



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/1030-W/13,  
miterledigt RV/1029-W/13,  
RV/1028-W/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Dkfm. Dieter J. Geerkens WTHD GmbH, 1150 Wien, Witzelsbergergasse 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch RR ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Einkommensteuer (ANV) 2006 bis 2008 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der steuerlich vertretene Berufungswerber (Bw) polnischer Herkunft schließt mit der H-GmbH (idF GmbH bzw. Arbeitgeberin) zunächst einen Werkvertrag ab und erklärt gegenüber seinem zur Erhebung der veranlagten Einkommensteuer zuständigen Finanzamt mit Abgabenerklärungen 2006 bis 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Gewinnermittlung erfasst der Bw mit Ausnahme des Jahres 2007 die laufend entrichteten Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung als Betriebsausgabe. Der Bw ist im Besitz einer Gewerbeberechtigung. Seine Tätigkeit umfasst im Wesentlichen das Ein- und Ausladen von Geräten sowie deren Montage. Die Abgabenerklärungen E1 werden laufend jeweils **im Folgejahr für das vorangegangene Jahr** eingereicht.

Der steuerliche Vertreter des Bw ist auch steuerlicher Vertreter der Arbeitgeberin.

Die gegenüber dem Bw erklärungskonform erlassenen Einkommensteuerbescheide vom 24. Juni 2010 bezüglich 2006 bis 2008 und vom 2. Juli 2010 bezüglich 2009 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Laut Abgabenkonto entrichtet der Bw die mit diesen Veranlagungsbescheiden festgesetzte Einkommensteuer 2006 bis 2009 über insgesamt € 5.177,23 mit **Überweisung vom 2. August 2010.**

Vom Finanzamt der Betriebsstätte erfolgt über den Zeitraum 2006 bis 2009 bei der GmbH als Arbeitgeberin eine GPLA-Prüfung gemäß § 150 BAO. Dabei gelangt die Prüferin zu der Auffassung, dass zwischen dem Bw und der GmbH vielmehr ein nichtselbständiges Dienstverhältnis vorliege. Mit **Abgaben- und Haftungsbescheiden vom 7. Mai 2010** bezüglich 2006 bis 2008 **sowie vom 21. Juli 2012** bezüglich 2009 wird die GmbH als Arbeitgeberin zur Haftung und Zahlung der Lohnsteuer herangezogen.

Die GmbH beruft gegen die Haftungsbescheide und trägt vor, dass richtiger Weise die Tätigkeit des Bw unter die Einkunftsart Gewerbebetrieb zu subsumieren sei. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2010** weist das Betriebsstättenfinanzamt die Berufung bezüglich der Jahre 2006 bis 2008 in diesem Punkt als unbegründet ab. Mit Vorlagebericht vom 3. September 2010 werden die Berufungen der Arbeitgeberin dem UFS vorgelegt und unter den Zahlen RV/2932-W/10 und RV/2933-W/10 protokolliert. Die Berufungen sind bis zum Tag des in gegenständlichem Berufungsverfahren abgehaltenen Erörterungsgesprächs am 18. Juni 2013 unerledigt.

Der steuerliche Vertreter des Bw beantragt bei der Amtspartei mit elektronischen Schriftsätzen vom 2. Februar 2012 zunächst die Änderung gemäß § 295a BAO, weil „lt. amtlicher Feststellung nie eine selbständige Tätigkeit vorgelegen, sondern der Bw als Dienstnehmer einzustufen sei. Der Bw hätte daher ausschließlich Einnahmen aus unselbständiger Tätigkeit als Dienstnehmer erzielt. Somit seien alle Erklärungen auf Null zu setzen“.

