



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 2. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 28. Juli 2009 betreffend Zurückweisung des Antrags vom 7.7.2009 auf Rückerstattung der in den Jahren 1998, 1999 und 2000 für die Beschäftigungsverhältnisse von ABC entrichteten Lohnabgaben entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 24.9.2008, 2006/15/0119, wies der VwGH die Beschwerde des Berufungswerbers, nachfolgend Bw abgekürzt, gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 13.1.2006, RV/0359-F/02, als unbegründet ab. In der zitierten Berufungsentscheidung gelangte der UFS zusammengefasst zu folgendem Ergebnis: „*Die vorgefundenen Vertragsverhältnisse zwischen dem Bf und seinen Kindern sind aus einer Reihe von Gründen sowohl formal als auch inhaltlich als völlig fremdunüblich und unangemessen zu qualifizieren. Soweit Unangemessenheit festgestellt wurde, wurden die Dienstverhältnisse steuerlich nicht anerkannt. Insoweit waren im Ergebnis Aufwendungen, die der Bw (jedenfalls zum Teil) ex lege für den Unterhalt seiner Kinder aufzuwenden hat und die gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG nicht abzugsfähig sind, im Wege von steuerlich nicht anzuerkennenden Vereinbarungen in den Mantel von Betriebsausgaben gekleidet. Soweit Angemessenheit gegeben ist, wurden die Lohnaufwendungen als betrieblich veranlasst anerkannt.*“

Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2008, [2006/15/0119](#), begründete der Bw den Antrag auf Rückerstattung der für die Beschäftigungsverhältnisse seiner Nachkommen ABC entrichteten Lohnabgaben damit, dass mit dem höchstgerichtlichen Erkenntnis die Gehaltszahlungen an die namentlich genannten Familienmitglieder in den Jahren 1998, 1999 und 2000 nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien.

Das Finanzamt wertete den Rückerstattungsantrag als Antrag auf Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe im Sinne des [§ 201 BAO](#) und wies den Antrag wegen Ablaufs der Verjährungsfrist als unzulässig zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst einmal ist dem Bw grundsätzlich beizupflichten, dass eine Nichtanerkennung von Lohnaufwendungen als Betriebsausgaben in der Regel auch zur Verneinung einer Abfuhrverpflichtung hinsichtlich der entsprechenden Lohnsteuer führen wird. Konkret ist jedenfalls nicht erkennbar, weshalb im Umfang der wegen familienhaft erfolgter Beschäftigung nicht anerkannten Dienstverhältnisse eine Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnabgaben gegeben sein soll. Der Ordnung halber ist allerdings auch festzuhalten, dass zwischen der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Lohnaufwendungen als Betriebsausgaben beim haftungspflichtigen Beschäftiger und der lohnsteuerrechtlichen Beurteilung beim lohnsteuerpflichtigen Beschäftigten keine Bindungswirkung besteht (VwGH 24.9.2003, [2000/13/0003](#)). Die jeweiligen steuerlichen Konsequenzen beim Arbeitgeber und beim Arbeitnehmer sind getrennt zu ziehen.

Der Antrag des Bw ist seinem Inhalt nach klar und verständlich. Da der Bw seinen Antrag auf keine ausdrücklich angeführte Norm stützte, war es das Recht und die auch wahrgenommene Pflicht des Finanzamtes den Antrag auf Basis einer für den Bw möglichst günstigen Rechtsgrundlage zu prüfen. Ergänzend zur erstinstanzlichen Einstufung wird ausgeführt: Der vom Finanzamt herangezogene [§ 201 BAO](#) betrifft die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen. Hinsichtlich der in Rede stehenden Lohnabgaben war aber der Bw nicht Abgabe-, sondern lediglich (potenziell) Haftungspflichtiger. Treffen die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung einen zur Abfuhr verpflichteten Haftungspflichtigen, so kommt aber § 202 (und nicht 201) BAO zur Anwendung (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz 2). [§ 202 BAO](#) wiederum ordnet allerdings die sinngemäße Anwendung von [§ 201 BAO](#) an, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstrechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Im Ergebnis hat sich das Finanzamt sohin auf die richtige Rechtsgrundlage bezogen. Ergänzend ist allerdings noch [§ 202 Abs. 2 BAO](#) zu beachten. Danach gilt [§ 202 Abs. 1 BAO](#) nicht, soweit ein zu Unrecht einbehaltener Betrag gemäß [§ 240 Abs. 3 BAO](#)

