

GZ. RV/4528-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 21. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Manfred Mayrbäurl, gegen den Bescheid vom 2. September 2002 des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch Amtsrätin Marina Schmidbauer, betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für 2000 nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. stand in der Zeit vom 1. September 1977 bis zum 2. Juli 2000 zur AG in einem Dienstverhältnis. Er wurde mit Wirkung vom 21. September 1992 zum Vorstandsmitglied

bestellt. Laut Anstellungsvertrag endete die Tätigkeit als Vorstandsmitglied nach einmaliger Verlängerung mit 2. Juli 2000. Mit Wirkung vom 31. März 2000 legte der Bw. die Funktion als Vorstandsmitglied im Einvernehmen mit seiner Dienstgeberin zurück. Ab 1. April 2000 war der Bw. – wie er in seinem Antrag ausführt – „normaler Dienstnehmer der AG“ und wurde als solcher als Geschäftsführer in die AM GmbH entsandt. Der Bezug als Vorstandsmitglied wurde auch als „normaler Dienstnehmer der AG“ weiterbezahlt. Das Dienstverhältnis zur AG endete mit 2. Juli 2000. Mit Wirkung vom 3. Juli 2000 wurde der Bw. zum Geschäftsführer der AM GmbH bestellt.

Als Vorstandsmitglied der AG erhielt der Bw. neben seinen regelmäßigen Bezügen einmal jährlich eine „unternehmungszielerreichungsabhängige“ Bonifikation. Anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses zur AG erhielt der Bw. beendigungskausale Bezüge (gesetzliche und freiwillige Abfertigung) von in Summe S 6.712.891,65, wovon nach einer Anfrage gemäß § 90 EStG 1988 der Arbeitgeberin des Bw. an das Finanzamt der Betriebsstätte S 3.733.758,60 mit dem Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 und S 2.979.133,05 gemäß § 67 Abs. 10 leg. cit. nach Tarif versteuert wurden. Die Versteuerung des letztgenannten Betrages nach Tarif ergab sich, weil die Bonifikation nicht als laufender Bezug im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 gewertet wurde.

Nach Ansicht des Bw. erfolgte die Versteuerung des Teilbetrages von S 2.979.133,05 zu Unrecht nach Tarif. Dies deshalb, da es sich seiner Ansicht nach bei der Bonifikation, nachdem diese jährlich wiederkehrend angefallen ist, um einen laufenden Bezug im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt, der für die Ausmessung des begünstigt zu besteuernnden Betrages im Sinne angesprochener Gesetzesbestimmung heranzuziehen gewesen wäre. Diese Rechtsansicht beruht auf einem Gutachten der CRT GmbH, welches diese nach Rücksprache mit dem Bundesministerium für Finanzen erstellte.

Darüber hinaus habe er unter Miteinbeziehung der Zeit als Vorstandsmitglied nach dem Angestelltengesetz einen gesetzlichen Abfertigungsanspruch für 22,5 Dienstjahre (9/12), wohingegen seine ehemalige Arbeitgeberin nur 6/12 (exklusive der Zeit als Vorstandsmitglied) des laufenden Bezuges zum 20. September 1992 nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 versteuert habe. Seine Rechtsansicht begründet der Bw. damit, dass auch für den Zeitraum als Vorstandsmitglied sämtliche Kriterien einer nichtselbstständigen Tätigkeit, wie persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit, Ausschließlichkeit der Dienstleistung und das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, vorgelegen wären.

Der Bw. brachte daher am 19. Juli 2002 beim Finanzamt für den 23. Bezirk einen Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer (gemäß § 240 Abs. 3 BAO) für das Jahr 2000 ein. Der Antrag wurde im Sinne vorstehender Ausführungen begründet und es wurde eine detaillierte Berechnung beigefügt.

Mit Bescheid vom 2. September 2002 wies das Finanzamt den Antrag mit der Begründung ab, dass die durch die Arbeitgeberin vorgenommene Besteuerung rechtens und daher nicht zu Unrecht Lohnsteuer einbehalten worden sei. Gegen den abweislichen Bescheid wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ergriffen und ausführlich begründet indem die im Antrag vertretene Rechtsansicht präzisiert wurde. Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung sofort der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Der Bw. ist für das Jahr 2000 zur Einkommensteuer veranlagt worden. Der Einkommensteuerbescheid vom 25. April 2002 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2003 teilte die Berufungsbehörde dem Bw. mit, dass nach ihrer Rechtsansicht im vorliegenden Berufungsfall im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut (§ 240 Abs. 3 BAO) und die dazu ergangenen Erkenntnisse des VwGH (vom 4. Juni 2003, 2002/13/0237, 2002/13/0238, 2002/13/0239, 2002/13/0240, 2002/13/0241, 2002/13/0242 und vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214) auf Grund des in dieser Gesetzesstelle normierten Subsidiaritätsprinzips ein Erstattungsverfahren ausgeschlossen ist.

