

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
die Richterin
Ri.

in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch Dr Johann Kröppel,
Hauptstraße 7, 8650 Kindberg gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben
Mürzzuschlag vom 26.07.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung)
2009 im wiederaufgenommenen Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

In dem, auf Grund der am 7. März 2010 elektronisch eingereichten Steuererklärung, erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 des Herrn Bf. (in der Folge nach der derzeit geltenden Rechtslage auch Beschwerdeführer/Bf. genannt) vom 18. März 2010, auf Grundlage der von seinen Arbeitgebern übermittelten Lohnzettel, wurde dem Bf. ein Abgabenbetrag in der Höhe von 1.297,48 € gutgeschrieben. Dem Bescheid wurden die von seinen Arbeitgebern übermittelten Lohnzettel beigelegt. Auszugsweise werden die Lohnzettel des Arbeitgebers Fa. M. wiedergegeben:

Zeitraum:		€
01.01. – 13.02.2009	Bruttobezüge (KZ 210)	3.604,70
	Pendlerpauschale	41,55
	Weitere sonstige Bezüge	475,24
	Übrige Abzüge (KZ 243)	516,79

	Steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	1.959,04
29.06 – 31.12.2009	Bruttobezüge (KZ 210)	16.469,05
	Pendlerpauschale	148,50
	Weitere sonstige Bezüge	2.941,91
	Übrige Abzüge (KZ 243)	3.090,41
	Steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	9.190,26

Im Zuge einer GPLA-Prüfung (gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) bei der Fa. M., einem der damaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers, wurde festgestellt, dass die ans Finanzamt übermittelten Jahreslohnzettel für 2009 und 2010 nicht richtig ausgestellt wurden. Die für die Lohnverrechnung zuständige Mitarbeiterin hat die steuerfreien Reisekosten gemäß § 26 EStG 1988 ausbezahlt, ohne sie über das Lohnkonto abzurechnen, im Jahreslohnzettel aber unter KZ 243 als sonstige steuerfreie Bezüge abgezogen und somit, da sie nicht im Bruttobezug KZ 210 enthalten waren, diese Beträge doppelt steuerfrei behandelt. Auf Grund der Feststellungen des Prüfers wurden dem Finanzamt berichtigte Lohnzettel übermittelt.

In der Folge verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 26. Juli 2011 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer 2009 mit der Begründung, dass ein berichtigter Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergäbe. Zur näheren Begründung werde auf die Begründung des im wieder aufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen. Die Wiederaufnahme sei im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt worden, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 im wieder aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 26. Juli 2011 wurde auf Grund der berichtigten Lohnzettel, welche dem Bescheid beigelegt wurden und hier auszugsweise dargestellt werden, die Einkommensteuer neu berechnet:

Zeitraum:		€
01.01. – 13.02.2009	Bruttobezüge (KZ 210)	3604,70
	Pendlerpauschale	41,55
	Übrige Abzüge (KZ 243)	41,55
	Steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	2.434,28

29.06 – 31.12.2009	Bruttobezüge (KZ 210)	16.469,05
	Pendlerpauschale	148,50
	Übrige Abzüge (KZ 243)	148,50
	Steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	12.132,17

Eine nähere Begründung – wie im Wiederaufnahmsbescheid angekündigt – fehlt.

Dagegen erhab der Berufungswerber die Berufung (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerdeführer und Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass er der Behörde weder einen berichtigten noch einen neuen Lohnzettel übermittelt habe. Nach § 303 Abs. 4 BAO müssten Tatsachen oder Beweismittel von damals bestanden haben, von denen die Behörde bisher keine Kenntnis hatte. Die Übersendung eines neuen Lohnzettels könne keine neue Tatsache sein, weder seien die Lohneinkünfte geändert worden, noch hätte er eine Nachtragszahlung erhalten. Der Beschwerdeführer sei nicht Teilnehmer der Betriebsprüfung gewesen und kenne daher weder die Vorhalte noch die Lohnsteuergabeung seines Arbeitgebers. Der Einkommensteuerbescheid vom 26.7.2011 weise nicht auf, was angeblich im Einkommensteuerbescheid vom 18.03.2010 unrichtig berechnet worden wäre. Der Einkommensteuerbescheid vom 18.03.2010 sei in Rechtskraft erwachsen. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens seien keine begründbaren Fakten angegeben worden, sodass es, ohne gehörige Wiederaufnahme, nicht möglich sei, einen vollstreckbaren Bescheid durch einen neuen Bescheid abzuändern. Wenn durch den Dienstgeber Einkünfte falsch deklariert worden seien, sei dieser verhalten, dafür Zahlung zu leisten, keinesfalls der Dienstnehmer.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 9. September 2011 ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge der GPLA-Prüfung bei der Fa. M. der Prüfer gesehen habe, dass die Firma falsche Lohnzettel übermittelt hat. Die steuerfrei ausbezahnten Reisekosten seien bei der Erstellung der Lohnzettel irrtümlich als sonstige steuerfreie Bezüge im Jahreslohnzettel eingetragen worden. Die Berufungsvorentscheidung wurde an den Bf. und nicht an den steuerlichen Vertreter als Zustellungsbevollmächtigten zugestellt. Da ein Zustellmangel vorliegt, handelt es sich bei der Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2011 um einen „Nichtbescheid“.