zurückgezahlt wurde oder im Falle einer Antragstellung nach dieser Bestimmung zurückzuzahlen wäre. Dies bedeutet, dass den (potenziell) Abgabepflichtigen, das sind im konkreten Fall die (familienhaft) beschäftigten Kinder des Bw, vom Gesetz vorrangig ein Anspruch auf Rückzahlung eingeräumt ist. Wenn daher zB ein Arbeitgeber zu Unrecht Lohnsteuerbezüge einbehalten und abgeführt hat, kann der Arbeitnehmer die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages nach [§ 240 Abs. 3 BAO](#) beantragen (Ritz, BAO³, § 240 Tz 2 und 6; Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 258). Solange ein solcher Antrag zulässig ist, also bis zum Ablauf des fünften Jahres, das auf der Einbehaltung folgt, ist über den betreffenden Betrag kein an den Arbeitgeber gerichteter, auf [§ 202 Abs. 1 BAO](#) geschützter Bescheid zu erlassen (Ritz, BAO³, § 202 Tz 9). Voraussetzung für die subsidiäre Erlassung eines entsprechenden Gutschriftbescheides ist weiters, dass ihr der Eintritt der Bemessungsverjährung nicht entgegensteht. Nach Eintritt der Bemessungsverjährung darf ein Gutschriftsbescheid nur erlassen werden, wenn der Antrag innerhalb der für Anträge auf Festsetzung ([§ 201 BAO](#)) maßgeblichen Frist eingebracht wurde (SWK 11/1999, S 270; Ritz, BAO³, § 202 Tz 12).

Zutreffend hat das Finanzamt bezüglich der Bemessungsverjährung auf die [§§ 207 ff BAO](#) verwiesen. Nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist bei Lohnabgaben entsprechend der grundsätzlichen Verjährungsregel fünf Jahre (Ritz, BAO³, § 209 Tz 1). Diese Frist, innerhalb der eine entsprechende Antragsstellung zulässig ist, wird durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um ein Jahr verlängert. Die Frist verlängert sich gegebenenfalls zusätzlich – bis zur absoluten Verjährung – jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Finanzamt hat die Auffassung vertreten, die beim Bw im Jahr 2002 durchgeföhrte Betriebsprüfung stelle ein Amtshandlung im Sinne des [§ 209 Abs. 1 BAO](#) dar, welche hinsichtlich der strittigen Lohnabgaben die Verjährungsfristen jeweils um ein Jahr verlängert habe. Diese Auffassung wird nicht geteilt. Denn die Betriebsprüfung hatte die Einkommensteuer 1998 – 2000 des Berufungswerber und nicht die Lohnabgaben seiner „Kinder“ zum Gegenstand. Die Betriebsprüfung, die in ihrem Gefolge erlassenen Bescheide und das in weiterer Folge durchgeföhrte Berufungsverfahren, das nach einer Reihe von Ermittlungen mit der Erlassung der Berufungsentscheidung (RV/0359-F/02) vom 13.1.2006 endete, waren allesamt Amtshandlungen, die (im gegebenen Zusammenhang) allein zur Geltendmachung der Einkommensteuer des Bw unternommen worden sind. Außenprüfungen sind aus Verjährungssicht aber grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (Ritz, BAO³, § 209 Tz 15 und das dort zitierte Judikat des VwGH). Desgleichen verlängern Bescheide nur die Verjährungsfristen hinsichtlich jener Abgaben, die sie betreffen (Ritz, BAO³,

§ 209 Tz 11 und das dort zitierte Judikat des VwGH). Amtshandlungen wirken nämlich im gegebenen Zusammenhang grundsätzlich anspruchsbezogen (Ritz, BAO³, § 209 Tz 33). So sind nach der Judikatur des VwGH jedenfalls im Verfahren betreffend Kapitalertragsteuer Unterbrechungshandlungen hinsichtlich der Einkommensteuer des Gesellschafters der haftungspflichtigen Gesellschaft nicht zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1992, [91/14/0009](#)).