Mit Telefonat vom 13. November 2012 regt der steuerliche Vertreter eine amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren an und führt laut diesbezüglichem Aktenvermerk als Grund für die Wiederaufnahme aus, dass „es sich bei den ursprünglich als gewerbliche Einkünfte behandelten Einkünften von der GmbH um nsA-Einkünfte handelt, was sich aber erst nachträglich aufgrund einer GPLA-Prüfung herausgestellt habe.“

Mit **Bescheiden vom 13. November 2012** verfügt die Amtspartei die amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 und erlässt unter einem die gegenständlich angefochtenen neuen Einkommensteuerbescheide (ANV) 2006 bis 2008. Dabei

werden die vom Bw geleisteten Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft außer Ansatz gelassen und die mit den bisherigen Einkommensteuerbescheiden festgesetzte Einkommensteuer von der neu festgesetzten Einkommensteuer als Vorsoll abgezogen.

Mit fristgerechten elektronischen Schriftsätzen vom **10. Dezember 2012 beruft der Bw** gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 und trägt vor, dass die in den Jahren 2006 und 2008 laufend geleisteten Versicherungsbeiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft nicht berücksichtigt worden seien. Weiteres sei für sämtliche Streitjahre vergessen worden, die auf die nichtselbständige Arbeit entfallene Lohnsteuer in Abzug zu bringen. Schließlich seien die Lohnzettel falsch ausgestellt worden, weshalb deren Berichtigung beantragt werde.

Die Amtspartei spricht über diese Berufungen mit **Berufungsvorentscheidungen vom 8. März 2013** ab und gibt den Berufungen 2006 und 2008 insoweit Folge, als es die in diesen Jahren laufend geleisteten Versicherungsbeiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen, weil der Bw die Lohnsteuer seiner Arbeitgeberin noch nicht ersetzt habe. Die Anrechenbarkeit trete erst dann ein, wenn der Bw die der Arbeitgeberin vorgeschriebene Lohnsteuer rückerstattet haben werde.

Mit elektronischen Schriftsätzen vom 4. April 2013 wird die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. Mit direkt an den UFS adressiertem **Ergänzungsschriftsatz vom 23. April 2013** wird vorgebracht, dass der GmbH als Arbeitgeberin im Haftungsweg die Lohnsteuer des Bw über € 8.835,20 vorgeschrieben worden sei (für 2006 € 2.784,12; für 2007 € 59,60; für 2008 € 2.734,32 und für 2009 € 3.257,16), die von dieser „auch an die Behörde entrichtet worden“ sei. „In der Folge“ habe die Arbeitgeberin diese Abgaben „vom Bw eingefordert“. **Bis April 2013 seien vom Bw € 6.492,30 ersetzt worden.** Da der Bw seinerzeit für dieses Einkommen Einkommensteuer bezahlt habe, werde begehrt, diese, aufgrund der Abgabenprüfung nunmehr zu Unrecht vorgeschriebenen Beträge, zurück zu erstatten. Keinesfalls könne der Bw im Haftungswege für bereits entrichtete Lohnsteuer und Einkommensteuer nochmals herangezogen werden. Es werde daher beantragt, die entrichtete Einkommensteuer dem Abgabenkonto des Bw gutzuschreiben und die vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträge durch eine Arbeitnehmerveranlagung, die Minderung der Bemessungsgrundlagen seien in der jeweiligen Einkommensteuererklärung angegeben worden, zu berichtigen. Eine Aufstellung über die ab März 2012 bis April 2013 monatlich bezahlten Beträge wird beigeschlossen.

Es wird für den **18. Juni 2013 ein Erörterungsgespräch** angesetzt, zu dem beiden Parteien vorab ein Lückentext mit dem Ersuchen um Ergänzung und Überprüfung auf Richtigkeit übermittelt wird. Der Lückentext enthält ua die Passage: „Am .... entrichtet die GmbH die mit Haftungsbescheid nachgeforderten Lohnabgaben.“ Die Amtspartei wird auf die erstmals im Ergänzungsschriftsatz vom 23. April 2013 vorgetragene Problematik der faktischen Doppelkassation beim Bw hingewiesen.

