

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf., Adresse1, vertreten durch Stb., Adresse2, gegen die Bescheide des FA vom 10.02.2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

1. Soweit sich die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Soweit sich die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahre 2007 richtet, wird ihr teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Für die Jahre 2006 und 2007 erklärte der Beschwerdeführer (Bf.) neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis auch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iZm einer Firmenbeteiligung. Die Einkommensteuerveranlagungen erfolgten zunächst jeweils erklärungsgemäß.

Für das Jahr 2007 wurde am 2. März 2011 die amtswegige Wiederaufnahme verfügt und der Einkommensteuerbescheid im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

insoweit abgeändert, als diese mit 5.660,15 € (statt bisher – 4.339,85 € aus vorerwähnter Firmenbeteiligung) in Ansatz gebracht wurden. Die Erhöhung der Einkünfte resultierte aus bisher vom Bf. nicht erklärten Einnahmen als Unternehmensberater (2 an die Fa. I ***** GmbH gelegte Rechnungen über jeweils netto 5.000,00 €). Sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der mit gleichlautendem Datum für 2007 erlassene Sachbescheid sind unanfechtbar in Rechtskraft erwachsen.

1. Außenprüfung

Im Zuge einer beim Bf. im Jahr 2012 stattgefundenen Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Einkünfte Zusatzvereinbarung 2006-2007

*Herr [Name Bf.] war in der Zeit vom 01.01.2006 bis 14.12.2007 als Arbeitnehmer bei der Firma P ***** GmbH (im Folgenden XYGmbH) beschäftigt.*

Lt. Dienstvertrag vom 21.11.2005, abgeschlossen zwischen der Fa. XYGmbH/Herrn [Name Geschäftsführer] und Herrn [Name Bf.] als Dienstnehmer, hatte Herr [Name Bf.] die Funktion eines kaufmännischen Leiters und hatte er insbesondere nachstehende Ziele beim Dienstgeber umzusetzen (Punkt 5. des Dienstvertrages):

- a) Schaffung eines betriebsübergreifenden Kalkulations- und Controllingsystems....*
- b) Schaffung bzw. Ordnung des gesamten Finanzbereichs, insbesondere....*
- c) Schaffung bzw. Strukturierung kaufmännisch relevanter Abteilungen im Anlagenbau, insbesondere....*
- d) Wahrnehmung von Sonderaufgaben im Bereich der strategischen Unternehmensplanung....*

Herr [Name Bf.] hatte in Wahrnehmung seiner Funktion volle Personalverantwortung über kaufmännisches und technisches Personal des Dienstgebers in Abstimmung mit dem Dienstgeber.

In diesem Dienstvertrag wurde ein Bruttojahresgehalt in Höhe von EUR 70.000,00 festgelegt (Punkt 6. des Dienstvertrages).

Zu diesem Dienstvertrag wurde mit selbem Datum eine Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag zwischen der Firma XYGmbH/ Herrn [Name Geschäftsführer] (DG) und Herrn [Name Bf.] (DN) mit folgendem Wortlaut ausgestellt und unterfertigt:

„Zusätzlich zu dem im Dienstvertrag unter Pkt. 6 („Entgelt“) vereinbarten Bruttojahresgehalt erhält der DN ab dem ersten Jahr seiner Tätigkeit eine Provision iHv mindestens € 30.000,- (EURO dreißigtausend).

Die Auszahlung erfolgt steuerschonend für beide Vertragsteile und weitestgehend gleichmäßig über das Jahr verteilt.“

Aufgrund vorliegender Unterlagen hat Herr [Name Bf.] nachweislich folgende Beträge lt. Zusatzvereinbarung erhalten:

am 27.07.2006 – EUR 15.000,00 (bar)
am 30.11.2006 – EUR 15.000,00 (bar)
am 28.06.2007 – EUR 15.000,00 (Re-Nr. 01.2007) und
am 19.11.2007 – EUR 30.000,00 (bar) dargestellt als Darlehen
gesamt netto EUR 75.000,00

Diese Beträge hat Herr [Name Bf.] in seinen Steuererklärungen nicht erfasst.

