

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 07.08.2014 gegen
den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA1 vom 09.07.2014, Steuernummer,
betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog vom 01.01. bis 19.09.2012
nichtselbständige Einkünfte von der AG1. Daneben erhielt er im Jahr 2012 für seine
Tätigkeit als Vorstandsmitglied der AG2 für den Zeitraum vom 01.09. bis 31.10.2012
monatliche Entschädigungen in Höhe von 17.500,00 € (September 2012) bzw.
15.000,00 € (Oktober 2012), insgesamt also 32.500,00 €.

Über das Vermögen der AG2 wurde am Datum1 ein Insolvenzverfahren eröffnet, das am
Datum2 nach erfolgter Schlussverteilung wieder aufgehoben wurde (Quote 8,4%).

Anlässlich einer **Außenprüfung** bei der AG2, die die Prüfung von Lohnsteuer,
Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01.01.2012 bis
31.01.2013 zum Gegenstand hatte, wurde vom Finanzamt FA2 unter anderem festgestellt,
dass die vom Bf bezogenen Entschädigungen von der Firma bislang nicht als Einkünfte
aus nichtselbständiger Tätigkeit behandelt worden waren.

Die Abgaben wurden im Zuge der Außenprüfung nachverrechnet. An Lohnsteuer ergab sich ein Nachforderungsbetrag in Höhe von 14.549,00 €. Diese Lohnsteuer sowie die Lohnebenkosten wurden dem haftungspflichtigen Arbeitgeber (= AG2) vorgeschrieben. Der Bf (= Arbeitnehmer) wurde von der Dienstgeberin für die Lohnsteuer nicht in Anspruch genommen.

Im angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 09.07.2014** wurden die von der AG2 bezogenen Einkünfte in Höhe von 32.500,00 € beim Bf zwar als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst; eine Anrechnung der darauf entfallenden Lohnsteuer (= 14.549,00 €) erfolgte nicht.

Dagegen war das **Beschwerdebegehren vom 07.08.2014** gerichtet. Es wurde die Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Lohnsteuer in Höhe von 14.549,00 € beantragt; dies mit der Begründung, *dass die aufgrund der Lohnsteuerprüfung dem haftungspflichtigen Arbeitgeber (= AG2) vorgeschriebene Lohnsteuer von diesem auch für den Bf entrichtet worden und deshalb bei dessen Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen sei. Anlässlich der Außenprüfung (Verweis auf den beigelegten Bericht) sei festgestellt worden, dass der Bf nicht als selbständiger Berater, sondern als Angestellter der AG2 zu behandeln gewesen wäre. Der für die Festsetzung der Einkommensteuer verwendete "Lohnzettel" stimme mit den Tatsachen nicht überein. Er sei von der Finanz wohl aus verwaltungstechnischen Gründen eingegeben und nicht von der AG2 gemeldet worden.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15.09.2014** wurde die Beschwerde vom Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmung des § 46 Abs.1 Z 3 EStG 1988 als unbegründet abgewiesen. In diesem Zusammenhang wurde auf die telefonische Auskunft der steuerlichen Vertretung vom 15.09.2014 hingewiesen, *wonach die Arbeitgeberin AG2 den Bf als Arbeitnehmer nicht für die Lohnsteuer in Anspruch genommen hatte*. Außerdem wurde ausgeführt, *dass der Bf im Jahr 2012 für den Zeitraum 01.01. bis 19.09.2012 nichtselbständige Einkünfte von der AG1 sowie für den Zeitraum 01.09. bis 31.10.2012 solche von der AG2 erhalten habe, weswegen eine Veranlagung durchzuführen gewesen sei*.