Zum Erörterungstermin teilt die steuerliche Vertretung mit, dass die Arbeitgeberin die Haftungslohnsteuer gestern, also am 17. Juni 2013, auf ihr Abgabenkonto überwiesen habe. Der Zahlungsnachweis wird noch während des Erörterungsgesprächs gefaxt und zu den Akten genommen. Die Arbeitgeberin hatte entgegen dem mit Ergänzungsschriftsatz vom 23. April 2013 erstatteten Vorbringen die mit Haftungsbescheiden geltend gemachten Lohnabgaben nicht entrichtet, sondern die Aussetzung der berufsverfangenen Lohnabgaben von der Einhebung gem. § 212a BAO, die antragskonform bewilligt wurde, beantragt.

Die steuerliche Vertretung gibt weiters an, nicht gewusst zu haben, dass ein Regress des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zur Voraussetzung habe, dass der Arbeitgeber zunächst die im Haftungsweg vorgeschriebene Lohnsteuer an den Abgabengläubiger entrichtet haben muss. Zum Nachweis des Ersatzes der Lohnsteuer vom Bw an die Arbeitgeberin werden Kopien der Lohnkonten vorgelegt, mit denen der Abzug der regressierten Lohnsteuer 2006 bis 2009 vom Nettolohn nachgewiesen wird. Bis Juni 2013 hat der Bw durch Einbehaltung vom Nettolohn und einer Überrechnung insgesamt € 7.292,30 an Lohnsteuer ersetzt.

Die Amtspartei trägt vor, dass die SV-Beiträge richtiger Weise als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften zu erfassen sei.

Nach den im Haftungsverfahren eingebrachten Berufungen und dem Vorlageantrag wurde im Arbeitgeber-Haftungs-Verfahren nicht die Entrichtung der veranlagten Einkommensteuern durch den Bw vorbracht; Berufungsbegehren war bis zuletzt ausschließlich die Subsumtion unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Hingewiesen wird, dass demgegenüber im Verfahren des Bw ab 2. Februar 2012 (Antrag gem. § 295a BAO) offenbar die Subsumtion der strittigen Einkünfte unter solche aus nichtselbständiger Arbeit akzeptiert worden sei. Im Lohnsteuerhaftungsverfahren sei auch nicht die Zahlung des Bw vom 2. August 2010 als Eventualbegehren ins Treffen geführt worden, sodass selbst bei Annahme von nichtselbständigen Einkünften die Lohnsteuer der Höhe nach jedenfalls unzutreffend sei. Auf die Frage, wie sich das aus der Aktenlage ergebende Doppelbegehren der steuerlichen Nichterfassung, nämlich keine Inanspruchnahme der Arbeitgeberin zur Lohnsteuerhaftung einerseits und Anrechnung der zu Unrecht regressierten Lohnsteuer beim Bw als Arbeitnehmer andererseits, aus heutiger Sicht, wo die Arbeitgeberin gestern die Lohnsteuer

entrichtet hat, lösen lasse, werden die entsprechenden Rechtsmittel im Arbeitgeberverfahren niederschriftlich zurückgenommen.

Am 17. Juli 2013 teilt die Referentin mit, zunächst nur über die Berufungen bezüglich der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 zu entscheiden, weil der Bw bis Juni 2013 insgesamt € 7.292,30 an Haftungslohnsteuer ersetzt hat, jedoch noch nicht den vollen Betrag von € 8.835,20. Das durch diese Berufungsentscheidung auf dem Abgabenkonto entstehende Guthaben könne sodann zur Begleichung der Restschuld gegenüber der Arbeitgeberin nochmals teilweise überrechnet werden. Der Parteienvertreter sagt zu, den UFS unverzüglich vom Erlöschen der gesamten Schuld des Bw gegenüber seiner Arbeitgeberin zu verständigen.

Am 6. August 2013 wird der die Gegenstandsloserklärung der Rechtsmittel im Haftungsverfahren aussprechende Bescheid erlassen.