Anm BFG: Weiters beinhalten die Ausführungen unter Tz 1 die auszugsweise Wiedergabe der Aussage des Bf. zu obigen Feststellungen in der mit ihm am 15.12.2011 aufgenommenen Niederschrift (siehe Ausführungen weiter unten).

Tz. 2 Abgabenrechtliche Würdigung zu Tz. 1

Aufgrund des Sachverhaltes zu Tz.1 ist unschwer zu erkennen, dass Herr [Name Bf.] sehr wohl gewußt hat, dass die erhaltenen Beträge lt. Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 21.11.2005 keiner Besteuerung unterzogen werden bzw. wurden.

Dies ist aus Sicht der Bp auch aufgrund seiner wirtschaftlichen Ausbildung, seiner damaligen Stellung und dessen Tätigkeitsumfanges bei der Firma XYGmbH anzunehmen.

Gemäß § 83 Abs. 3 EStG 1988 kann der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken um sich einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.

Dies liegt nach Ansicht des Finanzamtes vor und werden die von Herrn [Name Bf.] lt. Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 21.11.2005 erhaltenen und in Tz. 1 angeführten Beträge, wie unten angeführt, der Besteuerung unterzogen.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2006	2007
Einkommensteuer: [359] Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug	30.000,00	45.000,00“

In der mit ihm am 15.12.2011 aufgenommenen Niederschrift gab der Bf. - konfrontiert mit den o.a. Prüfungsfeststellungen - Folgendes an:

„Der Grund, warum eine Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag ausgefertigt wurde war der, dass ursprünglich ein höheres Nettoentgelt ausgemacht war (da All-In-Gehalt) und der Dienstgeber den Vorschlag des „Sideletters“ gemacht hat. Dazu möchte ich angeben, dass diese Vorgangsweise bis zu meinem Austritt aus der Firma im Jahre 2007 tägliche Praxis war, Arbeitern und Angestellten niedrigere Bruttolöhne auszusahlen und die Differenz zu einem höheren Nettoentgelt über „steuerschonende“ Prämien, Provisionen oder Kilometergeld auszubezahlen. Die Zusatzvereinbarungen liegen in den jeweiligen Personalakten auf, sofern Dienstverträge der Arbeitnehmer abgeschlossen wurden.

Sollten keine Dienstverträge ausgefertigt worden sein, so liegen in den Personalakten nur die Zusatzvereinbarungen auf.

Im Jahr 2006 habe ich ca. 3.500 Stunden für die gegenständliche Firma geleistet und im Jahr 2007 ca. knapp über 3.100 Stunden. Aufzeichnungen darüber habe ich keine. Mit diesen Beträgen wurden keine Sonderleistungen abgegolten und handelte es sich um das Entgelt für meine vertraglich vereinbarten Dienstleistungen. Wenn mir vorgehalten wird, dass die Leistungen im Rahmen meines Gewerbebetriebes erbracht wurden gebe ich an, dass dies nicht der Wahrheit entspricht. Auf die Zahlung im Jahr 2007 gemäß Zusatzvereinbarung im Dienstvertrag angesprochen hat der Dienstgeber mich aufgefordert, über den Betrag in der Zusatzvereinbarung Rechnungen lege, damit ich diese ausbezahlt bekomme. Auf den Vermerk im Zusatzvertrag „steuerschonend“ angesprochen gebe ich an, dass für mich ein Nettomindestgehalt pro Jahr relevant war und der Dienstgeber mir entgegnet hat, dass dies als Bruttolohnsumme zu hoch wäre und wir doch einen Sideletter (Zusatzvereinbarung) zum Dienstvertrag abschließen.....

