



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MW, vertreten durch G, vom 13. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 15. März 2001 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1993, 1994, 1995, und 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitraum 1993 bis 1996 Geschäftsführer der B. Das Dienstverhältnis wurde mit 30. September 1996 wegen des Vorliegens wichtiger Gründe vom Arbeitgeber gelöst (fristlose Entlassung). Neben diesen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielte er noch Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (Schreibbüro) sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen einer unter anderem den Streitraum umfassenden Prüfung stellte der Prüfer des Finanzamtes FA fest, dass die vom Berufungswerber vorgenommenen Verrechnungen von "Schreibarbeiten" und die Vermietung von Räumlichkeiten zur Unterbringung von Journalisten an seinen Dienstgeber nur deshalb vorgenommen worden wären um bestimmte Gehaltsbestandteile, wie z.B. Erfolgsprämien und Urlaubsabfindungen "steuerbegünstigt" auszahlen zu können. "Steuerbegünstigt" deshalb, da durch die vorgenommenen Verrechnungen eine Besteuerung im Wege des Lohnsteuerabzuges unterblieben sei. Die vom Berufungswerber verrechneten Leistungen (Schreibarbeiten bzw. die Vermietung von Räumlichkeiten zur Unterbringung von Journalisten) an seinen ehemaligen Arbeitgeber seien von ihm aber nicht erbracht worden, wie der Berufungswerber im Rahmen seiner Befragung

als Beklagter vor dem LG ausführte. Der Prüfer nahm in der Folge eine Berichtigung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dahingehend vor, dass er die steuerpflichtigen Bezüge gemäß den Lohnzetteln (Kennzahl 245 der Lohnzettel) um die in den Jahren 1993 bis 1996 zugeflossenen Einnahmen, die auf Prämien und Urlaubsabfindungen entfallen sind, welche als Schreibaarbeiten und als Vermietung von Räumlichkeiten verrechnet worden sind, erhöhte. Für die auf die Auszahlungen der Prämien und Urlaubsabfindungen entfallenden Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) wurde der ehemalige Arbeitgeber des Berufungswerbers im Wege der Haftung gemäß § 82 EStG 1988 in Anspruch genommen, der die im Haftungsweg vorgeschriebenen Beträge in der Folge entrichtete. Die von der Be im Streitzeitraum 1993 bis 1996 entrichtete Lohnsteuer wurde beim Berufungswerber nicht auf seine Einkommensteuerschuld gemäß § 46 EStG 1988 angerechnet, da er diese seinem ehemaligen Arbeitgeber nicht ersetzt habe.

Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb (Schreibbüro) sowie aus der Vermietung und Verpachtung wurden von der Betriebsprüfung als Liebhaberei beurteilt und der erklärte Verlust des Jahres 1993 sowie die Gewinne der Jahre 1994, 1995, 1996 (Schreibbüro) bzw. die ausgewiesenen Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1993, 1994 und 1995 sowie der Einnahmenüberschuss 1996 (Vermietung) nicht der Besteuerung unterzogen.

Gegen die für den Streitzeitraum 1993 bis 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheide wurde nach Gewährung mehrerer Fristverlängerungen berufen und unter anderem ausgeführt, dass sich der Arbeitgeber gegenüber dem Berufungswerber zu einer "Nettolohnvereinbarung" verpflichtet habe. Daraus folge, dass der Arbeitgeber die ausbezahlten Beträge als Nettobeträge, zuzüglich der gesetzlichen Abgaben geschuldet habe. Insgesamt habe der Berufungswerber einen Bruttobezug erhalten, welcher dem ausbezahlten Nettogehalt zuzüglich der gesetzlichen Abgaben entspreche. Es entspreche daher nicht den Tatsachen, dass der Berufungswerber die im Haftungswege vom ehemaligen Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nicht selbst getragen habe. Ungeachtet dessen erachte der Parteienvertreter generell die Nichtanrechnung der vom (ehemaligen) Arbeitsgeber des Berufungswerbers bezahlten Lohnsteuer für seinen ehemaligen Bediensteten als rechtswidrig. Wie auch Ritz in einem Artikel in der Zeitschrift Recht der Wirtschaft im Jahr 1996 zutreffend ausführe, könne § 46 EStG 1988 nicht unterstellt werden, er ermögliche ein "doppeltes kassieren des selben Betrages". Die §§ 82 und 83 Abs. 1 EStG 1988 stellten klar, dass der Arbeitnehmer Steuerschuldner sei und der Arbeitgeber nur für die Einbehaltung und Abfuhr hafte. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO trete durch die Geltendmachung der Haftung Gesamtschuldnerhaft ein. Die Entrichtung der Abgabe durch einen Schuldner befreie den anderen Schuldner. Wenn daher ein Betrag bereits einmal der Einkommensbesteuerung unterzogen worden sei, sei eine Inanspruchnahme aus dem Titel der Lohnsteuerhaftung nicht mehr zulässig (VwGH vom

