

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, über die Beschwerde vom 28. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 24. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, in welcher Höhe bei der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2008 Bezüge aus seiner Anstellung bei der Arbeitgeber3 zu berücksichtigen sind.

Laut Versicherungsdatenauszug der Österr. Sozialversicherung bezog der Bf. im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von folgenden Stellen:

1.1.- 4.1.2008 Arbeiter, Arbeitgeber1

14.1.-22.5.2008 Arbeitslosengeld, AMS Wien

2.7.-31.12.2008 Arbeiter, Arbeitgeber2

2.7.-6.12.2008 Arbeiter, Arbeitgeber3

Der Bf. beantragte die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008. Über Vorhalt des Finanzamtes vom 10.7.2009 legte der Bf. mit Schreiben vom 16.7.2009 alle monatlichen Lohnzettel aus 2008 vor. Dazu gab er an, bei der Arbeitgeber1 zwar im Jahr 2007, jedoch nicht mehr im Jahr 2008 beschäftigt gewesen zu sein. Bei der Arbeitgeber2 sei er von Juli bis Dezember 2008, bei der Arbeitgeber3 von Juli bis November 2008 beschäftigt gewesen.

Laut vorgelegten Lohnzetteln betrug der monatliche BruttoBezug bei der Arbeitgeber3 € 2.200,00, das sind netto € 1.464,08. Für November 2008 wurde dem Bf. zusätzlich

Weihnachtsgeld in Höhe von brutto € 1.100,00 gewährt, sodass der Bruttobezug für November 2008 € 3.300,00 und der Auszahlungsbetrag € 2.340,18 betrug.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24.7.2009 wurde ein steuerpflichtiger Bezug bei der Arbeitgeber3 im Betrag von € 17.798,00 angesetzt. Dieser berechnet sich laut dem Bescheid zugrundeliegenden Jahreslohnzettel wie folgt:

Bruttobezüge	22.000,00
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	2.200,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge	2.002,00
Steuerpflichtige Bezüge	17.798,00
Einbehaltene Lohnsteuer	1.713,73
Anrechenbare Lohnsteuer	1.713,73
SV-Beiträge für sonstige Bezüge	187,77

Der Bf. führte in seiner Berufung vom 28.7.2009 aus, er habe im Jahr 2008 bei der Arbeitgeber3 insgesamt nur „€ 11.000,00 brutto“ verdient. Er ersuchte daher, die Daten richtig zu stellen und die festgesetzte Einkommensteuer neu zu berechnen.

Mit Vorhalt vom 6.10.2009 führte das Finanzamt aus:

„Die Einkünfte betragen: (...).

Um Stellungnahme wird gebeten. Sollte die Höhe der Einkünfte nicht stimmen wird um Vorlage der monatlichen Lohnabschnitte und aller Unterlagen (Bescheide) v AMS gebeten.“

Der Bf. führte mit Schreiben vom 12.10.2009 unter Vorlage der monatlichen Lohnzettel nochmals aus, er habe bei der Arbeitgeber3 insgesamt € 11.000,00 brutto und eine Sonderzahlung von € 1.100,00 verdient. Für Dezember habe er keinen Lohn bekommen.

In den Akten befindet sich folgende elektronische Mitteilung des Betriebsfinanzamtes vom 22.11.2009 an das für den Bf. zuständige Finanzamt:

„... Bezugnehmend auf Ihre Verf. 4 vom 14.10.2009 habe ich den Lohnzettel Arbeitgeber3 entsprechend der Angaben des AST, dass er € 11.000,- plus einer Sonderzahlung in Höhe von € 1.100,- erhalten hätte, berichtet. Da diese Angaben lediglich den Status einer Parteienbehauptung haben und diesbezüglich keinerlei Auszahlungsnachweise vorgelegt wurden, kann man in Anbetracht der gerundeten Ziffern davon ausgehen, dass es sich um Akontierungen ohne Einbehalt von Lohnsteuer bzw. SV handelt, dies auch deshalb, da lt. Abgabekonto keinerlei Lohnabgaben gemeldet, bzw. abgeführt worden sind (Firma Status AL). Bei LZ-Erstellung wurde daher keine SV und keine anrechenbare Lst. berücksichtigt.“