Betreffend des genannten Darlehens gebe ich an, dass es sich hierbei um kein Darlehen handelt sondern waren diese erhaltenen EUR 30.000,00 meine Provision lt. Zusatzvereinbarung. Ohne meiner Unterschrift auf der Darlehensvereinbarung, die mir von seiten der Frau des Herrn [Name Geschäftsführer] vorgelegt wurde, hätte ich den Betrag, der mir aufgrund der Zusatzvereinbarung zugestanden ist, nicht erhalten. Dies so darzustellen, war die Idee des Herrn [Name Geschäftsführer]. Mehr kann ich zum gegenständlichen Sachverhalt nicht angeben und halte meine am heutigen Tage getätigten Aussagen auch in eventuell durchzuführenden Abgaben- und Finanzstrafverfahren vollinhaltlich aufrecht.“

2. Bescheide vom 10. Februar 2012

In weiterer Folge erließ das Finanzamt nach amtswegiger Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006 und 2007 neue Sachbescheide, in welchen – den unter Pkt. 1 dargestellten Prüfungsfeststellungen folgend - die vorangeführten Beträge als „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ (2006 30.000,00; € 2007 45.000,00 €) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst und der Einkommensteuer unterzogen wurden.

3. Beschwerde (samt Beilagen)

In der gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 eingebrachten als Beschwerde zu behandelnden Berufung wendete der steuerliche Vertreter des Bf. im Wesentlichen ein, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde liege, von wem sie die geschuldeten Beträge einfordere, wobei die Ausübung des Ermessens in Hinblick auf Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu erfolgen habe. Da es sowohl zweckmäßiger als auch vor allem billiger sei, diese Beträge vom Dienstgeber, welcher verpflichtet sei,

sämtliche Steuern sowie Abgaben für den Dienstnehmer einzubehalten und abzuführen, einzufordern, seien aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide aufzuheben und der Berufung stattzugeben. Die fachliche Qualifikation des Bf. spiele keine Rolle, da er als Dienstnehmer weder eine Verpflichtung zur Kontrolle der sachgemäßen Versteuerung durch seinen Dienstgeber hatte, noch sei ihm als Dienstnehmer erlaubt, in die Buchhaltung seines Dienstgebers heimlich Einschau zu nehmen, oder gar die ordnungsgemäße Versteuerung zu überprüfen. Eine Mittäterschaft zur Umgehung von Steuern sei daher ebenfalls auszuschließen.

Weiters sei nicht darauf eingegangen worden, dass die letzten Zahlungen als Darlehen gewährt worden und daher auf keinen Fall als einkommensteuerpflichtige Einkünfte anzusetzen seien. In diesem Zusammenhang sei auf die der Beschwerde/Berufung beiliegenden Ausführungen des Bf. sowie das beiliegende gerichtliche Urteil zu verweisen.

Der Beschwerde/Berufung beigelegt waren 2 Schriftsätze :

3.1. ein als „BEGRÜNDUNGEN ZUR BERUFUNG“ bezeichnetes Schreiben:

In diesem wurde u.a. darauf hingewiesen, dass entgegen den Ausführungen in Tz 1 des Bp-Berichtes der Bf. nicht für die steuerliche Optimierung des Unternehmens verantwortlich gewesen sei und aus diesem Grunde nicht gewusst habe, ob jene Beträge aus der Zusatzvereinbarung überhaupt eine steuerliche Würdigung innerhalb des Unternehmens erfahren hätten oder nicht. Die Beantwortung dieser Frage oblag alleine dem Geschäftsführer in seinen jährlichen Schlussbesprechungen mit dem (namentlich genannten und als Zeugen angeführten) Steuerberater.

Zu Tz 2 des Bp- Berichtes wurde festgehalten, dass bei Abschluss der Zusatzvereinbarung der Geschäftsführer dem Bf. eröffnet habe, für derartige Sideletters drei unterschiedliche Einnahmequellen zu haben, nämlich:

1. Den Betrieb XYGmbH,
2. Die Privatperson [Name des Gf] in seiner Funktion als Geschäftsführer der Firma, sowie
3. Der Gewerbebetrieb „Weinbau“ des Herrn [Name des Gf.]

Dies bedeute, dass der Bf. beim Empfang der vertraglich vereinbarten Prämien nie davon ausgegangen sei, dass diese noch nicht versteuert wären bzw. er diese noch selbst zu versteuern hätte.