13. 09. 1971, 2218/71). Dieses System der Gesamtschuldnerschaft bedinge, dass eine Inanspruchnahme aus dem Titel der Einhebung von Lohnsteuer beim Arbeitnehmer nicht mehr zulässig sei, wenn der Arbeitgeber diese Schuld bereits für den Arbeitnehmer bezahlt habe. Eine andere Auslegung führe zu einer Doppelbelastung und sei daher nach Ansicht des Parteienvertreters verfassungswidrig. Wie Ritz im Recht der Wirtschaft 1996 zutreffend anführe, ergebe sich aus dem Gesamtschuldcharakter der Lohnsteuer, dass die von einem Gesamtschuldner entrichteten Beträge nicht nochmals von einem Mitschuldner gefordert werden dürften. Es werde daher der Antrag gestellt, die im Zeitraum 1993 bis 1996 durch den (ehemaligen) Arbeitgeber für den Berufungswerber entrichtete Lohnsteuer im Einkommensteuerverfahren des Berufungswerbers anzurechnen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide des Streitraumes 1993 bis 1993 wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) abgewiesen.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Ansicht von Ritz nicht gefolgt werden könne. Auf Grund der eindeutigen Bestimmung des § 46 Abs. 1 EStG 1988 sei eine Anrechnung nur dann möglich, wenn der Arbeitnehmer den im Haftungswege in Anspruch genommenen Arbeitgeber die nachgeforderte Lohnsteuer ersetze. Die Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 gewährleiste die gleiche steuerliche Behandlung der Nichtabzugsfähigkeit der Lohn-(Einkommen)steuer für Personen, die einen gleich hohen, nichtselbständigen Bezug erhalten hätten, und bei denen im ersten Falle die "richtige" Lohnsteuer, hingegen im zweiten Fall eine zu geringe Lohnsteuer einbehalten worden sei. In jenem Fall, in dem die Lohnsteuer nicht ordnungsgemäß einbehalten worden sei, sondern im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschrieben werde, sei diese als Betriebsausgabe (Lohnaufwand) grundsätzlich abzugsfähig. Erst durch die in der Folge vorgenommene Rückforderung (der im Haftungsweg nachgeforderten Lohnsteuer) werde dieser Aufwand (des Arbeitgebers) neutralisiert. Würde anders vorgegangen werden, hätte der Steuerpflichtige einen Vorteil, bei dem vorerst eine zu geringe Lohnsteuer einbehalten worden wäre. Dies widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und rechtfertige die Bestimmung des § 46 Abs. 1 EStG 1988. Zur Vermeidung einer Umgehungshandlung bleibe es aber dem Gesetzgeber unbenommen, durch eine Zwangsmaßnahme (Anrechnung der Lohnsteuer nur dann, wenn sie tatsächlich vom Arbeitnehmer und nicht vom Arbeitgeber getragen werde) das richtige Ergebnis herzustellen oder – wenn dies nicht geschehe – eine Anrechnung zu verwehren. Es bestehe daher keine Veranlassung, eine Lohnsteuer anzurechnen, die der Arbeitnehmer wirtschaftlich gesehen nicht getragen habe. Inwieweit eine Nettolohnvereinbarung bestanden habe oder nicht, sei für die gegenständliche Beurteilung ohne Bedeutung, da die Korrektur der Lohnzettel lediglich die ausbezahlten

Beträge betroffen habe und nicht von den Auszahlungsbeträgen (Nettolohn) auf Bruttolöhne hochgerechnet worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (FLD) gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Eine "nähere Erläuterung" werde nachgereicht.

Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG) bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (A) zuständig. Der Berufungswerber wurde von der Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt.

Das Finanzamt legte die Verwaltungsakten sowie den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, der Auszüge aus dem beim LG anhängigen Prozess zwischen der B als Klägerin und dem Berufungswerber als Beklagten enthielt, vor. In der am 11. November 1999 vor dem LG durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde der Buchhalter (Herr S), welcher am 1. November 1989 in das Unternehmen eingetreten ist und seit 1993 Prokurist der Klägerin ist sowie der Berufungswerber zu dem Thema "Prämiensystem" befragt. Herr S gab über Befragen des Klagevertreters (KV) folgendes an:

*"Zur Frage, ob die Prämie überhaupt in der Rubrik "Personalaufwand" aufscheint:*

*Teilweise. Die Auszahlung der Prämie konnte früher oder auch 1 Jahr später erfolgen und sie konnte über das Lohnkonto erfolgen oder sie wurde mit offenen Salden verrechnet. Also entweder über die Lohnabrechnung abgerechnet oder wurde mit anderen Rechnungen gegen verrechnet. Daher ist nie die ganze Prämie im Lohnkonto ersichtlich gewesen.*

