

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B*****, vertreten durch die Gsaxner & Mair OG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Meinhardstraße 9, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 25. Feber 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Jänner 2014, betreffend Aufhebung nach § 299 BAO

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Auf Grund einer Eingabe der Arbeitgeberin wurde mit Bescheiden vom 10. September 2013 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag für die Zeiträume Mai bis August 2012 und Oktober bis Dezember 2012 gemäß § 201 BAO festgesetzt und für den Monat Dezember 2012 eine Gutschrift an Lohnsteuer erteilt. Die Bescheide beruhten auf den Angaben in dem von der Arbeitgeberin übermittelten Jahreslohnkonto und ersuchsen in Rechtskraft.

Mit einem mit 28. Oktober 2013 datierten, am 29. September 2013 beim Finanzamt eingelangten Schreiben stellte die Arbeitgeberin einen Antrag auf Aufhebung des (Sammel-)Bescheides betreffend den Monat Dezember 2013 bzw den Zeitraum Oktober bis Dezember 2013 nach § 299 BAO. Beantragt wurde die "korrekte Verbuchung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 12/2012 gem. des beiliegenden Auszahlungsjournals". Die abzuführende Lohnsteuer entspreche nicht der in der Lohnverrechnung ausgewiesenen

Lohnsteuer. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei nicht korrekt. In der Folge wurden die Differenzen zwischen Steuerkonto und dem Auszahlungsjournal für den Monat Dezember 2012 dargestellt, wobei keine Bemessungsgrundlagen, sondern lediglich die Differenzbeträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag angeführt wurden.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 21. Jänner 2014 ab.

Die Festsetzung sei auf Antrag und unter Zugrundelegung des übermittelten Betriebsjahreslohnkonto für 2012 erfolgt. Eine Rechtswidrigkeit des Bescheides könne nicht erkannt werden. Auszahlungsjournale seien als Nachweis für die Rechtswidrigkeit ungeeignet.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richte sich gegen die "*Nichtanerkennung der Verrechnungsanweisung für LSt, DB und DZ 12/2012*". Im gegenständlichen Fall wäre die Festsetzung der Lohnabgaben nicht unter Zugrundelegung "*des Betriebsjahreslohnkontos für 2012*" durchgeführt worden. Eine Rechtswidrigkeit des Bescheides liege daher vor. Im Anhang werde das Betriebsjahreslohnkonto 2012 übermittelt. Aus einer "Aufstellung der Abrechnungen" ergibt sich, dass in der jeweiligen Zeile für die Monate April 2012, Juni bis August 2012, November und Dezember 2012 sowie den "13. Monat" angeführt insgesamt 38 Aufrollungen erfolgten. Die durchgeföhrten Aufrollungen seien im Betriebsjahreslohnkonto den tatsächlichen Monaten zugeordnet worden. Die Monatssummen seien daher nicht aussagekräftig. Um eine Übereinstimmung der Jahressumme mit der Lohnverrechnung zu gewährleisten werde um Durchführung der bereits übermittelten Änderungen gebeten.

Der Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. März 2014 keine Folge gegeben. Wiederum hielt das Finanzamt fest, dass die Festsetzung nach den Daten des Betriebsjahreslohnkontos für die entsprechenden Monate erfolgte und auch das im Zuge der Beschwerde vorgelegte Betriebsjahreslohnkonto die identen Zahlen aufweise. Es wäre keine Rechtswidrigkeit des Haftungs- und Abgabenbescheides zu erkennen.

Daraufhin wurde über FinanzOnline ein Vorlageantrag gestellt und eine ausführliche Begründung in Aussicht gestellt.

Mit Vorhalt vom 22. Mai 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht nun um Nachreichung der angekündigten Begründung und verwies neuerlich auf das Betriebsjahreslohnkonto und die mit diesem Konto übereinstimmende Festsetzung.

Im Antwortschreiben vom 8. Juni 2017 wurde lediglich darauf verwiesen, dass "*Differenzen der Lohnabgaben lt. Lohnverrechnung zu denen am Finanzamtskonto verbuchten festgestellt*" worden seien. Während des Jahres wären Aufrollungen durchgeführt worden. Von der Buchhaltung sei die "*Korrektur der Lohnabgaben*" aber nicht korrekt erfolgt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

2. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall steht fest, dass das Finanzamt auf der Basis eines von der Beschwerdeführerin übermittelten Betriebsjahreslohnkontos eine Festsetzung der Lohnabgaben auf Antrag für einzelne Monate des Jahres 2012 vorgenommen hat und die entsprechenden Bescheide rechtskräftig geworden sind.

Die Beschwerdeführerin hat sodann in ihren Eingaben auf durchgeführte Aufrollungen hingewiesen und behauptet, dass die Zahlen im Betriebsjahreslohnkonto lediglich bei den Jahressummen Richtigkeit haben, die in den einzelnen Monaten ausgewiesenen Zahlen jedoch nicht stimmen würden. Ein Nachweis der Unrichtigkeiten, welche die Basis für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO bilden könnten, wurde konkret nicht erbracht. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin Angaben über die - ihrer Ansicht nach - richtigen Bemessungsgrundlagen der in Rede stehenden Monate gemacht.