Gleichzeitig sei dem Bf. zum Zeitpunkt der Übergaben der Prämien gar nicht bewusst gewesen, aus welcher der drei Einnahmequellen des Herrn [Name des Gf.] diese stammten. Als Beweis wurden in diesem Zusammenhang die steuerlichen Veranlagungen des Herrn [Name des Gf.] zum Zeitpunkt der Prämienauszahlungen angeführt.

Zu Tz 2, 2. Absatz des Bp-Berichtes bestritt der Bf., dass er „mit dem Arbeitgeber vorsätzlich zusammengewirkt hat, um sich einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen.“ Wie bereits in der Niederschrift vom 15.12.2011 dargelegt sei es dem Bf. vorwiegend darum gegangen, eine bestimmte „Netto-Einkommenshöhe“ zu erzielen. Herr [Name des

Gf.] habe offenbar die Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag als einzige Möglichkeit gesehen, diese Einkommenshöhe zu gewährleisten. Da der Bf. bis zu diesem Zeitpunkt eine „makellose Steuerakte“ gehabt hätte, sei ihm definitiv nicht daran gelegen, mit Herrn [Name des Gf.] „gemeinsame Sache“ zu machen, um diese zu verschlechtern. Einen weiteren Beweis gegen das Argument, mit [Name des Gf.] „gemeinsame Sache“ gemacht zu haben, würden auch folgende Tatbestände liefern:

- im Jahr 2006 hätte [Name des Gf.] offenbar kein Problem damit gehabt, die Vereinbarung einzuhalten,
- im Jahr 2007 habe [Name des Gf.] vom Bf. „Rechnungen/Honorarnoten“ verlangt, um der „...Abmachung in der Zusatzvereinbarung“ nachzukommen (= einseitige Änderung der Zusatzvereinbarung, ohne das mit dem Bf. abzusprechen).

Aus diesem Grund könne der Bf. mit [Name des Gf.] gar keine „gemeinsame Sache gegen das Finanzamt“ gemacht haben.

Der Bf. habe gegen dieses plötzliche Ansinnen [Name des Gf.] im Jahr 2007 nicht opponiert, da dieser mit den Zahlungen säumig gewesen sei und der Bf. die Dinge erledigt wissen haben wollen.

Zu den steuerlichen Auswirkungen lt. Tz 2 4. Absatz des Bp-Berichtes wurde festgehalten, dass das LG XY als ASG am 19.10.2010 gegen den Bf. entschieden habe, dass es sich nicht um eine Provision/Prämie handle und deswegen das „Darlehen“ zurückzuzahlen sei. Als Beweis wurde der (nachstehende) bedingte Zahlungsbefehl angeführt.

3.2. Bedingter Zahlungsbefehl des LG XY

Am 19. Oktober 2010 erließ das LG XY als Arbeits- und Sozialgericht (GZ1) einen "Bedingten Zahlungsbefehl", demzufolge dem Bf. als beklagter Partei aufgetragen wurde, der klagenden Partei (Fa. XYGmbH) die Forderung von 16.370,90 € samt Zinsen und Kosten zu zahlen. Die XYGmbH erstattete dazu unter Pkt II. folgendes Klagsvorbringen:

„Die beklagte Partei hat am 21.11.2005 einen Dienstvertrag samt Zusatzvereinbarung mit der klagenden Partei abgeschlossen und war bis zum Ende seines Dienstverhältnisses, welches durch gerechtfertigte Entlassung am 14.12.2007 endete, als kaufmännischer Leiter im Betrieb der klagenden Partei angestellt.

Es wurde mit der klagenden Partei ein monatliches Bruttoentgelt von EUR 5.000,00 vereinbart und pro Jahr eine steuerschonende Zuwendung von brutto EUR 30.000,00 .