In ihrem **Vorlageantrag vom 16.10.2014** bekräftigte die steuerliche Vertretung des Bf's, *dass die aufgrund der Einstufung der Entschädigungen der AG2 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgeschriebene Lohnsteuerschuld für 2012 von der haftungspflichtigen Arbeitgeberin (= AG2) entrichtet worden sei. Die Einkommensteuerschuld für diese Einkünfte sei daher getilgt und käme es bei einer weiteren Vorschreibung zu einer doppelten Einkommensteuerbelastung*.
Das Argument, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht rückgefordert habe, sei insofern nicht stichhaltig, als dessen Anspruch auf eine Rückforderung noch nicht verjährt sei und daher jederzeit nachgefordert werden könne. Bei den Haftungsverpflichtungen des Arbeitgebers handle es sich um eine Haftung für den Arbeitnehmer. Durch die Entrichtung der Steuerschuld des Arbeitnehmers sei diese beglichen.

Mit **Vorlagebericht vom 06.11.2014** wurde die gegenständliche Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Gleichzeitig wurde dem Bf eine Ausfertigung des Vorlageberichtes zur Kenntnis übermittelt. Darin wurde unter dem Punkt "Stellungnahme" darauf hingewiesen, dass die AG2 entgegen der Darstellung in der Beschwerde und im Vorlageantrag die aus der GPLA resultierende Nachforderung an Lohnsteuer 2012 nie entrichtet habe. Insoweit der Bf als Abgabenschuldner die Einkommensteuernachforderung 2012 entrichte, sei die Haftungsschuldnerin aus der Haftung zu entlassen.

Über **Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2017** teilte der steuerliche Vertreter des Bf's mit E-Mail vom 11.05.2017 mit, dass für 2012 keine Rückzahlung der Lohnsteuer an die AG2 erfolgt sei.

II) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus der Aktenlage.

Außer Streit steht vor allem, dass die vom Bf von der AG2 für den Zeitraum 01.09 bis 31.10.2012 erhaltenen Entschädigungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren waren. Dies ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes FA2 vom 18.03.2013 betreffend die AG2, ABNummer, SteuernummerFA, der vom Bf seiner Beschwerde beigelegt wurde, und wurde dies auch von ihm in seinen Schriftsätzen (Beschwerde, Vorlageantrag) nie in Zweifel gezogen.

Dass er im Jahr 2012 außerdem nichtselbständige Einkünfte für den Zeitraum 01.01. bis 19.09.2012 nichtselbständige Einkünfte von der AG1 erhalten hat, ist dem von dieser Firma übermittelten Lohnzettel zu entnehmen und wurde auch diesbezüglich von keiner Partei des Beschwerdeverfahrens jemals etwas anderes behauptet.

Ebenso wurde nicht in Abrede gestellt bzw. wurde dies von der steuerlichen Vertretung des Bf's in ihren Schriftsätzen auch so dargestellt, dass die strittige Lohnsteuer der haftungspflichtigen Arbeitgeberin AG2 vorgeschrieben worden war.

Was die vom Bf behauptete Entrichtung durch die Arbeitgeberin betrifft, wurde seitens des Finanzamtes im Vorlagebericht, der dem Bf auch übermittelt wurde, auf deren aktenkundige Insolvenz mit der ausgewiesenen Quote sowie darauf, dass die nachgeforderte Lohnsteuer von der Arbeitgeberin nicht entrichtet worden war, hingewiesen. Diese Aussage blieb seitens der Bf unwidersprochen.

Dem Hinweis in der Beschwerdevorentscheidung vom 15.09.2014 darauf, dass der Bf laut Auskunft der steuerlichen Vertretung vom selben Tag von der AG2 für die Lohnsteuer nicht in Anspruch genommen wurde, wurde im Vorlageantrag vom 16.10.2014 nicht widersprochen. Auch vom Bf wurde niemals behauptet, dass die streitgegenständliche Lohnsteuer vom Arbeitnehmer (= Bf) rückgefordert worden wäre. In dessen Vorlageantrag wurde vielmehr lediglich auf die jederzeitige Rückforderungsmöglichkeit der Arbeitgeberin hingewiesen, da die Ansprüche noch nicht verjährt seien.