3. Rechtslage:

Nach § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten.

4. Erwägungen:

Die Beschwerdeführerin hat die Aufhebung des (Sammel-)Bescheides vom 10. September 2013 beantragt. Dies mit der Begründung, dass die auf dem Steuerkonto verbuchten Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht mit den Zahlen in einem Auszahlungsjournal für den Monat Dezember 2012 übereinstimmen würden. In der Beschwerde wurde die Verantwortung sodann insoweit geändert, als ausgeführt wurde, die (beantragte) Festsetzung wäre "*nicht unter zu Grunde Legung des Betriebsjahreslohnkontos für 2012*" erfolgt.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass jeder Arbeitgeber verpflichtet ist, bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 78 Abs 1 EStG 1988). Die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, ist sodann spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen (§ 79 Abs 1 EStG 1988). Die Lohnsteuer von regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlten Bezügen gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war. Werden Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausbezahlt, ist die Lohnsteuer bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. § 67 Abs 8 lit c EStG 1988 ist nicht anzuwenden (§ 79 Abs 2 EStG 1988).

§ 43 Abs 1 FLAG 1967 enthält für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen den oben zitierten Bestimmungen gleichartige Regelungen, die auch auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anzuwenden sind (§ 122 Abs 7 WKG 1998).

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die genannten Abgaben und Beiträge zu bestimmten Zeitpunkten selbst zu berechnen (Selbstberechnungsabgaben) und regelmäßig monatlich abzuführen sind. Nach § 76 EStG 1988 ist für jeden Arbeitnehmer und jede Arbeitnehmerin ein Lohnkonto zu führen, in welchem nach der Lohnkontenverordnung BGBl II 205/256 idgF ua fortlaufend der gezahlte Arbeitslohn (einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile iSd § 25 EStG 1988, getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif und Bezügen die nach festem Steuersatz zu besteuern sind) unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes, die einbehaltene Lohnsteuer und die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzutragen sind.

Das Betriebsjahreslohnkonto stellt die rechnerische Zusammenfassung aller vom Arbeitgeber zu führenden Lohnkonten dar und ergibt sich aus diesen, in welcher Höhe die entsprechenden Abgaben sodann (in einer Summe) monatlich an das Finanzamt abzuführen sind.

Der Arbeitgeber kann nach § 77 Abs 3 EStG 1988 im laufenden Kalenderjahr von den zum laufenden Tarif zu versteuerenden Bezügen durch Aufrollen der vergangenen Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu berechnen. Unter bestimmten Voraussetzungen ist im Dezember eines Jahres eine besondere Art der Aufrollung von laufenden Bezügen möglich. Mit der Auszahlung des letzten sonstigen Bezuges kann die Lohnsteuer für die im Kalenderjahr zugeflossenen sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988 und bestimmte Bezüge nach § 67 Abs 5 EStG 1988 neu berechnet werden (Aufrollung sonstiger Bezüge nach § 77 Abs 4 EStG 1988). Bei Nachzahlungen, die das laufende Kalenderjahr betreffen, ist zwingend aufzurollen (§ 67 Abs 8 lit c EStG 1988). Allen diesen Aufrollungen gemeinsam ist, dass von der Arbeitnehmerin oder dem Arbeitnehmer zu viel einbehaltene Lohnsteuer über diesen Weg wieder an die Arbeitnehmerin oder den Arbeitnehmer zurückgezahlt werden kann bzw zu wenig einbehaltene Lohnsteuer bei diesen Personen nachbelastet werden kann. Da es sich in den, weil nur diese zu einer Gutschrift führen können, erstgenannten Fällen aber immer um die Lohnsteuer der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers handelt, ist aus dem Grund der Aufrollung eine - wie beantragt - Rückzahlung von Lohnsteuer an den Arbeitgeber regelmäßig nicht zulässig.

Eine Rückzahlung an den Arbeitgeber käme nur bei Abfuhrdifferenzen, also wenn der Arbeitgeber mehr an Lohnsteuer abgeführt hätte, als sich aus den Lohnkonten an einbehaltener Lohnsteuer ergibt, in Frage.

Ergibt sich auf Grund von Aufrollungen während des Kalenderjahres, dass in vergangenen Lohnzahlungszeiträumen von einer Arbeitnehmerin oder einem Arbeitnehmer zu viel an Lohnsteuer einbehalten worden ist, ist diese im Zuge der Aufrollung der betroffenen Person gutzuschreiben. Der Arbeitgeber kann sodann die Abfuhr der Lohnsteuer für

jenes Monat, in welchem die Aufrollung durchgeführt wurde, um den gutzuschreibenden Betrag vermindern. Dies kann in Ausnahmefällen beim Arbeitgeber auch zu einer in der Gesamtsumme "negativen" Lohnsteuer für einen Lohnzahlungszeitraum führen.