*Zur Frage, ob Beklagter Rechnungen gelegt hat und die Prämie im Wege über diese Rechnungen bezahlt wurde:*

*Ja.*

*Zur Frage, wie man das auseinander gehalten hat:*

*Es gibt Extra- Aufzeichnungen darüber. Er hat Rechnungen seines Schreibbüros gelegt, lautend auf Leistungen des Schreibbüros für die BBF und Vermietung, lautend darauf, dass die BBF Gäste im Appartement von M wohnen hat lassen. Diese Rechnungen sind dann zur Gänze bezahlt worden.*

*Zur Frage, ob das eine Konstruktion auf Wunsch Ma war oder sie von S stamme:*

*Ich habe diese Idee nicht gehabt. Die Rechnungen sind von M gekommen und diese Praxis habe ich schon vorgefunden, als ich in die Firma eintrat:*

*Zur Frage, ob S als Buchhalter und dann als Prokurist in der Buchhaltung und im Finanzwesen machen konnte, was er für richtig hielt:*

*Das meiste ist sicher so geblieben, wie ich es für richtig fand, aber M , weil er aus diesem Bereich gekommen ist, wenn er anderer Meinung war, dann war das auch zu ändern. Zur*

*Frage, ob es die Situation gegeben hat, wo M anderer Meinung war über Verbuchungen von Aufwendungen, die S sachlich ungerechtfertigt gefunden hat und ob sich M durchgesetzt hat: Wenn er anderer Meinung war, dann ist nach seiner Meinung geändert worden. Es hat ganz selten Rechnungen gegeben, wo direkt eine Kontierung von M darauf war."*

In seiner Einvernahme gab der Berufungswerber dazu unter anderem folgendes zu Protokoll:

*"Zur Frage, ob die Schilderung St über die Gegenrechnungen richtig ist:*

*Ja, auch sie bestanden schon seit sehr langer Zeit. Es ging darum, dass sonst jede Prämie ja Lohnsteuer bewirkt. Man war bestrebt, die Wertigkeit der Prämie zu erhöhen. F durfte Heizöl tanken und die BBF hat das bezahlt und ich durfte früher Reifen kaufen. So haben wir die Prämie immer netto bekommen. 1986 habe ich ein Schreib- und Buchhaltungsbüro gewerblich eröffnet und zwei oder drei Buchhaltungen als Kundschaft gehabt. Die Geschäftsführung ist aber zeitlich aufwendiger geworden und wäre das Schreib- und Buchhaltungsbüro aufgrund meiner eingeschränkten Arbeit dort für sich allein nicht lebensfähig gewesen. Nun sind wir (mit "Wir" ist die Gesellschaft gemeint, nicht nur J allein, sondern da gab es Sitzungen mit den Gesellschaftern, da haben alle davon gewusst) auf die Lösung gekommen, dass die Rechnungen, wie S schildert, für Übernachtungen (ich habe Vermietung angemeldet) und das Schreibbüro für Schreibarbeiten und Vermietungen an Journalisten, dass so die Prämie untergebracht wurde. Auf diese Art habe ich die Prämie verrechnen können. Die Rechnungen sind jährlich von J kontrolliert und absanktioniert worden.*

*Zur Frage des Gerichtes, ob demnach diese verrechneten Schreibarbeiten nicht verrichtet worden sind und die Journalisten bezüglich der Rechnungen nicht übernachtet haben:*

*So ist es.*

*Zur Frage, ob klar war, dass den Rechnungen keine tatsächliche Vermietung und Schreibarbeiten zugrunde liegen:*

*Ja.*

*Zur Frage, ob klar war, dass diese Rechnungen für Prämien oder Urlaubsabfindung waren:*

*Ja.*

*Über Befragen durch KV, ob auch etwas anderes außer Urlaubsabfindung und Prämie über solche Rechnungen lief:*

*Glaublich das 15. Gehalt lief zwei, vielleicht drei Jahre über solche Rechnungen.*

*Die Frage, ob die Bilanzen 1994/95 und 1995/96 mit J in diesem Sinne abgesprochen wurden, sind zu verneinen, denn da war er ja nicht mehr in der Firma. Es war generell so die Regelung und mit J früher abgesprochen.*

*Zum Vorhalt, dass J am 30. 9. 1996 angab, dass eine solche Berechnungsweise nicht so vereinbart war:*

*Von Anfang an war die Vorgangsweise immer die gleiche, nur die Beträge waren verschieden, wie sehr sie verschieden waren, weiß ich nicht mehr. Das 15. Gehalt bezog ich seit 1994, und zwar bis zu meinem Ausscheiden. Ich weiß nicht sicher, ob es überhaupt jemals über die Rechnungen für Vermietung und Schreibbüro gelaufen ist. Dazu müsste ich erst nachsehen."*