Der Jahreslohnzettel der Arbeitgeber3 wurde sodann vom Betriebsfinanzamt wie folgt berichtet:

Bruttobezüge	12.100,00
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge	1.100,00
Steuerpflichtige Bezüge	11.000,00

Das Finanzamt erließ mit Bescheid vom 23.11.2009 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, indem bei Berechnung der Einkommensteuer die von der Arbeitgeber³ bezogenen, steuerpflichtigen Einkünfte mit € 11.000,00 angesetzt wurden. Sozialversicherungsbeiträge wurden nicht als Werbungskosten angesetzt und die einbehaltene Lohnsteuer nicht als abzugsfähig berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 9.12.2009 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte, betreffend seine von der Arbeitgeber³ erhaltenen Bezüge die Werbungskosten für die Sozialversicherung in Höhe von € 2.189,77 für die laufende(n) Bezüge) und von € 187,77 für die Sonderzahlungen, sowie die einbehaltene Lohnsteuer in Höhe von € 1.713,73 zu berücksichtigen. Dem Vorlageantrag war ein handschriftlich ausgefülltes Formular L 16/Jahreslohnzettel 2008 der Arbeitgeber³ beigelegt, worin die Bezüge wie folgt berechnet wurden:

Bruttobezüge		11.000,00
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2		2.200,00
Insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	2.189,77	
abzüglich SV-Beiträge für § 67	187,77	2.002,00
Steuerpflichtige Bezüge		6.798,00
Insgesamt einbehaltene Lohnsteuer	1.713,73	
Abzüglich Lohnsteuer mit festen Sätzen gemäß § 67 Abs. 3 bis 8	36,13	1.677,60

Das Bundesfinanzgericht stellt dazu fest, dass der handschriftlich angeführte Betrag der Bruttobezüge bei flüchtiger Betrachtung auch als „€ 22.000,00“ gelesen werden könnte.

Das für den Bf. zuständige Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 11.12.2009 das Betriebsfinanzamt um Berichtigung des Jahreslohnzettels bzw. um Stellungnahme, wenn keine Änderungen durchgeführt werden. Eine Antwort ist nicht aktenkundig. Die Berufung wurde sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Arbeitgeber³ wurde im Firmenbuch bereits am 6.2.2009 von Amts wegen gelöscht.

Über Anfrage des Unabhängigen Finanzsenats teilte die Wiener Gebietskrankenkasse mit Email vom 14.8.2013 mit, dass von der Arbeitgeber³ für den Bf. für den Beitragszeitraum 7/2008 bis 11/2008 keine Beitragsnachweise gemeldet wurden.

Abfragen des Unabhängigen Finanzsenates im AIS-DB2 ergaben auch, dass die Arbeitgeber³ für den Bf. für 2008 tatsächlich keine Lohnsteuer abgeführt hat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Bf. beantragt, als steuerpflichtige Bezüge aus seiner Anstellung im Jahr 2008 bei der Arbeitgeber³ den nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen verbleibenden Nettolohn anzusetzen und die im Abzugswege einbehaltene Lohnsteuer als anrechenbar zu berücksichtigen.

Im Beschwerdefall wurden von der Arbeitgeber³ für den Bf. im Jahr 2008 zwar monatliche Lohnzettel erstellt, aber weder die auf den Bruttoarbeitslohn entfallenden (Arbeitnehmer-) Sozialversicherungsbeiträge an die Wiener Gebietskrankenkasse noch Lohnsteuer im Abzugswege an das Finanzamt abgeführt.