Aber selbst wenn die Auffassung des Finanzamtes zutreffend wäre und wenn in weiterer Folge davon auszugehen wäre, dass während des angesprochenen Berufungsverfahrens immer wieder Amtshandlungen im Sinne von [§ 209 Abs. 1 BAO](#) zweiter Satz unternommen worden wären, sodass bis zur Zustellung der Berufungsentscheidung vom 13.1.2006 eine Kette von die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen vorliegen würde, wäre für den Bw nichts gewonnen. Denn klar ist jedenfalls: Nach Ergehen der Berufungsentscheidung vom 13.1.2006 haben die Abgabenbehörden keinerlei die Verjährungsfrist betreffend die Lohnabgaben der „Kinder“ des Bw verlängernde Amtshandlungen im Sinne von [§ 209 Abs. 1 BAO](#) mehr unternommen. Dies wiederum bedeutet, dass die Verjährungsfrist jedenfalls mit Ende des Jahres 2007, das ist das auf die Zustellung der Berufungsentscheidung folgende Jahr, abgelaufen ist. Da aber der Bw den „Antrag auf Rückerstattung“ erst im Jahr 2009 eingebracht hat, wurde er vom Finanzamt zu Recht als verspätet zurückgewiesen (Ritz, BAO³, § 201 Tz 29; UFS 4.2.2011, RV/1994-W/08). Die gegen den Zurückweisungsbescheid eingebrachte Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Daran vermag auch das Vorbringen des Bw im Vorlageantrag nichts zu ändern. Dieses ist zunächst einmal unrichtig bzw unverständlich. Angesichts dessen, dass die den Ausgangspunkt des Verfahrens bildende Betriebsprüfung im Unternehmen des Bw unter Wahrung dessen Parteiengehörs stattgefunden hat, weiters angesichts dessen, dass dem Bw die erinstanzlichen und zweitinstanzlichen Bescheide nachweislich zugestellt worden sind, sowie schließlich angesichts dessen, dass die zweitinstanzliche Entscheidung nach mündlicher Verhandlung mit dem Bw und zeugenschaftlicher Einvernahme seiner Sekretärin ergangen ist, kann wohl keine Rede davon sein, dass der Bw keine Kenntnis davon gehabt hat, dass „Gehaltszahlungen“ an bestimmte Familienmitglieder nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden sind. Dementsprechend wäre es ihm (und vorrangig auch seinen „Kindern“, deren eidesstattliche Erklärungen ihre Kenntnis vom Gegenstand des mit der Berufungsentscheidung vom 13.1.2005 abgeschlossenen Verwaltungsverfahren dokumentieren) zweifelsfrei möglich gewesen, rechtzeitig einen entsprechenden Antrag zu stellen. In diesem Zusammenhang wird darauf auch hingewiesen, dass die Berufungsentscheidung vom 13.1.2006, RV/0359-F/02, mit der Zustellung in Rechtskraft erwachsen ist (Ritz, BAO³, § 92 Tz 4 und § 303 Tz 14). Die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde an den VfGH oder an den VwGH hat ebenso wie die Tatsache, dass eine solche Beschwerde eingebracht wurde, auf den Eintritt der Rechts-

kraft im formellen Sinn keinen Einfluss, weil es sich bei solchen Beschwerden um keine ordentlichen Rechtsmittel im Abgabenverfahren handelt (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 92 Tz 4).

Der Bw brachte zwar – soweit ersichtlich, an sich zutreffend - vor, die Abgabenbehörde habe von sich aus keine Gutschrift erteilt, obwohl die „Gehaltszahlungen“ an die Familienmitglieder nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurden. Allerdings ist zu bedenken, dass die amtswegige Erlassung von auf [§ 202 BAO](#) gestützten Gutschriftenbescheiden im Ermessen der Abgabenbehörde gelegen ist (Ritz, BAO³, § 202 Tz 14; RdW 2003, 64), während Anträge auf Bescheiderlassung nach den §§ 201 und 202 BAO der Entscheidungspflicht unterliegen (Stoll, BAO, 2134; SWK 11/1999, S 270). Wie aber bereits ausgeführt worden ist, war der Bw durch nichts an einer rechtzeitigen Antragstellung gehindert.

Feldkirch, am 6. April 2011