Die Abgabenbehörde erster Instanz forderte den ehemaligen Arbeitgeber des Berufungswerbers mit Bedenkenvorhalt vom 19. 5. 2004 auf, nachstehende Fragen, die mit der im Haftungswege vorgeschriebenen Lohnsteuer für die Jahre 1993 bis 1996, welche auf die verdeckten Lohnbezüge des Berufungswerber entfallen ist (insgesamt ATS 504.158,-), zu beantworten,

*"1) Hat die B die Lohnsteuernachforderung bei Hrn. M eingefordert? Wenn ja, wann?*

*Wurden diese Beträge im laufenden Zivilprozess geltend gemacht?*

*Sofern es Schriftsätze darüber gibt, mögen diese vorgelegt werden.*

*2) Hat die B diese Forderung in die Bilanz aufgenommen?*

*Wenn ja, in welchem Jahr mit welchem Betrag?*

*Wurde diese Forderung wertberichtigt? Wenn ja, in welchem Jahr?*

*3) Hat Hr. M diesbezügliche Zahlungen an die B geleistet?*

*Wenn ja, wann wurden welche Beträge von Hrn. M in dieser Angelegenheit an die B bezahlt?*

*Wurde diese Forderung z.B. durch eine Gegenrechnung beglichen?"*

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt, dass der Berufungswerber die im Haftungsweg bei der B nachgeforderte Lohnsteuer nicht bezahlt habe und die Lohnsteuernachforderung weder in dem gegen den Berufungswerber geführten Prozess geltend gemacht noch eine Forderung bilanziert worden sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz übersandte sowohl eine Kopie des Bedenkenvorhaltes als auch dessen Beantwortung an den Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, A (UFS), der dies dem Berufungswerber zur Stellungnahme übersandte.

In seiner Stellungnahme verwies der Parteienvertreter vorerst auf einen in der Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK Nr.: 14/15 vom 15. Mai 2002) veröffentlichten Artikel zu dem Thema "Haftungslohnsteuer und Tilgungstatbestand in der Einkommensteuerfestsetzung". Weiters führte er unter anderem aus, dass die Nichtberücksichtigung der vom Arbeitgeber im Haftungsweg entrichteten Lohnsteuer eine Belastung von 100% bei zwei verschiedenen Steuersubjekten bewirke. Die vom Gesamtschuldner entrichtete Lohnsteuer ohne Anrechnung beim Arbeitnehmer führe zu einer Doppelverrechnung an Einkommensteuer, die nach Ansicht des Parteienvertreters zu einer verfassungswidrigen Auslegung des § 46 EStG durch die Abgabenbehörde erster Instanz führe. Es seien daher jene Arbeitslöhne, für die der Gesamtschuldner (Arbeitgeber) eine Tilgung der nachgeforderten Lohnsteuer leiste, nicht mehr als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Veranlagung des Arbeitnehmers

"aufzunehmen". Aus der Entwicklung des § 46 EStG gehe hervor, dass Ziel dieser Bestimmung sei, die "Haftungslohnsteuer", welche der Arbeitnehmer nicht getragen habe, infolge eines vertikalen Verlustausgleiches, zurückerstattet zu halten. Keinesfalls könne nach Ansicht des Parteienvertreters die Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG dahingehend ausgelegt werden, dass bei einer Einkommensteuerveranlagung bei welcher weitere positive Einkünfte zur Versteuerung gelangten, die bereits durch den Gesamtschuldner entrichtete Lohnsteuer bei dem zu Veranlagenden als nicht existent zu behandeln sei, sofern keine Rückforderung durch den Haftenden erfolge. Die Praxis der Verwaltung gehe, den Weg, diese Einkommensteile nicht mehr im Verfahren aufzunehmen. Die Herausnahme der Einkommensteile, für welche der Gesamtschuldner die Einkommensteuer in Form von Lohnsteuer bereits entrichtet habe, entspreche dem Grundsatz, dass eine Abgabenschuld bei ihrer Entrichtung durch den Gesamtschuldner erlösche und das Gesamtschuldverhältnis damit sein Ende fände (VwGH vom 08. 06. 1967, Slg. Nr. 3625/F, vgl. VfGH vom 07. 03. 1984, Slg. Nr. 9973).