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

#### **Rechtsgrundlagen:**

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

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

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

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

#### **festgestellter Sachverhalt:**

Der aus Polen stammende Bw schließt mit der GmbH zunächst einen Werkvertrag ab. Das vom Bw geschuldete Werk besteht vorwiegend aus dem Ein- und Ausladen von Geräten sowie deren Montage. Der steuerliche Vertreter vertritt sowohl den Bw als auch die GmbH. Für die Jahre 2006 bis 2009 reicht der Bw jeweils im Folgejahr für das vorangegangene Jahr

Einkommensteuererklärungen ein, worin er Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Im Jahr 2010 wird der Bw mit Bescheiden vom 24. Juni 2010 sowie vom 2. Juli 2010 erklärungskonform zur Einkommensteuer sämtlicher Jahre veranlagt. Sämtliche Einkommensteuerbescheide erwachsen unangefochten in Rechtskraft und am 2. August 2010 überweist der Bw die Einkommensteuer sämtlicher Jahre von € 5.177,13 laut folgender Tabelle:

Bescheid vom		2006	2007	2008	2009	Summe
Juni/Juli 2010	gewerbl Einkünfte	12.738,98	12.158,41	14.831,92	15.214,97	54.944,28
	festgesetzte ESt	1.026,94	804,39	1.829,24	1.516,56	5.177,13

Im Frühjahr 2010 beginnt das Finanzamt der Betriebsstätte bei der GmbH eine GPLA-Prüfung und gelangt zu dem Ergebnis, dass zwischen der GmbH und dem Bw vielmehr ein Dienstverhältnis vorliegt. Das Betriebsstättenfinanzamt erlässt im Mai 2010 über denselben Zeitraum einen Abgaben- und Haftungsbescheid, mit dem es die Lohnabgaben (L, DB, DZ) vorschreibt und die Haftung geltend macht. Dieser Bescheid wird mit Berufung angefochten, wobei einziger Berufungspunkt die Subsumtion der Tätigkeit des Bw unter die nichtselbständigen Einkünfte bildet. Über diese Berufung entscheidet das Finanzamt der Betriebsstätte mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2013. Der Vorlageantrag enthält kein weiteres Vorbringen, die Berufung wird dem UFS vorgelegt. Gemeinsam mit der Berufung wird ein Antrag gemäß § 212a BAO auf Aussetzung der berufsverfangenen Lohnabgaben gestellt, dem auch entsprochen wird.

Die im Arbeitgeberverfahren für den Bw festgestellten nichtselbständigen Einkünften sowie die auf seine Einkünfte entfallende Lohnsteuer betragen:

	2006	2007	2008	2009	Summe
nichtselbständige Einkünfte	18.355,00	2.004,17	18.224,99	21.060,83	59.644,99
Haftungslohnsteuer	2.784,12	59,60	2.734,32	3.257,16	8.835,20

Im Februar 2012 werden in den Einkommensterverfahren elektronische Anträge gemäß § 295a BAO gestellt, weil „lt. amtlicher Feststellung nie eine selbständige Tätigkeit vorgelegen, sondern der Bw als Dienstnehmer einzustufen sei. Der Bw hat daher ausschließlich Einnahmen aus unselbständiger Tätigkeit als Dienstnehmer erzielt. Somit seien alle Erklärungen auf Null zu setzen“. Diese Anträge werden nicht erledigt.

Von März 2012 bis Juli 2013 zieht die GmbH als Arbeitgeberin vom monatlichen Nettolohn des Bw insgesamt einen Betrag von € 7.592,30 als Ersatz für die Haftungslohnsteuer ab.

Im November 2012 regt der Vertreter telefonisch in den Einkommensterverfahren amtswegige Wiederaufnahmen an. In einem Aktenvermerk ist als Begründung für die Wiederaufnahme festgehalten, dass „es sich bei den ursprünglich als gewerbliche Einkünfte

behandelten Einkünften von der GmbH um nsA-Einkünfte handelt, was sich aber erst nachträglich aufgrund einer GLPA-Prüfung herausgestellt habe."

