

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V, über die Beschwerde vom 27.10.2014 gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr jeweils vom 06.10.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den

- 1) Einkommensteuerbescheid 2008 vom 06.10.2014
- 2) Einkommensteuerbescheid 2009 vom 06.10.2014
- 3) Einkommensteuerbescheid 2010 vom 06.10.2014

wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu 1)-3) ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Am 21.03.2014 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 - 2010, da Gehälter aus den Jahren 2008 bis 2012 nicht bezahlt worden seien und aufgrund der Insolvenz seines früheren Arbeitgebers auch nicht mehr bezahlt würden.

Infolge einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers, der L-GmbH (L- GmbH), wurden am 23.09.2014 neue Lohnzettel u.a. für die Jahre 2008 bis 2010 übermittelt.

Wobei die Lohnabgaben zunächst entsprechend den Lohnkonten gemeldet bzw. teilweise abgeführt worden waren, obwohl nicht alle Gehälter ausbezahlt worden waren. Dem Dienstgeber wurden die Lohnabgaben für die nicht ausbezahlten Gehälter im Zuge der Prüfung gutgeschrieben.

Am **06.10.2014** wurden Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer **2008, 2009 und 2010 sowie die dazugehörigen Einkommensteuerbescheide** unter Berücksichtigung der neuen Lohnzettel erlassen.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 jeweils vom 06.10.2014 wurde vom ausgewiesenen Vertreter am **27.10.2014 Beschwerde** eingebracht. Darin wurde die Anrechnung der in den ursprünglichen Lohnzetteln ausgewiesenen Lohnsteuer und die Gutschrift der Differenz zwischen der in den ursprünglichen und den neuen Lohnzetteln angeführten Lohnsteuer beantragt.

Jahr	Abgeführte L	L lt. Kz 260	Differenz
2008	12.024,80	10.719,38	1.305,42
2009	7.911,50	2.663,40	5.248,10
2010	6.870,87	2.264,39	4.606,48

Begründet wurde die Beschwerde im Wesentlichen damit, dass der Dienstnehmer Schuldner der Lohnsteuer sei. Die Lohnsteuer sei vom Dienstgeber für den Bf. an das Finanzamt auf Basis der vereinbarten Bruttobezüge vollständig abgeführt worden. Im Zuge des Insolvenzverfahrens seien die Lohnzettel für den Zeitraum 2008 bis 2010 korrigiert und **die Lohnsteuer nur auf Basis der ausbezahlten Bezüge berechnet worden**. In den geänderten Lohnzetteln sei jedoch nicht die für den Dienstnehmer abgeführte Lohnsteuer (Spalte 2) in der Kennzahl 260 angeführt, sondern nur die auf Basis der ausbezahlten Löhne errechnete Lohnsteuer (Spalte 3), welche weitaus geringer sei. Da der Dienstnehmer gem. § 83 EStG Steuerschuldner der Lohnsteuer sei und der Dienstgeber diese nur für den Dienstnehmer abführe, sei in der Kennzahl 260 die ursprünglich für den Dienstnehmer abgeführte Lohnsteuer auszuweisen. Gemäß § 19 EStG seien Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach Maßgabe des Zufließens zu versteuern und es seien somit nur die dem Dienstnehmer tatsächlich zugeflossenen Gehälter der Versteuerung zu unterziehen. Gemäß § 293a BAO habe die Gutschrift der Lohnsteuer auf dem Abgabenkonto des Arbeitgebers zu unterbleiben, da die Abgabe wirtschaftlich vom Dienstgeber getragen worden sei und zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Arbeitgebers führen würde.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2008 -2010 jeweils vom 22.06.2015** als unbegründet abgewiesen. Da die ursprünglich übermittelten Lohnzettel weder betragsmäßig noch die ausgewiesenen Lohnsteuern richtig gewesen seien, könne der Differenzbetrag bei der "einbehaltenen Lohnsteuer KZ 260" nicht erstattet werden. Zudem sei die Lohnsteuer nach dem Zufließprinzip der Gehälter einzubehalten und abzuführen. Die zuletzt übermittelten Lohnzettel seien vom Steuerberater des ehemaligen Arbeitgebers **auf Basis der tatsächlich ausbezahlten Bezüge** und der abgeführten Lohnsteuer erstellt worden.

Mit **Vorlageanträgen für die Jahre 2008 - 2010 jeweils vom 15.07.2015** wurde die Entscheidung über die Beschwerde vom 27.10.2014 durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Begründet wurden die Vorlageanträge im Wesentlichen damit, dass die in den ursprünglichen Bescheiden ausgewiesene Lohnsteuer vom Arbeitgeber für

den Beschwerdeführer von dessen Bezug einbehalten und an die belangte Behörde auch tatsächlich ausbezahlt worden sei. Die belangte Behörde habe in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden diese Beträge auch ohne Beanstandung zu Grunde gelegt und die Abgabenguthaben ausbezahlt. Bis zur Neuaufröhlung der Einkommensteuerbescheide, bedingt durch die Insolvenz des Arbeitgebers, habe das Finanzamt keine Nachforderungen bezüglich der angeblich nicht abgerechneten und abgeführten, aber bereits angerechneten Lohnsteuern gestellt. Die Begründung der belangten Behörde in der BVE entbehre somit vollkommen der Sachlage. Gem. § 83 EStG sei der Arbeitnehmer Steuerschuldner und erfolge die Einbehaltung und Überweisung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber treuhändig für den Arbeitnehmer. Der Arbeitnehmer könne gemäß § 83. Abs. 2 Z 4 EStG auch direkt in Anspruch genommen werden, wenn eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt werde. Sofern somit der Arbeitnehmer direkt für zu wenig geleistete Lohnsteuer im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung herangezogen werden könne, könne umgekehrt nicht anderes gelten, wenn vom Arbeitgeber treuhändig für den Arbeitnehmer zu viel Lohnsteuer an die belangte Behörde abgeführt worden sei. Der Arbeitnehmer könne den aus der Überzahlung an das Finanzamt ergebenden Differenzbetrag als Gutschrift auch direkt selbst begehren. Aus § 240 Abs 3 BAO ergebe sich, dass die Rückzahlung eines vom Abfuhrpflichtigen zu viel einbehaltenen Steuerbetrages auch direkt vom Abgabepflichtigen begehrt werden könne. § 240 Abs 3 BAO diene dazu, ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber korrigieren zu können. Aus den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden ergebe sich eine zu Unrecht für den Beschwerdeführer einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer. Von einer zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer könne somit dann die Rede sein, wenn der Arbeitgeber in Nichtbeachtung der auf der Lohnsteuerkarte bescheinigten oder unter Vernachlässigung der selbsttätig zu berücksichtigenden Verhältnisse des Arbeitgebers zu viel an Lohnsteuer einbehalten habe. Die Rückzahlung des zu viel geleisteten Betrages habe primär im Wege der Veranlagung zu erfolgen. Dies sei sachlich gerechtfertigt, da der Arbeitnehmer wirtschaftlich und zivilrechtlich Eigentümer des Bruttobezuges werde und die Überweisung der Steuerschuld des Arbeitnehmers gem. § 83 EStG an die Finanzbehörde durch den Arbeitgeber lediglich der Verkürzung der Zahlungsströme diene. Das Finanzamt versuche offenbar das Risiko der Insolvenz des Arbeitgebers auf den einzelnen Arbeitnehmer zu übertragen und den Zahlungsausfall durch die Insolvenz durch das künstliche und rechtlich nicht zulässige "Herbeiargumentieren" von Aufrechnungslagen zu minimieren. Abschließend wurde beantragt, die Einkommensteuerbescheide 2008, 2009 und 2010 dahingehend abzuändern, dass als anrechenbare Steuer im Jahr 2008 EUR 12.024,80, im Jahr 2009 EUR 7.911,50 und im Jahr 2010 EUR 6.870,87 berücksichtigt werden sollten, in eventuelle Rückerstattung der Differenz der ausgewiesenen Lohnsteuer (2008: EUR 1.305,42, 2009: EUR 5.248,10, 2010: EUR 4.606,48) gem. § 240 Abs 3 BAO, in eventuelle Einkommensteuerbescheide vom 06.10.2014 aufzuheben und der belangten Behörde die neuerliche Ausstellung von Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2010 aufzutragen.