Zusammenfassend führte der Parteienvertreter unter Verweis auf Rechtsprechung (VwGH 13. 09. 1972, 2218/72, vom 04. 07. 1990, 89/15/0013, vom 18. 1.1. 1991, 91/15/0113) und Literatur (Leitner, Lohnsteuerpraxis 93/94) aus, dass Arbeitnehmer und Arbeitgeber Gesamtschuldner der Lohnsteuer seien und die Entrichtung der Schuld durch einen Mitschuldner die anderen Mitschuldner von der Gesamtschuldnerschaft befreie. Daher sei nach Entrichtung der Einkommensteuer der Geltendmachung der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers für denselben (bereits entrichteten) Betrag ausgeschlossen (VwGH vom 10. 04. 1985, 84/13/0004, Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 83, Tz 2, Hofstätter/Reichl, EStG 1988, §§ 82, 83, Tz 8). Werde gegenüber dem Arbeitgeber die gemäß § 82 EStG 1988 bestehende Haftung mit Haftungsbescheid geltend gemacht und der haftungsgegenständliche Betrag vom Arbeitgeber entrichtet, so stelle sich die Frage der Anrechnung des Betrages im Einkommensteuerverfahren. Nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 sei eine Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert werde, nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt worden sei. Diese Bestimmung sei nach Quantschnigg/Schuch bereits im EStG 1972 deshalb normiert worden, da der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. 04. 1972, 2064/71 die Auffassung vertreten habe, dass die beim Arbeitgeber im Haftungsweg eingehobene Lohnsteuer beim Arbeitnehmer auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen sei. Die Gesetzesmaterialien (Regierungsvorlage zum EStG 1972, 474 BlgNr 13, GP 74) hätten diese Einfügung als Klarstellung bezeichnet. In den weiteren Ausführungen (Seite 5 der Stellungnahme) wird die Ansicht von Ritz im Recht der Wirtschaft 1996, Seite 615ff wiedergegeben. Nach § 46 Abs. 1 EStG 1988 seien die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (z.B. Lohnsteuer), soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfallen würden, auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Lohnsteuerbeträge seien auf die Einkommensteuerschuld unabhängig davon anzurechnen, ob sie entrichtet worden wären oder nicht (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 46 Tz 3.1, Hofstätter/Reichl, EStG 1988, § 46, Tz 6). Die Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, schließe nach seinem Wortlaut zwar die Anrechnung von Lohnsteuerbeträgen, die der Arbeitnehmer nicht wirtschaftlich getragen habe aus, diese Bestimmung betreffe nach Ritz jedoch nur den Spruchbestandteil "Höhe der Abgabe". Es ergebe sich somit aus dem Wesen des Gesamtschuldverhältnisses, dass die vom Arbeitgeber entrichtete Lohnsteuer im Einkommensteuerverfahren – und zwar im Spruch der Abgabenbescheide – des Arbeitnehmers M – auch wenn er sie dem Arbeitgeber nicht ersetzt – zu berücksichtigen seien. Der Bestimmung des § 46 Abs. 1 EStG 1988 sei nicht der Normzweck zu unterstellen, sie wolle ein doppeltes "Kassieren" ermöglichen.

Der Umstand, dass der Arbeitnehmer durch die Berücksichtigung von Beträgen, die ihn wirtschaftlich nicht belastet haben, (zu Lasten des Arbeitgebers und Gesamtschuldners) begünstigt werde, sei Sache der beiden Gesamtschuldner. Dies rechtfertigte kein doppeltes "Kassieren" durch den Abgabengläubiger. Der von der Abgabenbehörde in der Begründung angeführte Hinweis, dass die im Haftungsweg dem Arbeitgeber vorgeschriebene Lohnsteuer diese als Betriebsausgabe abgesetzt werden könne und daher unter anderem eine Verwehrung der Nichtanrechnung dieser Lohnsteuer beim Schuldner rechtfertige sei unzutreffend. Wenn die Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Gesamtschuldner aus betrieblichen Gründen erfolge, so sei grundsätzlich eine Betriebsausgabe gegeben. Ob die entrichtete "Haftungslohnsteuer" Betriebsausgabencharakter habe oder nicht stehe jedoch in keinem Zusammenhang mit der Problematik des Gesamtschuldverhältnisses. So würden die Bestimmungen der §§ 46, 82 und 83 des EStG 1988 auch für Arbeitgeber gelten, bei denen eine nachentrichtete "Haftungslohnsteuer" nicht als Betriebsausgabe abgesetzt werden könne, wie z.B. gemeinnützige Vereine oder Dienstgeber für Angestellte in privaten Haushalten. Es werde daher ersucht, der Berufung statt zu geben und die durch den Gesamtschuldner B entrichtete "Haftungslohnsteuer" in Höhe von € 43,601,86 in den Einkommensteuerbescheiden zu berücksichtigen. In eventu werde beantragt, jene Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 1993 bis 1996, deren Steuerschuld durch die Entrichtung des als Gesamtschuldner Haftenden getilgt worden sei in Höhe von € 87.203,74 aus der Steuerbemessungsgrundlage der Einkommensteuerbescheide herausgenommen werde.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung werde zurück genommen.