Im Verfahren GZ2 hat die beklagte Partei - die in diesem Verfahren als Kläger auftrat - außer Streit gestellt, dass ihr akonto dieser steuerschonenden Zuwendung für das Jahr 2006 EUR 30.000,00, für das Jahr 2007 ebenfalls EUR 30.000,00 und als Anzahlung für 2008 EUR 15.000,00 ausbezahlt wurde.

Beweis: beiliegendes Schallträgerprotokoll v. 16.9.2008, Seite 2, vorletzter Absatz, Beilage ./A

Der für 2007 erst zum Jahresende fällige Betrag von EUR 30.000,00 wurde wie folgt bezahlt: EUR 15.000,00 wurden für das erste Halbjahr im ersten Halbjahr ausbezahlt; für den restlichen noch nicht fälligen Anspruch für 2007 in Höhe von EUR 15.000,00 und als Vorauszahlung für 2008 wurden im Wege eines Darlehens mit einer vereinbarten Verzinsung von 5% am 19.10.2007 der beklagten Partei insgesamt EUR 30.000,00 ausbezahlt. In Folge Ausscheidens der beklagten Partei durch gerechtfertigte Entlassung am 14.12.2007 hat die beklagte Partei um $(EUR\ 30.000,00 : 12 : 31 \times 17)$ EUR 1.370,90 zu viel bezogen. Der Darlehensteil von EUR 15.000,00 für das Jahr 2008 als Vorauszahlung steht infolge Entlassung am 14.12.2007 der beklagten Partei nicht zu, sodass insgesamt der Klagsanspruch sich mit EUR 16.370,90 ergibt.

Der Beklagte hat nach seinem Ausscheiden das Darlehen nicht zurückbezahlt. Die gegenständliche Forderung wurde in dem als Kläger von der beklagten Partei wegen ungerechtfertigter Entlassung im Verfahren GZ2 des LG XY geltend gemachten Forderungen kompensando eingewendet. Da infolge gerechtfertigter Entlassung der Anspruch der beklagten Partei abgewiesen wurde, ist die klagsgegenständliche Forderung noch immer offen.

....“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde:

Der Bf. erzielte in den Jahren 2006 und 2007 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der Fa. YXGmbH. Neben dem am 21.11.2005 abgeschlossenen Dienstvertrag existiert noch eine zwischen dem Bf. als Dienstnehmer und der Fa. XYGmbH als Dienstgeber gleichfalls am 21.11.2005 abgeschlossene Zusatzvereinbarung (Sideletter), wonach zusätzlich zu dem im Dienstvertrag unter Pkt. 6. („Entgelt“) vereinbarten Bruttojahresgehalt der Bf. eine Provision iHv. mindestens € 30.000,00 erhält, deren Auszahlung „steuerschonend“ für beide Vertragsteile erfolgt und weitestgehend gleichmäßig über das Jahr verteilt wird.

Den Prüfungsfeststellungen zufolge hat der Bf. aufgrund vorerwähnter Zusatzvereinbarung folgende Beträge erhalten:

am 27.07.2006 – EUR 15.000,00 (bar)

am 30.11.2006 – EUR 15.000,00 (bar)

am 28.06.2007 – EUR 15.000,00 (Re-Nr. 01.2007) und

am 19.11.2007 – EUR 30.000,00 (bar) dargestellt als Darlehen

gesamt netto EUR 75.000,00

Am 17. Dezember 2007 endete das Dienstverhältnis durch Entlassung des Bf. Dieser klagte daraufhin seinen (ehemaligen) Dienstgeber vor dem LG XY als Arbeits- und Sozialgericht auf Zahlung von 138.834, 40 s.A. und brachte in diesem (unter der Geschäftszahl GZ2 protokollierten) Verfahren im Wesentlichen vor, ungerechtfertigt entlassen worden zu sein. Der vom Bf. eingeklagte Betrag ergibt sich aus dem Urteil und setzt sich wie folgt zusammen:

- Gehalt von 1.1. bis 30.6.2008 iHv 37.167,20 €,
- abzüglich anzurechnender Drittverdienst iHv 7.500,00 €;
- Abfertigung iHv 37.167,20 € sowie
- Provision für Liquiditätsbeschaffung iHv. 72.000,00 €