Aus obigen Ausführungen ergibt sich schließlich, in welcher Höhe für welchen Lohnzahlungszeitraum und zu welchem Zeitpunkt die entsprechenden Abgaben abzuführen sind. Entsprechend dem für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag geltenden Zuflussprinzip (§ 19 EStG 1988, in dessen Z 3 auch ausdrücklich auf den Sonderfall des § 79 Abs 2 EStG 1988 Bezug genommen wird) und den entsprechenden Fälligkeitsbestimmungen ist dabei regelmäßig nicht das Kalendermonat für welches die Zahlungen erfolgen, sondern das Kalendermonat, in dem die Zahlungen erfolgen, maßgebend. Dieser Umstand hat auch in den einzelnen Lohnkonten und damit letztlich im Betriebsjahreslohnkonto (Betriebssummenblatt) seinen Niederschlag zu finden.

Bei einer Festsetzung von Lohnabgaben nach § 201 iVm § 202 BAO für - wie gegenständlich - einzelne Lohnzahlungszeiträume (Kalendermonate) hat sich das Finanzamt an den sich aus den einzelnen Lohnkonten ergebenden, im Betriebsjahreslohnkonto im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusammengefasst wiedergegebenen Zahlen zu orientieren. Dies ist im gegenständlichen Fall auch geschehen, worauf die Beschwerdeführerin mehrfach und nachweislich hingewiesen wurde. Alleine die Behauptung und Begründung des Aufhebungsantrages, das Betriebsjahreslohnkonto würde nur bei den Jahressummen, nicht aber bei den Monatssummen die richtigen Zahlen wiedergeben, ist als Begründung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO auf Antrag jedoch nicht ausreichend. Vielmehr wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, für die den Gegenstand dieses Verfahrens bildenden Monate klar darzulegen, aus welchen Gründen das Betriebsjahreslohnkonto welche Zahlen in den einzelnen Monaten richtigerweise auszuweisen hätte und aus welchen konkreten Gründen dies nicht der Fall ist. Die Aufhebung nach § 299 BAO setzt nämlich die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl etwa VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, mwN). Die Aufhebung, aber auch die Abweisung des Aufhebungsantrages, setzt grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, mwN). In Fällen, in denen die Abgabenbehörde nur über Antrag des Abgabepflichtigen tätig wird, tritt jedoch die amtswegige Ermittlungspflicht des § 115 BAO gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund tritt. Dies bedeutet zwar nicht, dass die Abgabenbehörde in solchen Fällen von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht völlig entbunden wird (vgl VwGH 25.10.2006, 2004/15/0150, mwN), jedoch kann der Abgabenbehörde, welche versucht hat, den Sachverhalt zu klären, aber an der mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen in ihrem Bemühen scheitert, kein Verfahrensmangel unterstellt werden. Im vorliegenden Fall hat sowohl das Finanzamt als auch das Bundesfinanzgericht den Versuch unternommen, die entsprechenden

Unterlagen, welche ausschließlich durch die Beschwerdeführerin bereitgestellt werden könnten, zu erhalten. Da jedoch im Zuge dieser Entscheidung nicht das gesamte Kalenderjahr den Gegenstand des Verfahrens darstellt, sondern lediglich die Festsetzung für einzelne Monate des Jahres 2012 verfahrensgegenständlich ist, kann der Hinweis auf die Richtigkeit der Jahressummen für eine stattgebende Erledigung nicht ausreichen. Ebenso ist es nicht möglich, im Rahmen einer Festsetzung für einzelne Monate Unrichtigkeiten aus anderen, nicht verfahrensgegenständlichen Monaten zu korrigieren, was aber der Fall wäre, wenn das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdebegehren folgen würde und in einer Hochrechnung neue und völlig fiktive Bemessungsgrundlagen für die verfahrensgegenständlichen Monate feststellen würde, um durch diese Änderung in Summe auf die von der Beschwerdeführerin als richtig bezeichneten Jahressummen zu kommen.

Da somit seitens der Beschwerdeführerin kein Nachweis erbracht wurde, dass die in Rede stehenden Bescheide für die verfahrensgegenständlichen Monate tatsächlich und mit Gewissheit unrichtig sind und eine Jahresfestsetzung im Rahmen dieser Entscheidung nicht möglich ist, konnte der Beschwerde keine Folge gegeben werden.

Abschließend wird seitens des Bundesfinanzgerichtes jedoch angeregt, dass das Finanzamt im Zuge einer GPLA für das in Rede stehende Jahr 2012 die Bemessungsgrundlagen und die Übereinstimmung der Buchungen am Finanzamtskonto mit den tatsächlichen Werten laut Lohnverrechnung unter Berücksichtigung der durchgeföhrten Aufrollungen überprüft und anhand dieser tatsächlichen Werte allfällige Richtigstellungen vornimmt.

5. 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.

Im gegenständlichen Fall hat sich das Bundesfinanzgericht an der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten war.

Innsbruck, am 8. September 2017