Im Antwortschreiben vom 18. August 2003 führt der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass der Erstattungsantrag im Vertrauen auf eine Auskunft des zuständigen Finanzamtes erfolgt sei und von diesem die "*Antragslegitimation*" im bisherigen Verfahren nicht in Frage gestellt worden sei. Sollte die Berufungsbehörde keine "*Sachentscheidung*" treffen, so stelle dies eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, was in weiterer Folge Grund für eine Abgabennachsicht nach § 236 BAO sei. Der Senat wird daher ersucht "*eine Sachentscheidung zu treffen und einen Feststellungsbescheid zu erlassen, in dem die Höhe der mit festen Sätzen zu versteuernden Bezüge 2000 und die rückzahlbare zuviel einbehaltene Lohnsteuer festgestellt werden. Sollte der Antrag aus formalen Gründen unzulässig sein so wird der Senat aufgefordert, trotzdem eine Sachentscheidung zu treffen und gegebenenfalls das Ergebnis durch das Instrument der Abgabennachsicht nach § 236 BAO herzustellen*".

In der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholen der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter im Wesentlichen das Antrags- bzw. Berufungsvorbringen. Ausdrücklich wird jedoch darauf hingewiesen, dass der Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO auf Grund einer mündlichen

Auskunft des Finanzamtes für den 23. Bezirk erfolgt sei. Auch aus dem Antragsformular sei nicht ersichtlich gewesen, dass die Berichtigung der auf die beendigungskausalen Bezüge entfallenden Lohnsteuer im Veranlagungsverfahren geltend zu machen sei.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den Fällen des Abs. 1 – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist jedoch berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

Nach der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO in ihrer für die betroffenen Abgaben des Kalenderjahres 2000 im Berufungsfall anzuwendenden Fassung vor ihrer Novellierung durch das Bundesgesetz BGBI. I Nr. 142/2000 (§ 323 Abs. 7 BAO in der Fassung dieses Bundesgesetzes) kann der Abgabepflichtige (Abs. 1) bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde zu stellen, die für die Heranziehung des Abgabepflichtigen zu jener Abgabe zuständig ist, um deren Rückzahlung es sich handelt.

§ 240 Abs. 3 BAO normiert demnach zwei materiell rechtliche Voraussetzungen:

1. dass Beträge zu Unrecht einbehalten worden sind und
2. dass keine Rückzahlung oder kein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleichs oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist.

Liegt auch nur eine dieser beiden Voraussetzungen nicht vor, so ist die Durchführung eines Erstattungsverfahrens unzulässig und der entsprechende Antrag ist abzuweisen (vgl. VwGH vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214).

Aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines

auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Wege der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht.

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus Folgendes: Der Bw. wurde für das Jahre 2000 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt kein Raum. Der Bw. hätte nämlich im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren jenen Sachverhalt geltend machen müssen, für den ihm angesichts der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nicht mehr offen steht.

Daraus ergibt sich aber, dass das Finanzamt den Erstattungsantrag – wenn auch mit einer anders lautenden Begründung – zu Recht wegen des Fehlens der im § 240 Abs. 3 BAO normierten materiell – rechtlichen Voraussetzung abwies (vgl. VwGH vom 1. Juli 2003, 2002/13/0214).

Was nunmehr den Ausführungen des Bw. zum Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, so ist ihm Folgendes entgegenzuhalten:

Das im Artikel 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsprinzip ist stärker als jeder andere Grundsatz, insbesonders jener von Treu und Glauben. Dieser Grundsatz kann und darf der gesetzmäßigen Anwendung bindender Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen. Demnach ist davon auszugehen, dass die Treu- und Glaubensregel keinesfalls über dem jeweils anzuwendenden Recht steht (also im Stufenbau nicht höherrangiger als das einfache Gesetz ist) und es kann auch Treu und Glauben nicht das gesetzte Recht verdrängen (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 1295 sowie die dort angeführten Literatur- und Judikaturhinweise). Dies bedeutet aber, dass im vorliegenden Berufungsfall der im § 240 Abs. 3 BAO normierte Grundsatz, dass ein Erstattungsverfahren für den Fall eines möglichen Veranlagungsverfahrens ausgeschlossen ist, Anwendung zu finden hat. Dies auch insbesonders deshalb, da der eindeutige Gesetzeswortlaut keinen Interpretationsspielraum zulässt.

Zum Verlangen nach einem Feststellungsbescheid ist festzustellen, dass die Abgabenvorschriften einen solchen im vorliegenden Berufungsfall nicht vorsehen.

Was den Antrag auf Abgabennachsicht nach § 236 BAO betrifft, so ist dem Bw. Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Die "Sache" umgrenzt die Entscheidungskompetenz der Rechtsmittelbehörde. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheids der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf in einer Angelegenheit, die noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid erlassen (vgl. auch Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2800ff sowie die dort angeführten Judikate).

Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war die Lohnsteuererstattung für das Jahr 2000. Der im Zuge des Berufungsverfahrens gestellte Antrag auf Abgabennachsicht führt sohin zu einer anderen Sache als der am 2. September 2002 erledigte Antrag vom 16. April 2002 und hat daher nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung zu sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Oktober 2003