Die beklagte Partei hielt dem unter Darstellung der hierfür maßgeblichen Gründe entgegen, dass der Bf. nicht nur seine Treuepflicht, sondern auch das Konkurrenzverbot verletzt habe und außerdem für das Unternehmen wichtige Quartalsergebnisse nicht erbracht habe, weshalb die Entlassung gerechtfertigt gewesen sei. Zur begehrten Provision hielt die beklagte Partei fest, dass eine solche nicht vereinbart gewesen sei, zumal der Kläger aufgrund Pkt. 5 des mit ihm abgeschlossenen Dienstvertrages als kaufmännischer Leiter die Aufgabe gehabt habe, den gesamten Finanzbereich sowie die Optimierung und künftige Finanzierung durchzuführen. Laut den Urteilsausführungen hielt die beklagte Partei weiters fest, dass der Kläger aufgrund der Zusatzvereinbarung für das Jahr 2006 30.000,00 €, für das Jahr 2007 ebenfalls 30.000,00 € und als Anzahlung für 2008 15.000,00 € erhalten habe. Der Kläger hätte sohin mehr erhalten als ihm zustehe, weil im Zeitpunkt der Auszahlung davon ausgegangen worden wäre, dass das Dienstverhältnis auch im Jahre 2008 bestehen würde.

Mit im vom Finanzamt vorgelegten Akt einliegenden Urteil vom 11.3.2009, GZ2, hat das LG XY als ASG die Klage des Bf. kostenpflichtig abgewiesen. Eine vom Bf. gegen dieses Urteil an das OLG Wien erhobene Berufung hatte in der Hauptsache keinen Erfolg, lediglich die Kostenentscheidung des Erstgerichtes wurde abgeändert (Entscheidung des OLG Wien vom 17.9.2010, GZ3).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Finanzamt die dem Bf. aufgrund der mit dem DG getroffenen Zusatzvereinbarung ausgezahlten Beträge (2006 30.000,00 € und 2007 45.000,00 €) zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug erfasst hat. Das Finanzamt stützt sich dabei – der Bp folgend – auf die Anwendbarkeit des § 83 Abs. 3 EStG 1988, demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter des Bf. im Wesentlichen die Auffassung, es handle sich dabei um eine Ermessensbestimmung, derzufolge es zweckmäßiger und billiger sei, die Beträge vom Dienstgeber einzufordern. Darüberhinaus seien die letzten Zahlungen als Darlehen gewährt worden, weshalb diese keinesfalls als einkommensteuerpflichtige Einkünfte anzusetzen seien.

Rechtsgrundlagen :

§ 41 EStG 1988, der die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften regelt, lautet in der für die Streitjahre geltenden Fassung:

§ 41(1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,
2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.
3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,
4. ein Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr gemäß § 63 Abs. 1 bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde,
5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(3) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

(4)

(5) (Anm.: aufgehoben durch Art. I Z 24c, BGBl. Nr. 818/1993)

§ 39 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

§ 39. (1) Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen.

§ 83 EStG 1988 trägt die Überschrift „Steuerschuldner“ und hatte in den Streitjahren 2006 und 2007 folgenden Wortlaut:

§ 83. (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. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist (Anm.: aufgehoben durch BGBl. 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.

§ 19 EStG 1988 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben. Gemäß Abs. 1 leg. cit. sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Rechtliche Beurteilung durch das BFG:

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Die Abgabenbehörden können den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer nur dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 oder der Tatbestand nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt. In allen anderen Fällen muss die nicht oder zu wenig abgeführte Lohnsteuer beim Arbeitgeber (meist im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung) nachgefordert werden.