Über Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 07.03.2017, ob es zwischenzeitig zu einem Lohnsteuerersatz durch den Bf (= ehemaliger Arbeitnehmer) gekommen

sei, bestätigte dessen steuerlicher Vertreter mit Mail vom 11.05.2017, dass bis dato keine Rückzahlung der Lohnsteuer für 2012 an die AG2 erfolgt sei.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1. Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Zeitraum 2012 geltenden Fassung *ist der Steuerpflichtige dann, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, unter anderem zu veranlagen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*

2. § 46 Abs. 1 EStG 1988 in der für das beschwerdegegenständliche Jahr 2012 geltenden Fassung lautete folgendermaßen (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht):

"(1) Auf die Einkommensteuerschuld werden angerechnet:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen.*

Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde."

3. § 82 EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Zeitraum 2012 geltenden Fassung lautete folgendermaßen:

"Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen."

4. § 83 EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Zeitraum 2012 geltenden Fassung lautete folgendermaßen:

"(1) Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

(2) Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- 1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,*
 - 2. (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 99/2007)*
 - 3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,*
 - 4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird,*
 - 5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.*
- (3) Der Arbeitnehmer kann unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken, um sich einen gesetzeswidrigen*

Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.“

5. Gemäß § 86 Abs. 3 EStG 1988 sind Lohnsteuernachforderungen auf Grund der Haftung des Arbeitgebers (§ 82), für die der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 anzusehen.

B) Erwägungen:

1) Zur Veranlagung:

Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des § 41 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, ist nach deren Ziffer 2 bei Vorliegen von lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine Veranlagung durchzuführen, wenn im Kalenderjahr **zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte**, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Die Tatbestandsvoraussetzung eines zumindest zeitweise gleichzeitigen Bezugs von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist schon erfüllt, wenn ein gleichzeitiger Bezug auch nur über einen kurzen Zeitraum – hiefür genügt schon ein Tag – gegeben ist (siehe UFS 16.10.2009, RV/3398-W/09; BFG 18.11.2016, RV/7103950/2016).

Im gegenständlichen Fall bezog der Bf, wie sich unstrittig aus der Aktenlage ergibt, im Zeitraum 01.09. bis 19.09.2012 gleichzeitig lohnsteuerpflichtige Einkünfte von zwei verschiedenen Arbeitgebern.

Es war daher, wie auch in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde richtig ausgeführt, gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 verpflichtend eine Veranlagung des Bf's zur Einkommensteuer 2012 durchzuführen.

Dieser Umstand war im gegenständlichen Fall zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens auch nicht strittig.

Ebenso stand die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 außer Streit.

Zwar sieht § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 für Fälle einer Pflichtveranlagung des Arbeitnehmers nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 die Möglichkeit einer unmittelbaren Inanspruchnahme des Arbeitnehmers vor. Allerdings steht diese Möglichkeit einer Vorschreibung gegenüber dem Arbeitgeber im Wege der Haftung gemäß § 82 zweiter Satz EStG 1988 nicht entgegen.

2) Zur Anrechnung:

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren letztlich nur die Anrechnung der auf die im Rahmen der Außenprüfung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifizierten Bezüge des Bf's entfallenden Lohnsteuer, die dem Arbeitgeber im Haftungswege vorgeschriebenen worden war.

Das Finanzamt berief sich in diesem Zusammenhang auf die Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, wonach Lohnsteuer, die im Haftungsweg beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, nur insoweit angerechnet werden könne, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde, was eben hier nicht der Fall sei.

Der Bf wendete ein, dass die streitgegenständliche Lohnsteuerschuld dem Arbeitgeber vorgeschrieben und von diesem auch getilgt worden sei. Es könne zu keiner doppelten Einkommensteuerbelastung kommen. Außerdem könne die Lohnsteuer mangels Verjährung vom Arbeitgeber noch jederzeit nachgefordert werden.