Am 4. Jänner 2012 wurden die Beschwerden mit Berufungsvorentscheidung, die an den Zustellungsbevollmächtigten zugestellt wurde, abgewiesen. In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass sich die neue Tatsache iSd § 303 Abs. 4 iVm Abs. 1 lit. b BAO aus dem Umstand ergäbe, dass bis zur GPLA-Prüfung beim Arbeitgeber des Bf. dem Finanzamt das Vorliegen von falschen Lohnzetteln, auf Grund zu Unrecht steuerfrei ausbezahlt Reisekosten, nicht bekannt sein konnte. Erst durch die Prüfung habe das Finanzamt von dieser Tatsache Kenntnis erlangt und die Lohnzettel korrigiert, welche einen Wiederaufnahmegrund darstellen würden. Die Änderungen zu den

ursprünglichen Bescheiden seien aus einer Gegenüberstellung der geänderten Beträge in den wieder aufgenommenen Bescheiden deutlich erkennbar. Die Einkünfte lt. Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 18.03.2010 und lt. Einkommensteuerbescheid vom 26.07.2011 wurden, den Angaben in den Lohnzetteln entsprechend, detailliert angeführt. Der Arbeitgeber hafte zwar gemäß § 82 EStG dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Steuerschuldner beim Lohnsteuerabzug sei jedoch gemäß § 83 EStG der Arbeitnehmer und dieser werde unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2 EStG) durchgeführt wird. Da im Jahr 2009 eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt worden sei, seien die Voraussetzungen der unmittelbaren Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gemäß § 83 Abs. 2 EStG gegeben.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass in der Berufungsvorentscheidung nicht über die Berufung entschieden worden sei, als nicht dargelegt worden sei, ob der Berufung Folge gegeben oder diese ab- oder zurückgewiesen werde. Weiters sei der vom Finanzamt dargelegte Sachverhalt nicht ausreichend, da es nicht klar sei, warum steuerfrei ausbezahlte Reisekosten als sonstige steuerfreie Bezüge nicht deklariert hätten werden dürfen. Steuerfrei = steuerfrei. Worin liege der Unterschied? Außerdem werde unterstellt, dass der Arbeitgeber irrtümlich falsche Lohnzettel erstellt hätte, welche aber nicht erörtert oder sonst irgendwie beschrieben worden seien, nämlich was nunmehr richtig und was falsch gewesen wäre. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass ein Lohnzettel, wenn er von der Firma an den Dienstnehmer ausgefolgt wurde, eine gemeinsame Urkunde sei, welche auf Grund der vereinbarten Arbeitsleistungen zustande komme. Der Inhalt der Urkunde hänge daher davon ab, wie die beiderseitigen Rechte und Pflichten bestanden haben. Wenn sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer auf die Richtigkeit einer Urkunde seinerzeit gestützt haben, so könne einseitig der Arbeitgeber eine derartige Urkunde nicht korrigieren. Es obliege daher keinesfalls dem Arbeitgeber anlässlich einer Steuerprüfung Lohnzettel einseitig als falsch oder richtig zu deklarieren, jedenfalls zu ändern. Wenn derartiges anlässlich einer GPLA-Prüfung erfolgt sei, so wäre der Dienstnehmer beizuziehen gewesen und hätte er sein Einverständnis dazu abgeben müssen. Darüber hinaus sei das Datum der GPLA-Prüfung, das Ergebnis dieser Prüfung und die Niederschrift nicht erwähnt worden. Auch seien die sogenannten alten Lohnzettel und die neuen Lohnzettel nicht verglichen und nicht dargestellt worden, warum eine Berichtigung seitens des Dienstgebers erfolgt sei. In Wahrheit sei es so gewesen, dass anlässlich einer Steuerprüfung das Finanzamt möglicherweise die steuerfreien Einkünfte bzw. den steuerfreien Spesenersatz, nämlich Diäten, etc. offenbar bemängelte und Teile dieses Einkommensbestandteiles als steuerbar umgeschichtet worden sei. Es könne allerdings sein, dass sich der Arbeitgeber bei der Arbeitnehmerveranlagung seinerzeit tatsächlich geirrt hat und dieser Irrtum offenkundig ist, sodass es auch für den Arbeitnehmer einleuchtend sei, dass anlässlich der Veranlagung ein Fehler passiert ist und das seinerzeit bezahlte Guthaben zu hoch ausfiel. Gehe

es nur darum, Streichungen der steuerfreien Bezüge zu Lasten des Steuerpflichtigen vorzunehmen, könne man von keinem Irrtum sprechen.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) der Einkommensteuer.

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a erster Satz EStG 1988 idgF gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 26 EStG 1988 regelt die Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Nach Z 4 erster Satz dieser Gesetzesbestimmung zählen dazu die Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

§ 82 erster Satz EStG 1988 bestimmt, dass der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet.