Für die Annahme des Betriebsfinanzamtes im Schreiben vom 22.11.2009, dass dem Bf. tatsächlich im Wege einer Anzahlung die Bruttogehälter ausbezahlt worden seien („dass es sich um Akontierungen ohne Einbehalt von Lohnsteuer bzw. SV handelt“), fehlt jeder Beweis; auch wurde die Vorlage von Auszahlungsbelegen dem Bf. nach der Aktenlage nie abverlangt.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass zwischen dem Bf. und der Arbeitgeber³ eine Bruttolohnvereinbarung über monatlich € 2.200,00 bestand und die Angaben des Bf. glaubhaft sind, dass ihm nur die in den monatlichen Lohnzetteln ausgewiesenen Nettobeträge ausbezahlt wurden. Demnach hat der Arbeitgeber zwar Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer im Abzugsweg einbehalten, diese aber nicht ordnungsgemäß an die Sozialversicherung bzw. das Finanzamt abgeführt.

Das Beschwerdevorbringen ist im Ergebnis wie folgt zu beurteilen:

a. Die Bruttobezüge sind nicht, wie im angefochtenen Bescheid vom 24.7.2009 - offenbar aufgrund eines Fehlers bei Übertragung der händischen Lohnzetteldaten in die EDV - angenommen, mit € 22.000,00, oder wie im handschriftlichen Jahreslohnzettel angeführt, mit € 11.000,00, sondern richtigerweise mit € 12.100,00 anzusetzen (5 x 2.200,00 plus Sonderzahlung € 1.100,00).

b. Abzugsfähigkeit der vom Arbeitgeber einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge, wenn diese nicht an die Sozialversicherung abgeführt wurden:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass dem Bf. Einnahmen in Höhe der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge im Jahr 2008 nicht ausbezahlt wurden und somit nicht zugeflossen sind.

Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung stellen, wenn der Versicherte sie selbst trägt, Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG dar. Im Vereinfachungsweg werden daher im Beschwerdefall Werbungskosten gemäß §

16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 in Höhe von € 2.002,00 (€ 2.189,77 abzüglich € 187,77) berücksichtigt.

c. Die vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuer ist, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt, auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen:

Gemäß § 46 (1) Z 3 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuer die durch Steuerabzug **einbehaltenen** Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet.

Auch gemäß der vergleichbaren Bestimmung des § 62 Z 4 EStG 1988 sind beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes „vom Arbeitgeber **einbehaltene** Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind“, abzuziehen.

Diese gesetzlichen Bestimmungen erfordern somit ihrem Wortlaut nach nicht, dass einbehaltene Beiträge auch tatsächlich an den Sozialversicherungsträger abgeführt werden. Der Gesetzgeber spricht in § 62 ebenso wie in § 46 EStG 1988 nicht von „einbehaltenen und abgeführten“, sondern von „**einbehaltenen**“ Beiträgen.

Anzurechnen sind somit die durch Steuerabzug **einbehaltenen** Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auch dann, wenn sie vom Abzugspflichtigen nicht an das Finanzamt abgeführt worden sind (vgl. VwGH 25.3.99, 97/15/0059, Jakom/Vock, EStG, 2017, § 46 Tz 4).

Die Regelung des § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988, wonach der Arbeitnehmer (für die Lohnsteuer) unmittelbar in Anspruch genommen wird, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird (sog. Nachholwirkung der Veranlagung, vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252), steht dem nicht entgegen. Diese Bestimmung greift nur dann, wenn ein etwaig fehlerhafter Lohnsteuer**abzug** zu korrigieren wäre.

Auch eine „unmittelbare“ Inanspruchnahme des Bf. als Arbeitnehmer gemäß der Kann-Bestimmung des § 83 Abs. 3 EStG 1988 ist im Beschwerdefall auszuschließen, da die Voraussetzung eines vorsätzlichen Zusammenwirkens des Bf. mit dem Arbeitgeber, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt, nicht erwiesen ist.

Die **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs. 4 BVG nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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 - abhängt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. März 2018