Hiezu ist Folgendes festzuhalten:

§ 46 EStG 1988 regelt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung von unbeschränkt Steuerpflichtigen unter anderem die Anrechnung von durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, auf die Einkommensteuerschuld. Hierunter fällt vor allem die durch den Arbeitgeber im Wege des Steuerabzugs einbehaltene Lohnsteuer.

In **§ 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988** hat der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang Folgendes festgelegt:

"Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde."

Diese klare Gesetzesanweisung lässt schon aufgrund ihres eindeutigen Wortlautes keine andere Interpretation zu, als dass Lohnsteuerbeträge, die dem Arbeitgeber im Haftungswege vorgeschrieben und somit von diesem im Sinne des § 82 EStG 1988 nachgefordert wurden, **nur dann** auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden können, **wenn sie vom Arbeitnehmer ersetzt**, das heißt von diesem (persönlich und wirtschaftlich) getragen werden.

Abgesehen davon, dass die Auslegung von gesetzlichen Bestimmungen ohnehin nur innerhalb des äußerst möglichen Wortsinnes der entsprechenden Vorschriften erfolgen kann (*Ritz, BAO⁵, § 21 Rz 3; VwGH 25.02.2004, 99/13/0135; VwGH 09.09.2015, Ro 2015/16/0028*), entspricht diese sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut ergebende Interpretation auch dem Zweck dieser Norm.

Hintergrund der Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ist nämlich der Gedanke, dass beim Arbeitgeber im Rahmen einer Prüfung im Haftungsweg vorgeschriebene Lohnsteuer als Betriebsausgabe (Lohnaufwand) grundsätzlich abzugsfähig ist. Erst durch die Rückforderung beim Arbeitnehmer wird dieser Aufwand neutralisiert. Würde anders vorgegangen, ergäbe dies einen Vorteil bei dem Steuerpflichtigen, für den vorerst eine zu geringe Lohnsteuer einbehalten wurde (*Doralt, EStG¹⁵, § 46 Tz 6 unter Verweis auf BMF, ÖStZ 1997, 388*).

Dementsprechend werden auch im weitaus überwiegenden Schrifttum keine Zweifel an der Auslegung der Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 nach deren

eindeutigem Wortlaut geäußert (*Doralt*, EStG¹⁵, § 46 Tz 6; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Stand 01.04.2012, rdb.at, § 46 Anm. 14; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer [EStG 1988] – Kommentar, § 46 Tz 6; *Jakom/Vock*, EStG, 2016, § 46 Rz 6).

Zu den vereinzelt in der Literatur vorgebrachten Bedenken, dass eine Versagung der Anrechnung nicht dem Normzweck entsprechen könne (*Ritz* in RdW 96, 615; siehe auch *Karbalaei* in SWK 14/15/2002, S 431), wird auf folgende Ausführungen in der Entscheidung **UFS 16.05.2008, RV/1767-W/07**, verwiesen:

"Dem Umstand, dass nach Auffassung obgenannter Autoren der Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nicht der Normzweck eines "doppelten Kassierens" desselben Betrages unterstellt werden dürfe, weswegen eine Anrechnung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer, unabhängig vom Regress des in Haftung genommenen Arbeitgebers zu erfolgen habe, konnte seitens des erkennenden Senates - ungeachtet der Tatsache, dass vorgenannten Literaturmeinungen nicht der Charakter einer verbindlichen Rechtsquelle beizumessen ist, - insoweit nicht näher getreten werden, als die von den Autoren gezogenen Schlüsse nicht in Korrelation zum klaren und unmissverständlichen Gesetzeswortlaut des § 46 Abs. 1 Z 2 letzter Satz EStG 1988, welcher die Anrechnung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer unabdingbar an einen Regress des in Haftung genommenen Arbeitgebers knüpft, stehen."