Mit Bescheiden vom 13. November 2012 werden die amtswegigen Wiederaufnahmen verfügt sowie neue Einkommensteuerbescheide erlassen. Dabei werden die bisher festgesetzten Einkommensteuerbeträge von der neu festgesetzten Einkommensteuer (als sog. Vorsoll) abgezogen.

In den gegen die neuen Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufungen wird eingewandt, dass für sämtliche Streitjahre vergessen worden, die auf die nichtselbständige Arbeit entfallene Lohnsteuer in Abzug zu bringen. Schließlich seien die Lohnzettel falsch ausgestellt worden, weshalb deren Berichtigung beantragt werde.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. März 2013 werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen, weil der Bw die Lohnsteuer der Arbeitgeberin noch nicht ersetzt habe. Die Anrechenbarkeit trete erst dann ein, wenn der Bw die der Arbeitgeberin vorgeschriebene Lohnsteuer rückerstattet haben werde.

Mit direkt an den UFS adressiertem Vorlageantrag vom 4. April 2013 wird vorgebracht, dass der GmbH als Arbeitgeberin im Haftungsweg die Lohnsteuer des Bw vorgeschrieben worden sei, die von dieser „auch an die Behörde entrichtet worden" sei. „In der Folge" habe die Arbeitgeberin diese Abgaben „vom Bw eingefordert". Bisher seien vom Bw € 6.492,30 ersetzt worden. Da der Bw seinerzeit für dieses Einkommen Einkommensteuer bezahlt habe, werde begehrt, diese aufgrund der Abgabenprüfung nunmehr zu Unrecht vorgeschriebenen Beträge zurückzuerstatten. Keinesfalls könne der Bw im Haftungswege für bereits entrichtete Lohnsteuer und Einkommensteuer nochmals herangezogen werden. Es werde daher beantragt, die entrichtete Einkommensteuer dem Abgabenkonto des Bw gutzuschreiben und die vorgeschriebenen Lohnsteuerbeträge durch eine Arbeitnehmerveranlagung, die Minderung der Bemessungsgrundlagen seien in der jeweiligen Einkommensteuererklärung angegeben worden, zu berichtigen. Eine Aufstellung über die ab März 2012 bis April 2013 monatlich bezahlten Beträge wird beigegeben.

Anlässlich des am 18. Juni 2013 abgehaltenen Erörterungsgesprächs teilt der Vertreter auf Verlangen mit, dass die Arbeitgeberin die im Haftungsweg vorgeschriebenen Lohnabgaben gestern auf ihr Abgabenkonto überwiesen hätte. Der Überweisungsbeleg wird noch im Verlauf des Gesprächs beigebracht. Die gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid erhobene Berufung wird zurückgenommen.

Im Erörterungsgespräch wird seitens der Referentin das Berufungsbegehren wie folgt auf den Punkt gebracht: Begehrt wird, eine im Regressweg von der Arbeitgeberin überhöht geforderten und vom Bw als Arbeitnehmer ihr ersetzte Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld des Bw anzurechnen.

### **rechtliche Beurteilung:**

Die Subsumtion der vom Bw ausgeübten Tätigkeit unter die nichtselbständigen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 iVm [§§ 25](#) und [47 EStG 1988](#) stößt beim UFS auf keine Bedenken, zumal bereits mit § 295a-Anträgen vom Februar 2012 erstmals im Einkommensteuerverfahren des Bw seitens dessen Vertreters vorgetragen wird, dass der Bw ausschließlich Einnahmen aus unselbständiger Tätigkeit als Dienstnehmer erzielt habe und mit diesem Vorbringen seine Willenserklärung verbindet, „alle Erklärungen auf Null zu setzen“. Schließlich zeigt der als Arbeitgeber-Regress zunächst rechtsgrundlos erfolgte Eingriff in die Vermögensrechte des Bw deutlich die bereits an Abhängigkeit grenzende Weisungsgebundenheit des Bw gegenüber der GmbH auf. In dieser faktischen Handlung der GmbH ist eine das zwischen ihr und dem Bw vorliegende Dienstverhältnis bejahende Willenserklärung zu erblicken.

