



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 12. März 2004 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid vom 15. September 1999 des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien, vertreten durch AR Gerhard Prcedota, betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde für die Jahre 1996, 1997 und 1998 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Am 27. August 1999 stellte er einen Antrag auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer (§ 240 Abs. 3 BAO) für genannte Kalenderjahre, dem folgender Sachverhalt zu Grunde liegt:

Der Bw. hatte im Jahr 1995 bei seiner Arbeitgeberin, der E - Bank, einen zinsverbilligten Fremdwährungskredit für den Erwerb eines Zinshausanteiles aufgenommen. Die Zinsersparnis (1996 ATS 27 290,57; 1997 ATS 43.719,13; 1998 ATS 43.135,94) wurde durch die Arbeitgeberin der Lohnsteuer unterzogen.

In seinem Erstattungsantrag vertritt der Bw. die Meinung, dass die günstigeren Kreditkonditionen (Marge 0,5%) nur zum Teil aus seinem Dienstverhältnis resultieren und beantragt die im Zuge der Lohnverrechnung durch seine Arbeitgeberin zum Ansatz gebrachten Hinzurechnungsbeträge um 9/10 zu reduzieren. Als Beweis legte er einen mit der V – Bank, zu der er in keinem Dienstverhältnis stand, am 21. Dezember 1994 zu ähnlichen Bedingungen abgeschlossenen Kreditvertrag vor (Marge 0,6%).

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 15. September 1999 unter Hinweis auf die zum § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl. Nr. 274/1996) ab, wonach Zinsersparnisse bei unverzinslichen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen mit 5,5% p.a. anzusetzen seien.

Gegen diesen Bescheid ergriff der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung. Zur Begründung wird auf den Antrag verwiesen. Darüber hinaus verweist der Bw. auf § 15 Abs. 2 EStG 1988, auf § 5 vorgenannter Verordnung, auf den dazu ergangenen Durchführungserlass des Bundesministeriums für Finanzen (AÖF 1996/131), die Lohnsteuerrichtlinien 1999 (RZ 207) und das Lohnsteuerprotokoll 1998 (BMF 07 0101/16 – IV/7/98 vom 3. Juli 1998). Des Weiteren verweist er nochmals darauf, dass ursächlich für die ihm eingeräumten Kreditbedingungen (0,5% Marge) nicht das Dienstverhältnis zur E – Bank sei, sondern dass die Kreditbedingungen, insbesondere die Höhe des Zinssatzes von verschiedenen Faktoren, wie der Höhe des Kreditbetrages, Besicherung, etc. abhingen und bei Vorliegen der entsprechenden Bedingungen jeder Kreditnehmer einen günstigeren Zinssatz erhalte. In seinem Fall sei der in nicht unbeträchtlicher Höhe aufgenommene Kredit für den Erwerb eines Miethauses verwendet worden. Die ihm eingeräumten Kreditbedingungen seien anderen Kunden – und nicht nur sogenannten VIP – Kunden – unter gleichen Voraussetzungen ebenfalls geboten worden. Als Beweis verwies der Bw. nochmals auf den ihm im gleichen Zeitraum durch die V – Bank eingeräumten Kredit.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Durch den am 8. September 2000 fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gilt die Berufung wieder als unerledigt.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Nach der Bestimmung des § 240 Abs. 3 BAO in ihrer für den Streitzeitraum anzuwendenden Fassung kann der Abgabepflichtige (Abs. 1) bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages beantragen, soweit nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1, im Wege des Jahresausgleiches oder im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder bereits erfolgt ist. Der Antrag ist bei der Abgabenbehörde zu stellen, die für die Heranziehung des Abgabepflichtigen zu jener Abgabe zuständig ist, um deren Rückzahlung es sich handelt.

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

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

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

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

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus Folgendes: Der Bw. wurde für die Jahre 1996, 1997 und 1998 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Für ein subsidiäres Erstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO bleibt kein Raum. Der Bw. hätte nämlich im abgeschlossenen Veranlagungsverfahren jenen Sachverhalt geltend machen müssen, für den ihm angesichts der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ein Rückerstattungsverfahren nach § 240 Abs. 3 BAO nicht mehr offen steht.

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

Auch mit dem Einwand, er habe den Erstattungsantrag auf Grund einer beim Finanzamt erhaltenen mündlichen Auskunft gestellt, vermag der Bw. in diesem Berufungsverfahren nichts für sich zu gewinnen.

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

insbesondere deshalb, da der eindeutige Gesetzeswortlaut keinen Interpretationsspielraum zulässt.

Wien, 15. März 2004