

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

15.06.1988

**Geschäftszahl**

86/13/0178

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf, als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Zach, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IX a, vom 22. September 1986, Zl. 6/3-3184/86, betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1983 (mitbeteiligte Partei: Dr. HK in M), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

Der Mitbeteiligte ist Arzt. Er bezieht Einkünfte aus selbständiger Arbeit als praktischer Arzt und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Schularzt und Gemeindefeuerwehrarzt.

Der Betriebsprüfer, der beim Mitbeteiligten unter anderem die Einkommensteuer 1979 bis 1983 geprüft hatte, stellte unter anderem fest, daß der Mitbeteiligte im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Gemeindefeuerwehrarzt Nebengebühren bezogen hatte. Er war der Auffassung, daß diese Nebengebühren zu Unrecht keiner Besteuerung unterzogen worden seien und rechnete sie deshalb den Gewinnen hinzu.

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1979 bis 1983 der Auffassung des Betriebsprüfers.

Der Mitbeteiligte erhob dagegen Berufung. Die Nebengebühren seien überhaupt nicht steuerpflichtig. Seien sie es aber doch, wäre die darauf entfallende Lohnsteuer ausschließlich vom Arbeitgeber einzufordern.

Die Finanzlandesdirektion gab mit der nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidung der Berufung Folge. Ob die Nebengebühren überhaupt einer Besteuerung zu unterziehen seien, könne dahinstehen. Da schon die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme des Mitbeteiligten als Arbeitnehmer zur Abfuhr der Lohnsteuer nicht gegeben seien, könne eine Zurechnung von Nebengebühren, die im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit empfangen worden seien, im Veranlagungsverfahren nicht erfolgen.

Der Beschwerdeführer behauptet in der gegen diese Berufungsentscheidung erhobenen Beschwerde, es seien die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, für deren Versteuerung der Arbeitnehmer nach § 82 Abs. 2 EStG 1972 nicht herangezogen werden könne, in das Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Arbeitnehmers einzubeziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Beschwerde erwogen:

Gemäß § 82 Abs. 1 EStG 1972 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Der Arbeitgeber haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gemäß § 82 Abs. 2 leg. cit. wird der Arbeitnehmer (Steuerschuldner) nur in vier näher bestimmten Fällen in Anspruch genommen.

Gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1972 wird der Steuerpflichtige, wenn im Einkommen Einkünfte enthalten sind, von denen ein Steuerabzug vom Arbeitslohn vorzunehmen ist, nur veranlagt, wenn andere Einkünfte eine näher bestimmte Höhe erreicht haben. Gemäß § 41 Abs. 4 leg. cit. sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 Abs. 1 leg. cit. steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen der §§ 67 oder 68 leg. cit. oder mit den Pauschsätzen des § 69 leg. cit. zu versteuern waren, nicht

zu berücksichtigen. Die sich sodann ergebenden Einkünfte sind - erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1981 - um die beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Hinzurechnungsbeträge gemäß § 75 leg. cit. zu erhöhen.

Die Bedeutung des § 41 Abs. 4 EStG 1972 liegt zwar vornehmlich darin, daß die dort genannten Einkünfte bei der Prüfung der Frage außer Betracht zu bleiben haben, ob die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 41 leg. cit. überhaupt gegeben sind. Die in diesem Zusammenhang fehlende Anführung der dem Lohnsteuerabzug unterworfenen, ihm aber nicht unterzogenen Einkünfte zeigt aber nicht nur, daß solche Einkünfte von diesem Ausschluß nicht betroffen sind, sondern auch, daß sie dann bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht schon deshalb unberücksichtigt bleiben dürfen, weil der Arbeitnehmer im Lohnsteuerverfahren wegen der auf sie entfallenden Lohnsteuer nach § 82 Abs. 2 leg. cit. nicht in Anspruch genommen werden kann. Die vom Regelfall abweichende, durch § 82 Abs. 2 leg. cit. vorgesehene Beschränkung der Inanspruchnahme des Arbeitnehmers als Steuerschuldner der nicht einbehaltenen und nicht abgeführten Lohnsteuer soll sich nur im Lohnsteuerverfahren auswirken, nicht aber auch im Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer.

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 Abs. 1 EStG 1972) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber beim Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, daß bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 Abs. 1 EStG herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig.

Der angefochtene Bescheid ist deshalb - ohne Untersuchung, inwieweit die Nebengebühren der Einkommensteuer unterliegen oder von ihr befreit sind - gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 15. Juni 1988