Die abgabenrechtliche Haftung des Arbeitgebers beruht auf [§ 82 EStG 1988](#) iVm [§ 224 BAO](#). Mit der Geltendmachung der persönlichen Haftung für die Lohnsteuer des Arbeitnehmers entsteht zwischen diesen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gem. [§ 7 Abs. 1 BAO](#) ein Gesamtschuldverhältnis. Damit wird die Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers auch Abgabenschuld des Arbeitgebers.

Liegt wie hier ein formal rechtskräftiger Einkommensteuer (ESt) - Veranlagungsbescheid vor und wurde die ESt vom Abgabepflichtigen entrichtet, so ist nach hL und stRSpr (erstmalig VwGH 13.9.1972, 2218/71, 1973, 61) im Haftungsverfahren gegenüber dem Arbeitgeber die Haftungslohnsteuer nur mehr in Höhe der Differenz geltend zu machen (Jakom/Lenneis EStG6, § 82, Tz 2, mwN; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 15. Lfg., § 82, Tz 4, mwN; Insoweit besteht also ein Haftungsausschluss des Arbeitgebers.

Behauptet der zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer herangezogene Arbeitgeber, der Arbeitnehmer habe diese Abgabe bereits beglichen, dann hat er entweder dies zu beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekanntzugeben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne weitwendigen Aufwand zu überprüfen (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004, 1985, 360). Da der Parteienvertreter in casu steuerlicher Vertreter der Arbeitgeberin und des Bw als deren Arbeitnehmers ist, hat er in beiden Abgabenverfahren jeweils Kenntnis vom Hergang im anderen Abgabenverfahren und ist im Besitz der entsprechenden Beweismittel.



Laut Sachverhalt hat die Arbeitgeberin den Bw bereits im Regressweg in Anspruch genommen, bevor die gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide erhobenen Berufungen erledigt worden sind und die Steuerschuld des Bw seitens der Arbeitgeberin beglichen worden ist.

§ 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988 verlangt zur Anrechnung einer Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nicht jedoch bloß, dass der Arbeitnehmer die Lohnsteuer wirtschaftlich getragen hat (arg. die Lohnsteuer dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt). Tatbestandsmerkmal ist nach dem Gesetzeswortlaut der Ersatz der Lohnsteuer. Der dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer geleistete Ersatz der Lohnsteuer wird dann zu bejahen sein, wenn der Regress konform den zivilrechtlichen Voraussetzungen gemäß § 1358 ABGB erfolgt ist.

Mit der Entrichtung des aushaftenden Betrages tritt der Arbeitgeber nach § 1358 ABGB analog insoweit in die Rechte des Gläubigers ein und ist befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 15. Lfg., § 82, Tz 12, mwN). Die Entrichtung durch den Ersatzschuldner (arg. wer eine fremde Schuld bezahlt) impliziert, dass die Schuld bereits bestimmt oder zumindest bestimmbar ist. Der Regress hat daher drei rechtliche Voraussetzungen: Haftung des Ersatzschuldners, Bestimmtheit – bzw zumindest Bestimmbarkeit - der Sache und Befreiung des Hauptschuldners von der Schuld durch Leistung seitens des Ersatzschuldners, bei Abgabenschulden als Geldschulden ist die schuldbefreiende Leistung in der Zahlung der Schuld durch den Ersatzschuldner zu erblicken. Die Schuld muss durch Leistung seitens des Ersatzschuldners erlöschen.

Der Hauptschuldner ist daher zivilrechtlich berechtigt, den für in schuldbefreienden Nachweis vom Regressierenden zu verlangen. Tut er das nicht, riskiert er, dass der Gläubiger die Schuld bei ihm und beim Ersatzschuldner eintreibt, wodurch der Hauptschuldner doppelt bezahlen würde.