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. I 2010/105, wurde durch Abs. 3 des § 83 EStG eine Haftung des Arbeitnehmers für die Lohnsteuer in jenen Fällen eingeführt, in denen er und der Arbeitgeber vorsätzlich "zusammenwirken", um die Lohnsteuer zu verkürzen. Abs. 3 lautet: *"Der Arbeitnehmer kann unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken um sich einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt."*

Die Haftung des Arbeitnehmers für die vorsätzliche Verkürzung der Lohnsteuer nach § 83 Abs. 3 ist mit 1.1.2011 in Kraft getreten. Die Inkrafttretensbestimmung sagt nichts darüber aus, ob die Haftung ab 2011 auch dann besteht, wenn die vorsätzliche Lohnsteuerverkürzung vor 2011 begangen worden ist.

Nach Doralt, EStG¹⁵, § 83 Tz 10, werden nach dem Gesetzeszweck wohl erst Abgabenverkürzungen ab 2011 erfasst werden.

Im gegenständlichen Verfahren kann allerdings eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage, ob die von der Bp herangezogene Gesetzesstelle des § 83 Abs. 3 EStG überhaupt auf die Streitjahre 2006 und 2007 Anwendung finden kann, aus folgenden Gründen unterbleiben:

Entsprechend der Vorschrift über die Abgabenfestsetzung nach § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat (vgl.

VwGH 20.11.2012, 2008/13/0252). Dabei besteht nach der ständigen Rechtsprechung bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte (§ 41 EStG 1988) keine Bindung an die Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber (vgl. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227). Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zur Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG 1988 herangezogen wurde oder nicht (vgl. etwa VwGH 15.6.1988, 86/13/0178, 12.8.1994, 90/14/0150). Unter Einkommensteuerschuld im Sinne des § 46 EStG 1988 ist jene Schuld zu verstehen, die als Einkommensteuer im Ergebnis der zu veranlagenden Einkünfte resultiert (vgl. VwGH 22.4.1998, 98/13/0018).

Der Bf. wurde für die Streitjahre 2006 und 2007 zur Einkommensteuer veranlagt. Für das Jahr 2006 lag eine Verlustveranlagung und demnach Antragsveranlagung im Sinne des § 41 Abs. 2 vor, für 2007 erzielte der Bf. neben seinen nichtselbständigen Einkünften auch solche aus Gewerbebetrieb iHv von 5.660,40 € und wurde folglich der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG erfüllt. Es kommt daher bereits nach § 83 Abs. 2 Z 1 und Z 4 EStG zur Nachholwirkung der Veranlagung, wodurch der zu niedrig bzw. nicht durchgeführte Lohnsteuerabzug zu korrigieren war.

Die in Bezug auf § 83 Abs. 3 EStG getroffenen Prüfungsfeststellungen sowie das dazu erstattete Beschwerdevorbringen erweisen sich daher als nicht entscheidungswesentlich, weshalb sich ein näheres Eingehen darauf erübrigt.

Der Beschwerde war daher für 2006 dem Grunde und der Höhe nach, für 2007 dem Grunde nach der Erfolg zu versagen.

Zur Höhe der im Jahr 2007 erzielten Einkünfte

Der Bf. bestreitet nicht, dass er im Jahr 2007 insgesamt 45.000,00 € erhalten hat. Unklar ist allerdings unter welchem Titel ihm die Zahlungen zugegangen sind und in welcher Höhe von einem steuerpflichtigen Zufluss im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG auszugehen ist.

Die Beweisergebnisse zur (letzten) Zahlung vom 19.10.2007 iHv 30.000,00 € sind widersprüchlich:

- So ist den aktenkundigen Gerichtsurteilen zu entnehmen, dass die beklagte Partei (ehemaliger Dienstgeber) im Gerichtsverfahren angegeben hat, der Bf. hätte im Jahr 2007 30.000,00 € sowie eine Anzahlung von 15.000,00 € für 2008 erhalten.
- In dem dem bedingten Zahlungsbefehl vom 19. Oktober 2010 zugrundeliegenden Klagsvorbringen spricht die beklagte Partei von einem Darlehensteil iHv 15.000,00 € für das Jahr 2008.
- Im Arbeitsbogen der Bp befindet sich ein handschriftlich verfasstes Schreiben, demzufolge der Bf. durch Unterschrift bestätigt, am 19.10.2007 ein Darlehen iHv 30.000,00 mit 5% iger Verzinsung für 6 Monate erhalten zu haben.