Die Stellungnahme wurde der Abgabenbehörde erster Instanz übersandt und ersucht gegebenenfalls eine Würdigung vorzunehmen. Die Abgabenbehörde erster Instanz gab keine



schriftliche Stellungnahme ab, sondern der Vertreter des Finanzamtes teilte dem Referenten innerhalb der Frist fernmündlich mit, dass die Ausführungen des Parteienvertreters zu keiner Änderung der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht geführt hätten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf die Einkommensteuerschuld werden unter anderem die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen, angerechnet. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde (§ 46 Abs. 1. Z 2, EStG 1988).

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2, EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld nur jene Beträge angerechnet, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen, und nicht von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entrichtet worden sind, die gemäß § 41 Abs. 4 bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Lohnsteuer, die im Haftungsweg beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde (VwGH 19. 05. 1987, 85/14/0009). Daher kann der Arbeitnehmer Lohnsteuerbeträge, die der Arbeitgeber getragen hat, auf seine Einkommensteuerschuld nicht anrechnen. Will der Arbeitnehmer die im Haftungsweg vorgeschriebene Lohnsteuer bei der Veranlagung aber anrechnen, dann **muss** er diese persönlich tragen (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 46 Tz 6). Die Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z 2, EStG 1988 stellt in seinem letzten Satz klar, dass nur wirtschaftlich vom Arbeitnehmer zu tragende Lohnsteuer bei diesem anrechnungsfähig ist. Der Arbeitnehmer **muss** die Lohnsteuer **persönlich tragen**, bloße mittelbare Belastung z.B. über einen Gewinnanteil als Kommanditist genügt nicht (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988, § 46, Tz 3.3 und VwGH vom 19. 05. 1987, 85/14/0009).

Im gegenständlichen Verfahren ist **unbestritten**, dass der Berufungswerber die im Haftungsweg bei seinem ehemaligen Dienstgeber nachgeforderte Lohnsteuer für die an den Berufungswerber im Wege der Verrechnung von nicht erbrachten Leistungen (Schreibbüro und Vermietung) ausbezahlten Prämien und Urlaubsabfindungen, diesem nicht ersetzt hat. Der Berufungswerber hat diese nachgeforderte Lohnsteuer somit **nicht persönlich** getragen und ist daher auch wirtschaftlich nicht belastet worden. Eine Anrechnung dieser nicht von ihm an seinen ehemaligen Arbeitgeber erstatteten Lohnsteuer ist daher gesetzlich ausgeschlossen. Daran vermag auch die vom Parteienvertreter geäußerte Ansicht, dass der Berufungswerber auch wenn er durch die beim Arbeitgeber nachgeforderte und von diesem im Haftungsweg entrichteten Lohnsteuer wirtschaftlich nicht belastet sei, da es "offenbar Sache der Gesamtschuldner sei wer diese Haftungslohnsteuer leiste" nichts zu ändern. Diese Ansicht

findet weder in der gesetzlichen Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z 2, EStG 1988 noch in der herrschenden Meinung (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 46 Tz 5, EStG 1988, Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 46, Tz 6 Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988, § 46, Tz 3.3, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 46, Anm. 46) ihre Stütze und wird auch vom BMF (ÖStZ 1997, 388) nicht geteilt. Auch die Autorin des Artikels "Haftungslohnsteuer und Tilgungstatbestand in der Einkommensteuerfestsetzung" (SWK Nr.: 14/15 vom 15. Mai 2002) räumt ein, dass das Einkommensteuergesetz als lex specialis eigene Bestimmungen über die Anrechenbarkeit der vom Arbeitgeber im Wege der Haftung nachgeforderte und eingehobene Lohnsteuer ("Haftungslohnsteuer") enthalte, auch wenn die Nichtanrechnung der "Haftungslohnsteuer" ihrer Meinung nach ein "Systembruch" im Einkommensteuergesetz ist.