Laut Sachverhalt war jedoch bis zum 18. Juni 2013 alleiniger Berufungsgrund gegen den Haftungs- und Lohnsteuerbescheid die Subsumtion unter die Einkunftsart. Die Entrichtung der veranlagten Einkommensteuer seitens des Bw wurde in Haftungsverfahren – auch nicht als Eventualbegehren – vorgetragen. Durch die Berufung gegen den Haftungs- und Lohnsteuerbescheid war die in jenem Verfahren zu entscheidende Sache noch keineswegs bestimmt, zumal laut hL und RSpr im Haftungsverfahren auf die Entrichtung einer veranlagten Einkommensteuer durch den Arbeitnehmer hinzuweisen ist, also im Haftungsverfahren der (teilweise) Haftungsausschluss geltend zu machen ist, wie oben bereits ausgeführt wurde. Die Haftungslohnsteuer wird diesfalls nur noch in Höhe der Differenz bemessen

(Differenzlohnsteuer). Den Haftungsausschluss hat der Abgabengläubiger weiters jedenfalls zu berücksichtigen, sobald er Kenntnis davon erlangt - und sei es von dritter Seite, weil ein gänzliches oder teilweises Erlöschen der Lohnsteuerschuld objektiv besteht.

Die Steuerschuld im Haftungsverfahren ist in concreto mit dem aufgrund der Zurücknahme der Rechtsmittels am 6. August 2013 erlassenen Gegenstandsloserklärungsbescheid bestimmt im Rechtssinne geworden. Die zweite zivilrechtliche Voraussetzung für den Regress ist die Entrichtung der Haftungslohnsteuer am 17. Juni 2013. Das gemeinsame Vorliegen dieser Voraussetzungen hat den Regress rückwirkend geheilt.

Nach hL sind einbehaltene Beträge auch dann anzurechnen, wenn sie zu Unrecht oder zu hoch einbehalten worden sind (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 15. Lfg., § 82, Tz 4; Jakom/Baldauf, EStG 2013, § 46, Tz 4). Als „zu Unrecht regressiert“ könnte jene Haftungslohnsteuer angesehen werden, die mangels Geltendmachung des Haftungsausschlusses doppelt festgesetzt und vom Bw doppelt getragen wurde.

Die „zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer“ iSd § 46 EStG 1988 war bislang nicht Gegenstand eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs. Nach *Stoll* (BAO, 2488) sind iSd § 240 Abs. 3 BAO zu Unrecht einbehaltene Beträge solche, „die entgegen der Gesetzeslage, die also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten „worden sind (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 240, Tz 3). Aus den zu § 240 Abs. 3 BAO ergangenen Erkenntnissen des VwGH zum dort gesetzlich genormten Begriff der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer ist insgesamt zu entnehmen, dass eine solche dann nicht anzunehmen ist, wenn der Einbehaltung eine behördliche Grundlage (zB Eintragung in der Lohnsteuerkarte, heute Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber) zu Grunde gelegt wurde (zB VwGH 24.09.2003, [2000/13/0003](#); VwGH vom 23.10.1973, [0979/73](#); VwGH 05.11.1963, [0867/62](#)).

Bei Vorliegen eines Haftungsbescheides hindert im Umfang der Inanspruchnahme zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer die Rechtskraft des Haftungsbescheides als Individualnorm jede Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Arbeitgeber von seinen Arbeitnehmern Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten hat (VwGH 05.10.1994, [94/15/0094](#)). Das im Spruch des Haftungsbescheides bestimmte Leistungsgebot ist jener Betrag, der Gegenstand eines Regresses sein kann und dieser lässt für eine „Verkenkung rechtlicher Bestimmungen“ oder einer „unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse“ keinen Raum. Da ein Regress seine Rechtsgrundlage im Zivilrecht hat, ist ein über den Spruch des Haftungsbescheides hinausgehender Regress bereicherungsrechtlich auf Grundlage des Zivilrechts zu berichtigen.

