStZB 1996, 171*; vgl. *Liebeg*, *ÖStZ* 1997, 110). **Soweit eine derartige Zahlung nicht erfolgt, ist keine LSt zu entrichten** (E 22.4.1998, 97/13/0219-0221, *ÖStZB 1998, 765*).

Der LSt-Abzug erfolgt nur vorläufig mit 15 %, **die Bezüge sind zwingend zu**

veranlagten (§ 41 Abs 1 Z 3 iVm § 69 Abs 9 EStG). Die vorläufig mit 15 % versteuerten Bezüge werden als laufende steuerpflichtige Bezüge in die Veranlagung einbezogen. Wurde die Lohnsteuer in der Höhe von 15 % entrichtet, ist sie bei der Veranlagung anzurechnen. Fällt für das gesamte steuerpflichtige Einkommen eine geringere Steuer an, kommt es zur Rückzahlung der Differenz, **fällt eine höhere Steuer an, zu einer Nachforderung, was gegenständlich den Einkommensteuerbescheid 2002 betreffend der Fall ist.**

Insgesamt ist aus angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2007