Der Vorhalt des BFG vom 10.08.2016 wurde vom Bf. u.a. wie folgt beantwortet:
Es sei verwunderlich, dass der Masseverwalter die in der Insolvenz angemeldeten Forderungen als verjährt bestritten habe. Zumindest stehe fest, dass für den Zeitraum 2008-2009 keine Rückforderung der Dienstgeberbeiträge an den Arbeitgeber erfolgt sei, da diese auch nicht aufgerollt worden wären. Falls auch die Dienstnehmeranteil der Lohnsteuer an den AG ausbezahlt worden sei, sei dies der falsche Adressat. Da der IEF nur die letzten sechs Monate vor Konkurs berücksichtige, seien die Forderungen aus dem besagten Zeitraum abgewiesen worden. Er habe nie auf den Lohn verzichtet. Vielmehr sei er seitens der Geschäftsführung immer vertröstet worden, da immer wichtigere Zahlungen, eben wie Sozialversicherung und Finanzamt (Zuschlag zum DB, DB, Umsatzsteuer etc.) durchgeführt hätten werden müssen. Seine Sorge sei es gewesen, dass bei Konkurs auch seine persönliche Haftung gegenüber der Bank schlagend werde, weshalb er weiter gearbeitet habe. Nachdem er 2008 Haus gebaut habe und auf den Lohn angewiesen gewesen sei, wäre das Schlagendwerden der Haftung ein zusätzliches Problem gewesen. Die Auszahlung sei immer wieder angesprochen und seitens der Geschäftsführung versprochen worden. Es seien daher wohl einerseits Angst andererseits falsche Loyalität und die Versprechungen das ganze Geld rasch zu erhalten jene Gründe gewesen, die ihn bewogen hätten, im Zeitraum 2009 - 2010 weiter zu arbeiten.

Beweiswürdigung

Der nachstehende Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, dem Parteienvorbringen und dem Bericht über die GPL-Prüfung.

Das Gericht geht daher von nachstehendem **Sachverhalt** aus.

Der Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren bei der L-GmbH beschäftigt. Der Dienstgeber führte die Lohnsteuer, den DB und den Zuschlag zum DB zum Teil im vollen Umfang ab, während die Löhne bei einem Teil der Dienstnehmer nur zum Teil ausbezahlt wurden. In Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2008 bis 2010 machte der Bf. u.a. Sonderausgaben geltend. Basierend auf unrichtigen Lohnzetteln wurden zu hohe steuerpflichtige Bezüge ausgewiesen. Mit 31.01.2014 wurde über das Vermögen der L-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Am 21.03.2014 beantragte der Bf. die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer, weil die Gehälter in den Jahren 2008 bis 2010 nur teilweise bezahlt wurden. Im Zuge einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben beim Gemeinschuldner, wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum 2010-2013 nicht alle Gehälter an die Dienstnehmer ausbezahlt wurden, jedoch die Lohnabgaben für die Jahre 2010 bis 2013 entsprechend der Lohnkonten gemeldet bzw. abgeführt wurden. In der weiteren Folge wurden neue Lohnzettel u.a. für die Jahre 2008 bis 2010 übermittelt, **wobei diese Lohnzettel betragsmäßig stimmen und die tatsächlich erhaltenen Beträge enthalten.**

Rechtslage

Nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 84/2002 werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge angerechnet, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.