Die im Spruch eines rechtskräftigen Haftungsbescheides angeführte Abgabenschuld ist zweifelsfrei bestimmt und bildet in Verbindung mit dem Zahlungsnachweis die zahlenmäßige Grundlage für den im Zivilrecht angesiedelten Regress. Da die Wortfolge „dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde“ im § 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988 einen ordnungsgemäß durchgeführten Regress (s. obige Ausführungen) und damit den dort maßgebenden Betrag vor Augen hat, ist die anrechenbare Lohnsteuer im Veranlagungsbescheid mit diesem Betrag begrenzt (arg. insoweit anzurechnen). Auch wenn keine Bindungswirkung des Veranlagungsverfahrens an die Feststellungen im Lohnsteuerverfahren besteht (UFS 08.03.2013, RV/1985-W/10, mwN), so ist die gem. § 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988 anrechenbare Lohnsteuer über die Maßgeblichkeit der Haftungslohnsteuer für den Regressbetrag mit dem im Haftungsbescheid genannten Betrag begrenzt. Über diesen Betrag hinausgehend regressierte Beträge sind Fehler im Regress und daher ebenfalls nach dem Zivilrecht allenfalls bereicherungsrechtlich oder im Wege einer Rückabwicklung zu korrigieren. Eine zu Unrecht regressierte Lohnsteuer, die analog zu einer zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer anzurechnen wäre, ist daher nicht denkbar.

Laut Sachverhalt wurde mit rechtskräftigem Haftungsbescheid gegenüber der Arbeitgeberin des Bw für die Jahre 2006 bis 2008 für auf den Bw entfallende Einkünfte € 5.578,04 an Lohnsteuer festgesetzt und die Haftung geltend gemacht. Diese Haftungslohnsteuer wurde am 18. Juni 2013 von der Arbeitgeberin iSd § 211 Abs. 5 lit. d BAO entrichtet und damit die Lohnsteuerschuld des Bw getilgt. Bis Juli 2013 hat der Bw seiner Arbeitgeberin insgesamt € 7.592,30 in einem alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllenden Regress ersetzt. Damit wird der Tatbestand des § 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988 erfüllt und die ersetzte Lohnsteuer ist in der im Haftungsbescheid ausgewiesenen Höhe anrechenbar.

Die Wortfolge des § 46 Abs 1 Z 2 S 3 EStG 1988 „Lohnsteuer.... ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde“ ist daher so auszulegen, dass ein den Normen des Zivilrechts konformer Regress erfolgt sein muss, der neben anderen Voraussetzungen auch die vorangegangene Entrichtung der Haftungslohnsteuer durch den Arbeitgeber tatbestandsmäßig verlangt (arg. § 1358 ABGB „fremde Schuld bezahlt“). Das wirtschaftliche Tragen der Haftungslohnsteuer durch den Arbeitnehmer reicht in diesem Fall anders als bei der Einbehaltung nicht für die Anrechnung gem. leg. cit. auf dessen Einkommensteuerschuld aus.

Bezogen auf die nichtselbständigen Einkünfte ergeben sich somit folgende steuerrelevante Zahlen bezüglich der nichtselbständigen Einkünfte:

	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
nichtselbständige Einkünfte	18.355,00	2.004,17	18.224,99

abzügl SV-Beitrag	-1.389,22	0,00	-1.713,56
Umlage	0,00	0,00	-240,00
<b>Kennzahl 245</b>	<b>16.965,78</b>	<b>2.004,17</b>	<b>16.271,43</b>
Werbungskosten	-132,00	-132,00	-132,00
<b>Einkünfte aus nsA</b>	<b>16.833,78</b>	<b>1.872,17</b>	<b>16.139,43</b>
anrechenbare Lohnsteuer	2.784,12	59,60	2.734,32

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 7. August 2013