Die Behandlung einer gegen die zitierte UFS-Entscheidung erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof abgelehnt (VfGH 23.09.2008, B 1211/08).

Auch der Verwaltungsgerichtshof ließ in seinem Erkenntnis **VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252**, keinen Zweifel daran offen, dass dann, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuernachforderung, für die er gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung herangezogen wurde, nicht vom Arbeitnehmer (im Zivilrechtsweg) einfordert, eine Anrechnung dieser nicht ersetzen Lohnsteuer gemäß § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 entfälle. Korrelierend dazu habe der Gesetzgeber - so der Verwaltungsgerichtshof - in § 86 Abs. 3 EStG 1988 festgelegt, dass in diesem Fall (ausnahmsweise) die Übernahme der Einkommensteuerlast keinen steuerpflichtigen Vorteil darstelle.

Aufgrund obiger Erwägungen konnte seitens des Bundesfinanzgerichtes in Befolgung der klaren gesetzlichen Anweisung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 auch im gegenständlichen Beschwerdefall keine Möglichkeit erblickt werden, die dem Arbeitgeber im Haftungswege vorgeschriebene streitgegenständliche Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld des Bf's (= Arbeitnehmers) anzurechnen, da sie von diesem bis dato nicht ersetzt und somit weder persönlich noch wirtschaftlich getragen wurde.

Der Hinweis im Vorlageantrag darauf, dass mangels Verjährung des Rückforderungsanspruches noch immer eine Nachforderungsmöglichkeit bestünde, konnte dem Beschwerdebegehren insofern nicht zum Erfolg verhelfen, als der Tatbestand des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 klar zum Ausdruck bringt, dass eine Anrechnung erst erfolgen kann, wenn ein Ersatz durch den Arbeitnehmer stattgefunden hat.

In diesem Zusammenhang wird aber auf die in der Literatur vertretene Meinung, dass nachträgliche Ersätze rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO für den Einkommensteuerbescheid (Jakom/Vock, EStG, 2016, § 46 Rz 6 unter Verweis auf Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 295a Rz 15) bilden und insofern im Falle des nachträglichen Ersatzes eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides des Arbeitnehmers gemäß § 295a BAO erwirkt werden könnte, hingewiesen.

Was den Einwand des Bf's anlangt, dass es wegen Entrichtung der Lohnsteuerschuld durch die Arbeitgeberin zu einer doppelten Einkommensteuerbelastung käme, so ist - unabhängig davon, dass dieser Aspekt mangels Tatbestandsrelevanz keine Auswirkungen auf die gegenständliche Entscheidung zeitigen konnte - auf die seitens des Bf's unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Vorlagebericht der belangten Behörde zu verweisen. Danach war mangels Entrichtung der nachgeforderten Lohnsteuer durch die insolvente Arbeitgeberin gerade im gegenständlichen Fall keine Doppelbelastung gegeben und wäre die Haftungsschuldnerin im Falle der Entrichtung der Einkommensteuernachforderung durch den Bf aus der Haftung zu entlassen.

Im Ergebnis konnte aufgrund obiger Erwägungen die dem Arbeitgeber im Haftungswege für den Bf vorgeschriebene Lohnsteuer zufolge der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung des § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 nicht angerechnet werden, da das Tatbestandsmerkmal des zweiten Halbsatzes (Ersatz der nachgeforderten Lohnsteuer durch den Arbeitnehmer) nicht erfüllt war.

Das Beschwerdebegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu lösende Rechtsfrage war bereits Gegenstand eines beim Unabhängigen Finanzsenat geführten Berufungsverfahrens (UFS 16.05.2008, RV/1767-W/07; bestätigt durch VfGH 23.09.2008, B 1211/08). Insbesondere hat aber auch der Verwaltungsgerichtshof zur gegenständlichen Rechtsfrage schon in seinem Erkenntnis VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252, eindeutig Stellung bezogen. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor.

Linz, am 30. Mai 2017