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

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO entsteht der Abgabensanspruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, wobei sich dieser Zeitpunkt nach den diesbezüglichen Regelungen in den Abgabengesetzen (z.B. § 19 und § 95 Abs. 4 EStG 1988) richtet (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 4 Tz 5).

Erwägungen

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass in den Jahren 2008 bis 2010 in manchen Lohnzahlungszeiträumen kein Arbeitslohn ausbezahlt, aber bereits Steuer abgeführt worden sei, weshalb die höhere Lohnsteuer bei den Veranlagungen entsprechend anzurechnen wäre.

Es steht fest, dass der Bf. dem Arbeitgeber keinen Ersatz zu leisten hatte.

Wurde der einbehaltene Betrag noch nicht geschuldet, dann kann dieser auch nicht angerechnet werden (s. dazu auch Doralt § 46 Rz 4).

Auch der **Verwaltungsgerichtshof** hat in seinem **Erkenntnis vom 28.06.2006, 2002/13/0029**, die Ansicht vertreten; sollte die Einkommensteuer dem Abgabengläubiger noch nicht geschuldet sein, es sich bei dem dafür einbehaltenen Betrag auch nicht um eine Abzugssteuer handelt, die einer Anrechnung auf eine Einkommensteuerschuld zugänglich ist.

Bei seinem Vorbringen übersieht der Bf. zudem, dass die Regelungen des § 19 EStG 1988 über den Zeitpunkt des Zufließens des Arbeitslohnes, nicht nur den Zeitpunkt des Abzuges bzw. der Einbehaltung der Lohnsteuer bestimmen, sondern sich daran gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO auch die Entstehung des Abgabensanspruches selbst knüpft. In diesem Zusammenhang sei auf die Beschwerdeausführungen hingewiesen, wonach gemäß § 19 EStG die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach Maßgabe des Zufließens zu versteuern und somit nur die dem Dienstnehmer tatsächlich zugeflossenen Gehälter der Versteuerung zu unterziehen seien. Wurde aber für die betroffenen Einkünfte Einkommensteuer (in der Erhebungsform der Lohnsteuer) dem Abgabengläubiger noch nicht geschuldet, handelt es sich bei dem dafür "*einbehaltenen*" Betrag auch nicht um Abzugssteuern, die einer Anrechnung auf eine Einkommensteuerschuld nach § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zugänglich sind.

Die Anrechnung einer - mangels Lohnzahlung - vom Dienstnehmer nicht geschuldeten Lohnsteuer, die von ihm auch wirtschaftlich nicht getragen werden musste, ist durch § 46 Abs. 1 EStG nicht gedeckt. Da der Bf. in so manchen Monaten keinerlei Auszahlungen erhielt, wurde ihm auch keine anrechenbare Lohnsteuer abgezogen (s.

UFS RV/0184-S/12 und RV/3382-W/07). Der stete Hinweis, der Arbeitnehmer sei der Steuerschuldner, die Lohnsteuer werde von ihm getragen, dieser könne daher den sich aus einer Überzahlung resultierenden Mehrbetrag rückfordern, geht mangels Entstehung des Abgabeananspruches und der Tatsache, dass die Lohnsteuer teilweise nicht geschuldet wurde, ins Leere. Wenn der Bf. daher im Vorlageantrag seine These auf eine allfällige Haftung des Arbeitnehmers stützt, dann übersieht er diese relevante Tatsache.

Dass es Sache des Arbeitgebers ist, die allenfalls im Lohnzahlungszeitraum zu viel abgeführte Lohnsteuer zurückzufordern, wurde bereits im Vorhalt vom 10.08.2016 unter Hinweis auf UFS RV/0148-S/12 festgehalten. Zur bloßen Veranschaulichung sei erwähnt, dass die im Jahr 2010 an den Dienstgeber rückbezahlte Lohnsteuer insgesamt lediglich 4.016,76 € betragen hat, wobei mehrere DN betroffen waren. Damit relativiert sich bereits das Vorbringen des Bf. was die gänzliche Bezahlung der Steuern durch den Dienstgeber betrifft. Die Vorjahre wurden auf Grund der Verjährung nicht mehr einer Prüfung unterzogen. Ein weiteres Eingehen erübrigt sich, zumal es sich um ohnedies um Ansprüche des Dienstgebers handelt. Ob und inwieweit vom Dienstgeber, wie behauptet, tatsächlich die "gesamte" Lohnsteuer für den Bf. abgeführt wurde, ist aber für das beschwerdegegenständliche Verfahren ohne Relevanz.