Aus der Entwicklung des § 46 EStG gehe auch nicht, wie der Parteienvertreter meint, hervor, dass das Ziel dieser Bestimmung ist die im Wege der Haftung beim Arbeitgeber nachgeforderte "Haftungslohnsteuer", welche der Arbeitnehmer nicht getragen hat aber in folge eines vertikalen Verlustausgleiches zurückzuerstatten sei, sondern diese bereits im EStG 1972 normierte Regelung der Nichtanrechnung einer nicht vom Arbeitnehmer persönlich getragenen "Haftungslohnsteuer" einen anderen Grund hatte. Die Normierung der Nichtanrechnung einer nicht vom Arbeitnehmer getragenen Lohnsteuer, die der zur Haftung herangezogene Arbeitgeber getragen hat, war auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum EStG 1967 erforderlich, da (seinerzeit) auch Lohnsteuerbeträge, die beim Arbeitgeber im Haftungsweg eingehoben wurden aber vom Arbeitnehmer nicht vergütet wurden, auf die Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers anzurechnen war (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch zum EStG 1988, § 46, Tz 3.3). Im Übrigen führt der Parteienvertreter dies auch in seiner Stellungnahme aus und zitiert diese "Klarstellung" (Regierungsvorlage zum EStG 1972, 474 BlgNR 13, GP, 74), sodass das "Ziel des § 46 EStG" und die "Entwicklung des § 46 EStG" eine andere war. Bereits im EStG 1972 war das "Ziel des § 46 EStG" nicht auf die Anrechnung der vom Arbeitnehmer nicht getragenen "Haftungslohnsteuer" gerichtet, sondern eine Anrechnung im Geltungsbereich des EStG 1972 sowie seit Inkrafttreten des EStG 1988 war und ist nur möglich, wenn der Arbeitnehmer die im Wege der Haftung beim Arbeitgeber geforderte und entrichtete Lohnsteuer dem Arbeitgeber auch ersetzt und damit diese selbst trägt. Betrachtet man § 46 der Einkommensteuergesetze nach ihrer Überschrift ("Abschlusszahlungen"), nach ihrer Einbettung in den mit "Veranlagung" überschriebenen vierten Teil des Gesetzes und nach ihrem Regelungsinhalt, dann wird deutlich, dass Regelungszweck die Bestimmung jenes Betrages ist, den der Abgabepflichtige im Ergebnis seiner Veranlagung zur Einkommensteuer auf die aus dieser Veranlagung entstandene Abgabenschuld noch zu entrichten hat.

Dementsprechend sieht die genannte Bestimmung auch die Anrechnung solcher Beträge auf die Einkommensteuerschuld vor, mit denen diese Einkommensteuerschuld, sei es im Wege festgesetzter Vorauszahlungen (Z 1) oder sei es im Wege der Einbehaltung durch Steuerabzug (Z 2) vom Abgabepflichtigen oder für ihn schon vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung partiell zu tilgen war. Die Ausnahmefälle von der Anrechnungsvorschrift betreffen demgemäß auch solche Steuerbeträge, die bei der auf dem Veranlagungswege festzusetzenden Einkommensteuerschuld nicht zu berücksichtigen waren. Unter Einkommensteuerschuld iSd § 46 der Einkommensteuergesetze war damit von jeher nur jene Schuld zu verstehen, die als Einkommensteuer im Ergebnis der zu veranlagenden Einkünfte resultierte (VwGH 22. 04. 1998, 98/13/0018).

Die Ansicht des Parteienvertreters, dass unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 46 Tz 3.1, und Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 46, Tz 6 EStG 1988, die "Haftungslohnsteuer" unabhängig davon ob sie entrichtet worden wäre oder anzurechnen sei, wenn sie **einbehalten** worden sei und daraus den Schluss zieht, dass auch eine vom Arbeitgeber **nicht einbehaltene** Lohnsteuer anzurechnen sei, weil die wirtschaftliche Belastung des Berufungswerbers gegeben sei, ist unzutreffend. Unzutreffend deshalb, da sowohl für Quantschnigg/Schuch als auch Hofstätter/Reichl die **Einbehaltung** der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber **Voraussetzung** für die Anrechnung im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers ist. Im gegenständlichen Verfahren wurde die auf Prämien und Urlaubsabfindungen entfallende Lohnsteuer vom ehemaligen Arbeitgeber des Berufungswerbers nicht einbehalten – genauer gesagt gar nicht einbehalten werden konnte, da die "Konstruktion" des Berufungswerbers (Verrechnung von Prämien und Urlaubsabfindungen durch die Legung von Rechnungen über nicht erbrachten Leistungen zu vereinnahmen) den Zweck gehabt hat die Einbehaltung im Wege des Lohnsteuerabzuges zu verhindern, da "jede Prämie ja Lohnsteuer bewirkt" – sondern im Wege der Haftung beim Arbeitgeber nachgefordert werden musste und eine wirtschaftliche Belastung des Berufungswerbers nur gegeben ist, wenn er diese "Haftungslohnsteuer" dem Arbeitgeber auch tatsächlich ersetzt. Dies ist aber im gegenständlichen Verfahren nicht geschehen.

Die vom Parteienvertreter **begehrte Anrechnung** der vom ehemaligen Arbeitgeber im Haftungsweg geforderten und eingehobenen Lohnsteuer im streitgegenständlichen Zeitraum (1993 bis 1996) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 dem Berufungswerber auf die Einkommensteuerschuld dieser Jahre anzurechnen, **ist** auf Grund der klaren und eindeutigen Bestimmung des § 46 Abs. 1, Z 2, letzter Satz EStG 1988 **nicht möglich**.

Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988 idF BGBl.Nr. 400/1988).

Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Der Arbeitnehmer (Steuerschuldner) wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

|    |  |
|----|--|
| 1. | der Arbeitnehmer die ihm nach § 58 Abs. 2 obliegende Verpflichtung, die Berichtigung der Lohnsteuerkarte zu beantragen, nicht rechtzeitig erfüllt hat,   |
| 2. | ein Jahresausgleich von Amts wegen (§ 72 Abs. 3) durchgeführt wird,  |
| 3. | der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist,  |
| 4. | die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,   |
| 5. | Freibeträge wegen Werbungskosten (§ 16), Sonderausgaben (§ 18) oder außergewöhnlicher Belastungen (§§ 34 und 35) auf Grund eines Freibetragsbescheides berücksichtigt wurden und - sich nachträglich ergibt, dass die betreffenden Aufwendungen nicht in der berücksichtigten Höhe getätigt worden sind - die berücksichtigten Aufwendungen die zustehenden Höchstbeträge überschritten haben (§ 83 EStG 1988 idF. BGBl.Nr. BGBl.Nr. 660/1989) |

Für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1988 und vor dem 1. Jänner 1994 enden, sah § 83 Abs. 2 EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 1989, BGBl 660, in diesen vorhin angeführten Fällen, zwar eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers vor, ändert aber nichts daran, dass im Wege der Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der tatsächlich festgestellten Höhe anzusetzen sind. Es besteht hierbei 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 (VwGH 20. 02. 1992, 90/13/0154). Insoweit unrechtmäßigerweise keine Abzugssteuern einbehalten wurden, kommt es nämlich bei der Veranlagung zu einer Nachholwirkung (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, 2. Auflage, Tz 9 zu § 46, Seite 792; VwGH vom 31. 03. 1992, 92/14/0040 und vom 20. 02 1992, 90/13/0154).

Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

|    |   |
|----|---|
| 1. | die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,  |
| 2. | der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist, |

|    |  |
|----|--|
| 3. | die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,                         |
| 4. | eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird (§ 83 EStG 1988 idF BGBl.Nr. 818/1993) |

Mit Wirksamkeit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1993 enden, wurde § 83 Abs. 2 EStG 1988 durch Art I Z 42 Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818, geändert.

Im Falle der von Amts wegen vorzunehmenden Veranlagung nach § 41 Abs. 1 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen. Diese Bestimmung stellt lediglich eine Klarstellung dar, dass auch dann, wenn der Arbeitgeber bereits zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden ist, der Arbeitnehmer im Wege der Veranlagung in Anspruch genommen werden kann. Bei der Veranlagung sind Lohnbezüge auch dann zu erfassen, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer - Kommentar §§ 82, 83, Tz 8, EStG 1988 und VwGH vom 15. 06. 1988, 86/13/0178 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z 2 letzter Satz, wonach Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt worden ist). Für die Veranlagungsbehörde besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH vom 20. 02. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 03. 1992, 92/14/0040). Ist das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22. 12. 1966, 2328/64).

Die vom Parteienvertreter in seinem Eventualantrag **begehrte "Herausnahme"** der im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgenommenen Zurechnung jener Beträge, die ausbezahlte Prämien und Urlaubsabfindungen an den Berufungswerber betreffen, weil dies die Praxis der Verwaltung sei, **ist** auf Grund der von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmenden Veranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 und unter Hinweis auf Rechtsprechung und Lehre **nicht möglich**. Nicht möglich auch deshalb, da die im Wege nicht erbrachter Leistungen (Schreibbüro und Vermietung) vereinnahmten Prämien und Urlaubsabfindungen **unbestritten** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, die aber infolge des "fehlerhaften" Lohnsteuerabzuges – genauer gesagt auf Grund der "Konstruktion"

des Berufungswerbers diese im Wege nicht erbrachter Leistungen (Schreibbüro und Vermietung) zu verrechnen, weil "sonst jede Prämie ja Lohnsteuer bewirke und es völlig klar war, dass diese Rechnungen für Prämien und Urlaubsfindungen" gelegt werden (Aussage des Berufungswerber vor dem LG) - bisher nicht in dieser Einkunftsart erfasst wurden und daher im Wege der Veranlagung bzw. im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens in den zu erlassenden Bescheiden zu erfassen sind, wie im gegenständlichen Verfahren.

Der Ansicht des Parteienvertreters, es sei zu einer Doppelverrechnung an Einkommensteuer gekommen, ist nach Ansicht des Referenten des UFS nicht zutreffend. Die im Wege der Verrechnung von nicht erbrachten Leistungen vereinnahmten Einnahmen aus dem Schreibbüro (Gewerbebetrieb) sowie aus der Vermietung (Vermietung und Verpachtung) und die daraus resultierenden Einkünfte, die von der Abgabenbehörde erster Instanz als Liebhaberei beurteilt worden sind, wurden nicht der Einkommensbesteuerung unterzogen und es kann daher auch keine Doppelverrechnung an Einkommensteuer vorliegen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 23. Jänner 2006