- In der mit ihm im Zuge der Außenprüfung am 15.12.2011 aufgenommenen Niederschrift hält der Bf. fest, dass es sich um kein Darlehen gehandelt habe. Bei dem vom Dienstgeber als Darlehen dargestellten Betrag habe es sich in Wirklichkeit um die ihm zustehende Provision gehandelt. Das ihm von der Gattin des Geschäftsführers vorgelegte Schreiben habe er nur deshalb unterschrieben, weil er sonst das Geld nicht erhalten hätte.
- Das Vorbringen des Bf. in der Beschwerde vom 30.3.2012 bzw. in dem dieser beiliegenden Schriftsatz vom 7.2.2012 weicht von vorstehender Niederschrift in Bezug auf die im Jahr 2007 angesetzten Beträge unter Hinweis auf den bedingten Zahlungsbefehl des LG XY als ASG wiederum ab. Während der Bf. in der Niederschrift vom 15.12.2011 die Hingabe eines Darlehens ausdrücklich in Abrede gestellt hat, gehen die Beschwerdeausführungen hingegen vom Vorliegen eines Darlehens aus.

Das BFG erachtet die Darstellung im bedingten Zahlungsbefehl als der Realität entsprechend. Demnach hat der Bf. für das Jahr 2007 – ebenso wie für das Vorjahr – eine „steuerschonende Zuwendung“ iHv € 30.000,00 erhalten und als Anzahlung für 2008 wurden € 15.000,00 an ihn ausbezahlt. Dies steht einerseits im Einklang mit der Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag, wonach der Bf. eine Provision von mindestens jährlich € 30.000,00 erhält und besteht andererseits kein Anlass die Darstellung des früheren Arbeitgebers in dem von ihm angestrebten Gerichtsverfahren in Zweifel zu ziehen, zumal diese auch mit dem im Verfahren GZ2 ergangenen Urteil, welches überdies durch die Entscheidung des OLG Wien vom 17.9.2010, GZ3, bestätigt wurde, übereinstimmen.

Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen.

Liegt hingegen ein Darlehen vor, das mit später fälligen Forderungen gegen den Darlehensgeber verrechnet werden soll, so handelt es sich zunächst nicht um einen Zufluss von Einnahmen, sondern um eine bloße Vermögensumschichtung (vgl. Doralt, EStG10, § 19 Tz 8 und 14 ff mwN). Die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende Abgrenzung solcher Konstellationen von sofort zugeflossenen Vorauszahlungen kann im Einzelfall schwierig sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB Erkenntnis vom 20.11.1996, 95/15/0202) ist maßgebendes Kriterium für die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende einkommensteuerrechtliche Abgrenzung des von einem Dienstgeber einem Dienstnehmer gewährten Gehaltsvorschusses als Zahlung von Arbeitslohn oder als Hingabe eines Darlehens der Umstand, ob der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen ist; ist dies nicht der Fall, kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu (vgl. die Erkenntnisse vom 23. Mai 1996, 93/15/0242, und vom 21. Februar 1996, 92/14/0056). Soll der Vorschuss erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet werden, ist er sohin beim Empfänger nicht bereits im Zeitpunkt der tatsächlichen

Auszahlung, sondern erst in dem Zeitpunkt einkommensteuerlich zu erfassen, in dem der Anspruch auf den Teil des Arbeitslohnes entsteht (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 10. November 1993, 92/13/0286).

Für den gegenständlichen Beschwerdefall bedeutet dies, dass hinsichtlich eines Betrages von 15.000,00 € vom Vorliegen eines Darlehens auszugehen ist, welches im Jahr 2007 keinen steuerlichen Zufluss bewirkt hat.

Hinsichtlich des Streitjahres 2007 war der Beschwerde sohin - bezogen auf die Höhe der Einkünfte - teilweise stattzugeben.

Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben).

Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 15. April 2015