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass die im ursprünglichen von der L-GmbH übermittelten Lohnzettel zu hohe Einkünfte ausgewiesen wurden, die in den bekämpften Bescheiden nunmehr nicht mehr enthalten sind.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung hätte dem Bf. auffallen müssen, dass zu hohe Einkünfte ausgewiesen und die Lohnzettel unrichtig waren. In diesem Zusammenhang wird explizit auf die Entscheidung des UFS zu RV/1199-W/05 vom 08.11.2005 verwiesen:

"In rechtlicher Hinsicht folgt hieraus nämlich, dass - da die in Rede stehenden Einkünfte nicht mehr in die Veranlagung einbezogen werden - auch eine Anrechnung der hierauf entfallenden Lohnsteuer nicht möglich ist.

Erläuternd wird hierzu festgehalten, dass der Bw. in seinen Eingaben selbst ausführt, dass er die Beträge von seinem Arbeitgeber im Streitjahr nicht erhalten habe und dies der Anlass für den von ihm im März 2003 erklärten vorzeitigen Austritt aus dem Beschäftigungsverhältnis gewesen sei.

Wenn aber kein Lohn ausbezahlt wurde, fehlt auch die Grundlage für die Einbehaltung einer Lohnsteuer.

Somit ist der Lohnzettel als solcher ganz offensichtlich unrichtig und wurde daher zu Recht bei der Veranlagung nicht mehr angesetzt.

An die Stelle dessen ist die Auszahlung der in Rede stehende Bezüge durch die IAF Service GmbH getreten, die eine Besteuerung nach den Bestimmungen des § 67 Abs. 8 lit. g EStG vorgenommen hat."

Im Übrigen wäre eine Rückerstattung der gesamten Differenz zwischen der Lohnsteuer aus den ursprünglichen und den korrigierten Lohnzetteln selbst dann nicht möglich, wenn

man davon ausginge, dass die ursprünglich abgeführten Beträge auf veranlagte Einkünfte entfielen, weil in den auf den korrigierten Lohnzetteln ausgewiesenen Bruttobezügen bzw. steuerpflichtigen Bezügen die Lohnsteuerverdifferenzen nicht enthalten sind, sodass die Bemessungsgrundlage zu niedrig wäre.

Was die Ausführungen zu § 240 Abs. 3 BAO betrifft, so wird auf den Vorrang der durchgeführten Veranlagungsverfahren gegenüber § 240 Abs. 3 BAO hingewiesen:

Auszug aus UFS RV/0792-L/07:

"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 Rechtsschutz zum Zwecke der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuer abzug ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuer berechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuer verfahren besteht (VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung zur Einkommensteuer bereits erfolgt ist oder nicht (VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214).

Was den Hinweis auf § 239a BAO in der Beschwerde angeht, so ist festzuhalten, dass diese Norm nicht Abgaben betrifft, bei denen die Abfuhr durch einen anderen als den Abgabenschuldner erfolgt, wie etwa Lohnsteuer (s. Ritz, BAO, 5. Auflage, § 239a, Tz 4). Das Finanzamt hat daher in seiner Beschwerdevorlage zu recht darauf hingewiesen, dass diese Norm nicht einschlägig sei.

Somit erweist sich die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 als unbegründet und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis wird gestützt auf die zitierte Rechtsprechung des VwGH und des UFS. Zudem ist die Revision nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 31. August 2016