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach Abs. 2 Z 4 dieser Gesetzesbestimmung wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

§ 41 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 lautet: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 erster Satz EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Nach Abs. 3 erster Satz dieser Gesetzesstelle ist der Lohnzettel auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76) auszuschreiben. Erfolgen nach Übermittlung eines Lohnzettels Ergänzungen des Lohnkontos, welche die Bemessungsgrundlagen oder die abzuführende Steuer betreffen, ist ein berichtigter Lohnzettel innerhalb von zwei Wochen ab erfolgter Ergänzung an das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81) zu übermitteln.

Beim Lohnzettel handelt es sich keinesfalls um eine gemeinsame Urkunde des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers. Vielmehr hat am Ende des Jahres der Arbeitgeber Lohnzettel für alle Arbeitnehmer auszustellen, die sämtliche Lohnzahlungen des vergangenen Kalenderjahres aufweisen. Der Lohnzettel ist eine gebührenfreie Mitteilung an das Finanzamt der Betriebsstätte, also eine Privaturkunde. Hinsichtlich ihrer inhaltlichen Richtigkeit unterliegen Privaturkunden der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 169 Tz 9). Stellt sich im Zuge einer GPLA-Prüfung heraus, dass

der Arbeitgeber falsche Lohnzettel ausgestellt hat, sind diese jedenfalls berichtet an das Finanzamt zu übermitteln.

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Nichtanerkennung von steuerfreien Reisekosten, sondern waren bei der Neufestsetzung der Einkommensteuer die außerhalb des Lohnkontos ausbezahlten steuerfreien Reisekosten im Lohnzettel auszuscheiden (KZ 243 übrige Abzüge), da diese im Bruttobezug (KZ 210) nicht inkludiert waren. Ohne diese Richtigstellung würden die bereits steuerfrei ausbezahlten Reisekosten bei der Arbeitnehmerveranlagung doppelt steuerfrei berücksichtigt werden, was im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen ist. Da der Bf. es unterlassen hat, die Angaben der im berichtigten Lohnzettel des Arbeitgebers enthaltenen Daten durch geeignete Unterlagen zu widerlegen, geht das Bundesfinanzgericht daher von der zahlenmäßigen Richtigkeit der dem Finanzamt übermittelten, auf Grund der GPLA-Prüfung berichtigten Lohnzettel aus. Die Veranlagung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfolgte somit rechtsrichtig.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.2010, 2007/15/0130, bleibt der Arbeitnehmer als Steuerpflichtiger Steuerschuldner der Lohnsteuer, auch wenn der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung der Lohnsteuer haftet. Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt und der fehlerhafte Lohnsteuerabzug bereits im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert, scheidet eine Inanspruchnahme des Arbeitgebers als bloß Haftender von vornherein aus.

Da gemäß § 83 EStG 1988 der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner ist und bei einer Antragsveranlagung (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) wie im vorliegenden Fall, unmittelbar in Anspruch genommen wird, war die Nachforderung aus der Neuberechnung der Einkommensteuer dem Bf. vorzuschreiben.

Dem Bf. ist zwar insofern beizupflichten, als weder seine Lohneinkünfte geändert worden sind, noch hätte er eine Nachtragszahlung erhalten, auch sei er nicht Teilnehmer der Betriebsprüfung gewesen. Das gesetzlich geregelte Verfahren einer GPLA-Prüfung sieht eine Beteiligung der Arbeitnehmer des geprüften Betriebes nicht vor, dies würde auch der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO zuwiderlaufen. Diese Vorbringen sind hier auch nicht relevant, sondern lediglich die oben angeführten Gründe, dass die Voraussetzungen für die Erlassung eines neuen Sachbescheides im wieder aufgenommenen Verfahren vorgelegen sind.

Eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmsbescheides und des gleichzeitig ergangenen Sachbescheides ist zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁵, § 93 Tz 27 mit Judikaturverweis). Eine ausführliche Begründung wurde dann in der Berufungsvorentscheidung nachgeholt, wodurch der Berufungswerber von den Gründen, weshalb eine Wiederaufnahme verfügt wurde, in Kenntnis gesetzt wurde.

Entgegen dem Vorbringen des Bf. enthält die Berufungsvorentscheidung vom 4. Jänner 2012 einen Spruch, und zwar mit der Textierung: „Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen“. Somit wurde über die Berufungen entschieden.

Sohin erging der Einkommensteuerbescheid im wieder aufgenommenen Verfahren für das Jahr 2009, mit dem u.a. auch die seitens der Fa. M. bezogenen Einkünfte für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogen wurden, zu Recht und war die dagegen eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) als unbegründet abzuweisen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da dieses nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Mit der Frage, ob der Arbeitnehmer Steuerschuldner der Lohnsteuer bleibt, hat sich der VwGH bereits in seiner Entscheidung vom 25.11.2011, 2007/15/0130 beschäftigt. Damit ist davon auszugehen, dass die gegenständliche Rechtsfrage bereits hinreichend geklärt wurde, weshalb ihr keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt.