

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 3.2.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 16.1.2017 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011** 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr nichtselbständig tätig. Im angefochtenen Bescheid, der nach Verfügung einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erging, wurden ua. nichtselbständige Einkünfte aus einer Beschäftigung bei der X GmbH (zwei Lohnzettel mit steuerpflichtigen Einkünften von € 2.851,23 bzw. € 15.015,05) angesetzt. Gegenüber dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 30.3.2012 ergab sich eine Nachforderung von € 1.972,--. Diese resultierte daraus, dass der Besteuerung zunächst Lohnzettel der X GmbH iHv. € € 2.851,23 bzw. € 9.610,72 zugrunde lagen.

In seiner **Beschwerde** wendet sich der Bf. gegen den Ansatz des nunmehr „höheren“ Lohnzettels von € 15.015,05.

In seiner abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** führt das Finanzamt zur Begründung – auszugsweise wörtlich - aus:

„Gemäß § 76 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Im Lohnkonto hat der Arbeitgeber persönliche Daten des Arbeitnehmers wie Name, Versicherungsnummer gemäß § 31 ASVG, Wohnsitz usw. anzugeben. (...).

Im Sinne der Lohnkontenverordnung sind der gesamte Arbeitslohn, einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis gem. § 25 EStG 1988, der an die Arbeitnehmer bezahlt wird, sowie sämtliche Bemessungsgrundlagen und lohnabhängige Abgaben, welche für die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges erforderlich sind, unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes fortlaufend am Lohnkonto zu erfassen. Kommt der

Arbeitgeber seiner Verpflichtung nach § 76 EStG 1988 nicht nach und ist daher die Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer an Hand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist die Behörde gemäß § 184 BAO auch zur Schätzung berechtigt.

Gemäß § 78 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlungen gelten auch Vorschuss- oder Abschlagszahlungen sowie sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn. Bei einer Nettolohnvereinbarung hat der Arbeitgeber die von ihm vereinbarungsgemäß zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in einer „Auf-Hundert-Rechnung“ dem Nettolohn hinzuzurechnen und von dem sich danach ergebenden Bruttolohn (nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) die Lohnsteuer zu errechnen.

Im Zuge der durchgeführten GPLA-Prüfung wurden die einzelnen Lohnkonten der Arbeitnehmer geprüft. Bei der Gegenüberstellung der Lohnkonten mit den Arbeitszeitaufzeichnungen (Listen Baustellenübersicht und Stundenzettel) wurde festgestellt, dass ein großer Teil der geleisteten Arbeitsstunden nicht über die Lohnkonten abgerechnet und ausbezahlt wurden. Auch die Gegenüberstellung der bei der am 23.8.2012 durchgeführten Hausdurchsuchung sichergestellten „Auszahlungslisten“ ergaben keine Übereinstimmungen mit den in der Lohnverrechnung angeführten Stunden und Auszahlungsbeträgen. Auf diesen Auszahlungslisten waren auch die Mitarbeiter der RK Elektrotechnik und Anlagenbau GmbH angeführt. Weiters konnten auch keine weiteren Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt werden aus welchen ersichtlich war, dass die tatsächlich geleisteten Stunden, welche über das Ausmaß der offiziell abgerechneten Mehr- bzw. Überstunden gearbeitet wurden, in Form von Zeitausgleich konsumiert wurden.

Am 16. Oktober 2012 wurde mit dem Betriebsleiter der Fa. X GmbH, Hr. CG eine Beschuldigtenvernehmung durchgeführt und dabei dieser mit den vorgefundenen Unterlagen (Auszahlungslisten, Baustellenübersicht und Lohnkonten) konfrontiert. Auf die Frage wie die Stunden auf der Baustellenliste verrechnet wurden und wie die Auszahlung an die Mitarbeiter erfolgte, gab er folgende Vorgangsweise zu Protokoll:

Es wird mit allen auf der Auszahlungsliste angeführten Mitarbeitern ein offizieller Stundenlohn, mit welchem sie bei der Gebietskrankenkasse angemeldet werden, ausgemacht. Zusätzlich gibt es eine zweite mündliche Vereinbarung, eine Nettolohnvereinbarung für alle Stunden, d.h. für Normalstunden und Überstunden, woraus sich der tatsächlich ausbezahlte Nettolohn errechnet. Die Differenz von Nettostundensatz mal geleisteter Stunden und Nettoauszahlung lt. Lohnverrechnung wird in bar, in Kuverts übergeben, ausbezahlt.

Da die „offizielle“ Lohnverrechnung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten (Nettolohnvereinbarung) entsprach, wurden im Zuge der Prüfung in einer „Auf-Hundert-Rechnung“ die vom Arbeitgeber zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile

zur Sozialversicherung hinzugerechnet. Von den sich danach ergebenden Bruttolöhnen wurde nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung die dafür anfallende Lohnsteuer errechnet. Die über die Lohnkonten einbehaltenen lohnabhängigen Abgaben (LSt, DB, DZ) wurden in Abzug gebracht und die fehlenden Abgaben zur Vorschreibung gebracht .“

Im **Vorlageantrag** bringt der Bf. vor: Die Aussage des CG sei eine Lüge. Dieser sei „der Chef“ der Firma – und sohin für alles verantwortlich – gewesen. Der Bf. selbst habe nie Geld im Kuvert empfangen. Er habe 2011 ca. 8 Monate für die Fa. X GmbH gearbeitet und dabei ca. € 15.000,-- netto verdient. Rund € 10.500,-- habe er auf sein Konto überwiesen bekommen. Drei- bis viermal habe er Vorschüsse (€ 300 – 500,--) genommen und dafür einen Kassenbeleg unterschrieben. Ein paar Mal habe der Bf. zwischen dem 15. und 20. des jeweiligen Monats die Auszahlung (Restgeld) „*auf die Hand bekommen*“ und dafür auch einen Kassenbeleg unterschrieben. Es stimme, dass er mit CG – ausschließlich auf dessen Wunsch – ein Nettostundenlohn von € 13,-- ausgemacht habe. CG habe dies damit erklärt, dass dies legal, für ihn mit der Abrechnung aber leichter und einfacher sei. Auf die Frage des Bf. nach einem Lohnzettel habe CG mit der Gegenfrage geantwortet, wozu er diesen benötige und ob er etwa einen Kredit brauche?

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Fraglich ist allein die Höhe der vom Bf. im Streitjahr aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der X GmbH bezogenen Einkünfte.

Der Bf. war 2011 rund acht Monate lang bei der X GmbH beschäftigt (s. Lohnzettel bzw. Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag). Dem Finanzamt wurden für diese Tätigkeit laut Lohnzettel (zunächst) steuerpflichtige Einkünfte iHv. insgesamt € 12.461,95 gemeldet.

Im Rahmen einer bei der X GmbH durchgeführten GPLA-Prüfung bzw. einer am 23.8.2012 erfolgten Hausdurchsuchung wurden ua. zahlreiche Lohnauszahlungslisten (ua. für den hier gegenständlichen Zeitraum) sichergestellt. Der Prüfer hat festgestellt, dass ein Teil der geleisteten Arbeitsstunden nicht über die Lohnkonten abgerechnet und ausbezahlt wurde. Die beschlagnahmten Auszahlungslisten stimmten mit den in der Lohnverrechnung angeführten Stunden und Auszahlungsbeträgen nicht überein.

Am 16.10.2012 wurde CG von der Behörde (als Beschuldigter) einvernommen. Dieser gibt sich in der Einvernahme lediglich als (minder verantwortlicher) „Betriebsleiter“ aus. Zahlreiche andere einvernommene Personen geben jedoch an, dass Cakarevic „der Chef“ bzw. der Hauptverantwortliche der Fa. X gewesen sei. In der Befragung gab CG an: *„Es wird mit den Mitarbeitern ein offizieller Stundensatz, mit welchem sie bei der Gebietskrankenkassa angemeldet werden, ausgemacht. Dann gibt es eine zweite mündliche Vereinbarung, eine Nettostundensatzvereinbarung für alle Stunden, dh. Normalstunden und Überstunden. Die Differenz von Nettostundensatz mal geleisteter Stunden (Normalstunden und Überstunden) und über die Lohnverrechnung errechneter Nettoauszahlung wird in bar in Kuverts ausbezahlt übergeben. (...) Alle Mitarbeiter, die auf der Auszahlungsliste angeführt sind, haben diese Nettolohnvereinbarung. Wenn mir die*

Auszahlungsliste (Beilage 3) vorgelegt wird, gebe ich Folgendes dazu an: Aus der Spalte „Acconto“ sind die Bankanweisungen ersichtlich. Diese Anweisungsbeträge kommen von der Steuerberaterin und sind die Nettoauszahlungsbeträge aus der Lohnverrechnung (...). Die zweite Spalte „Gesamt“ in der Auszahlungsliste ist die Differenz zur Lohnverrechnung und wird in bar ausgezahlt. Dieser Differenzbetrag ergibt sich aus den geleisteten Stunden mal vereinbartem Stundensatz, ist gleich Auszahlungsbetrag (Spalte „Gesamt 1“), abzüglich Acconto (Nettolohn aus Lohnverrechnung). (...)“

In den Auszahlungslisten der Monate Jänner bis August 2011 ist auch der Bf. angeführt. Das Finanzamt rechnete daher in den angefochtenen Bescheiden den nichtselbständigen Einkünften des Bf. die – in den oa. Listen ausgewiesenen - Differenzbeträge von insgesamt € 5.404,33 hinzu.

Das Finanzamt konnte in freier Beweiswürdigung letztlich zu Recht die in den Auszahlungslisten angeführten Gesamtbeträge der Besteuerung zugrunde legen:

Es kann dahin gestellt bleiben, ob CG nur (angestellter) „Betriebsleiter“ oder „Chef“ der X GmbH gewesen ist. Dessen genaue Position im Betrieb (und die daraus resultierenden verwaltungsbehördlichen Konsequenzen) sind in einem gesonderten Abgaben- bzw. Finanzstrafverfahren zu klären. Die Richtigkeit der oben wiedergegebenen Aussage in Bezug auf die „Nettoauszahlung“ der Differenzbeträge zwischen offiziell gemeldeten Löhnen und tatsächlich geleisteten Stunden steht nach Ansicht des BFG jedenfalls außer Zweifel. Zum Einen würde CG sich selbst bzw. allfällige weitere Mitverantwortliche nicht (grundlos) belasten, wenn eine derartige Vorgangsweise seitens der X GmbH tatsächlich gar nicht praktiziert worden wäre. Zum Anderen lässt die Führung derartiger Lohnauszahlungslisten, welche Differenzbeträge zwischen den offiziell über die Lohnverrechnung abgerechneten Beträgen und den sich aus den geleisteten Arbeitsstunden ergebenden Beträgen ausweisen, einzig den Schluss zu, dass ein Teil der Lohnauszahlung de facto „schwarz“ erfolgt ist. Anderenfalls wäre die Führung solcher Aufzeichnungen vollkommen nutz- und zwecklos.

Dass eine Barauszahlung von Differenzbeträgen erfolgt ist, wurde zudem von zahlreichen anderen Arbeitern der X GmbH im Zuge derer Einvernahmen bestätigt (s. diverse Vernehmungsprotokolle der Steuerfahndung Team Graz vom 20.3.2013 im Akt 27 St 29/12f).

Überdies ergibt auch das Vorbringen des Bf. keine Ansatzpunkte dafür, die Richtigkeit der im angefochtenen Bescheid für die Besteuerung herangezogenen Beträge in Zweifel zu ziehen. Der Bf. wendet sich primär dagegen, dass sich CG lediglich als „Betriebsleiter“ ausgibt; dieser sei vielmehr der „Big Boss“ und damit für alles verantwortlich gewesen. Tatsächlich wird er auch von zahlreichen einvernommenen Personen als „tatsächlicher Machthaber“ bzw. „Chef“ der X GmbH bezeichnet (s. dazu zB das bereits erwähnte Befragungsprotokoll vom 11. bzw. 16.10.2012). Die abgabenrechtliche Verantwortung des CG wird jedoch – wie bereits erwähnt - in einem eigenen (für die Beurteilung des hier vorliegenden Beschwerdefalles nicht relevanten) Verfahren zu klären sein.

Der Bf. gibt in der Beschwerde zudem selbst an, mit CG einen „Nettostundenlohn“ vereinbart bzw. teilweise Barauszahlungen (wenngleich nicht „in Kuverts“) bekommen und dafür Kassenbelege unterschrieben zu haben. Die bezüglichen Kassenbelege konnte er jedoch nicht mehr vorlegen (s. Vorhalt des BFG vom 6.9.2019 sowie Anruf des Bf. beim BFG vom 27.9.2019). Der Bf. gibt weiters an, er habe bei der Fa. X GmbH ca. € 15.000,-- netto verdient. Damit gesteht er selbst zu, dass der ursprünglich laut Lohnzettel bekannt gegebene Betrag von insgesamt € 12.461,95 nicht dem tatsächlich ausbezahlten Lohn entspricht. Es kann auch dahin gestellt bleiben, aus welchen Gründen der Bf. (als Arbeitnehmer) letztlich die vorgegebene Praxis der X GmbH akzeptiert hat. Ein Nachweis der Höhe der von ihm bezogenen Einkünfte ist ihm nicht (mehr) möglich. Die schriftlichen Aufzeichnungen, die im Zuge der Hausdurchsuchung bei der X GmbH vorgefunden wurden, haben jedenfalls die höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass mit der vorliegenden Entscheidung keineswegs eine allfällige (Mit-)Verantwortung des Bf. an der rechtswidrigen Praxis der X GmbH unterstellt (bzw. ausgesprochen) wird. Vielmehr wird damit nur einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Besteuerung der Einkünfte des Bf. Rechnung getragen. Ob dem Bf. bewusst war, dass von Seiten seines Arbeitgebers allenfalls eine Abgabenverkürzung intendiert war (und wer dafür zur Verantwortung zu ziehen ist), ist daher für die hier zu beurteilende Abgabenfestsetzung nicht relevant.

Zur 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.

Da im Beschwerdefall eine bloße Sachverhalts- bzw. Beweisfrage zu klären war und diese in freier Beweiswürdigung schlüssig an Hand der vorliegenden Beweismittel, insbesondere der bei der X GmbH vorgefundenen Lohnzahlungslisten, gelöst werden konnte, lag eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 7. Oktober 2019

