

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 02.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 13.01.2017, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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.) bezog im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Laut dem von der GesmbH an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel betrugen die steuerpflichtigen Bezüge € 18.301,00.

Der Bf. reichte am 19.03.2013 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 bei der belangten Behörde ein. Dem in der Folge am 21.03.2013 erlassenen Bescheid, mit welchem die Einkommensteuer 2011 mit € -292,00 festgesetzt wurde, liegen die Daten des o.a. Lohnzettels zugrunde.

Am 13.01.2017 erließ die belangte Behörde nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für 2011. Diesem wurden die Daten eines berichtigten Lohnzettels der Firma GesmbH zugrunde gelegt, laut welchem die steuerpflichtigen Bezüge € 36.253,95 betrugen. Die Einkommensteuer 2011 wurde neu festgesetzt mit € 6.952,00.

Der Bf. erhob mit Anbringen vom 2.02.2017 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und begründete diese wie folgt:

„Da aus meinem Einkommensteuerbescheid 2011 kein Grund für eine Verpflichtung zur Veranlagung gemäß § 41 (1) EStG hervorgeht, ziehe ich meinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 zurück.“

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.05.2017** als unbegründet abgewiesen:

Da die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung gem. § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 vorliegen (direkte Inanspruchnahme des Arbeitnehmers gem. § 83 Abs.3 EStG 1988) kann der Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung auch nicht zurückgezogen werden. 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. Die Veranlagung mitsamt der Nachforderung aufgrund des berichtigten Lohnzettels besteht zu Recht.

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. Weiters ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung weitere Daten festzulegen, die für die Zwecke der Berechnung, Einbehaltung, Abfuhr und Prüfung lohnabhängiger Abgaben von Bedeutung und in das Lohnkonto einzutragen sind. 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 wurde. 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. 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 GesmbH, Hr. AA 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.

Dagegen stellte der Bf mit Eingabe vom 12.06.2017 einen **Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht** und führte zur Begründung aus:

„Im Jahr 2011 war ich bei der Firma GesmbH als Schweißer beschäftigt. Mein Grundlohn wurde mir NETTO auf mein Konto überwiesen. Die zusätzlich von mir geleisteten Überstunden habe ich, ebenfalls NETTO, per Postanweisung ausbezahlt bekommen. Dass mein damaliger Dienstgeber die von meinen Bruttobezügen abgezogenen bzw. abzuziehenden Steuern nicht an das Finanzamt abgeführt hat, habe ich weder gewusst, noch hätte ich es wissen können, auf gar keinen Fall aber habe ich mit meinem ehemaligen Dienstgeber vorsätzlich zusammengewirkt, damit er die von meinen Bruttobezügen abgezogenen bzw. abzuziehenden Steuern nicht an das Finanzamt abführt. Damit liegt keine Pflichtveranlagung für 2011 vor und ich ersuche, meiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 bzw. meinem Antrag auf Zurückziehung der Arbeitnehmerveranlagung 2011 stattzugeben.“

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 02.08.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. wendet sich gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte Neufestsetzung der Einkommensteuer 2011 auf der Rechtsgrundlage des § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988.

Der Bf bestreitet das Vorliegen eines Pflichtveranlagungsgrundes und erklärt die Zurücknahme seines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung 2011.

Zum beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wird auf die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wiedergegebenen Ausführungen der belangten Behörde verwiesen.

Rechtslage:

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Gemäß § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

In § 83 Abs. 3 EStG 1988 ist angeordnet:

„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.“

Die Haftung des Arbeitnehmers in jenen Fällen, in denen er und der Arbeitgeber vorsätzlich "zusammenwirken", um die Lohnsteuer zu verkürzen, wurde mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010, BGBl. I Nr. 105/2010, eingeführt. Nach den amtlichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage hat die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers vor allem im Insolvenzfall des Arbeitgebers Bedeutung (vgl. 875 der Beilagen XXIV. GP).

Aufgrund der Bestimmung des § 83 Abs. 3 EStG 1988 kann daher in Betrugsfällen – wenn die Haftung beim Arbeitgeber (zB wegen Insolvenz) ins Leere geht – der Arbeitnehmer direkt zur Lohnsteuerzahlung herangezogen werden. Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm (vgl. VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.09.2011, 2008/16/0087) bzw. an der Intention des Gesetzgebers (vgl. VwGH 31.03.1998, 93/13/0130) zu orientieren.

§ 41 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"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."

Bei den in § 41 Abs. 1 EStG normierten Tatbeständen handelt es sich somit um Pflichtveranlagungstatbestände, bei deren Vorliegen eine Veranlagung - unabhängig von einem Antrag des Steuerpflichtigen - zu erfolgen hat.

In § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ist angeordnet, dass, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagern **ist**, wenn *„der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.“*

Nach der dargestellten Rechtslage können die Abgabenbehörden den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer nur dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 EStG 1988 oder der Tatbestand nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zurücknahme des Antrages aber nur im Falle des Nichtvorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes möglich (zB VwGH 18.11.2008, 2006/15/0320, 2009, 504; BFG 7.10.2015, RV/5101290/2014, BFG vom 28.03.2017, RV/7102255/2017).

Die Rechtsmittelbehörde hat das Vorliegen eines Pflichtveranlagungstatbestandes zu prüfen (zB VwGH 23.9.2010, 2007/15/0206, 2011, 247; BFG 7.5.2014, RV/5100359/2014).

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Im konkreten Fall wurde beim Arbeitgeber des Bf. eine die Zeiträume 2008 bis 2012 umfassende Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durchgeführt. Im Zuge dieser GPLA, deren Ergebnisse im Bericht (§ 150 BAO) vom 22.03.2013 dargestellt sind, wurde aufgedeckt, dass die GesmbH einen Teil der Arbeitslöhne im Einvernehmen mit den Arbeitnehmern an diese "schwarz" ausbezahlt hat. Dabei wurde festgestellt, dass auch an den Bf. Schwarzlohnzahlungen erfolgten.

Die als glaubwürdig zu beurteilende Aussage des Betriebsleiters der G esmbH , AA , liegt im Arbeitsbogen auf und wurde von der belangten Behörde in der ergänzenden Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 24.05.2017 wiedergegeben (siehe obige Darstellung der Ausführungen).

Die vom Betriebsleiter zu Protokoll gegebene Vorgehensweise lässt keinen Zweifel daran, dass die Schwarzlohnzahlungen einvernehmlich praktiziert wurden.

Denn nach der Aussage des Betriebsleiters gab es neben der Vereinbarung eines offiziellen Stundenlohnes (für Zwecke der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse) zusätzlich *„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.“

Aus der Darstellung des Betriebsleiters, wonach über die Modalitäten der Lohnauszahlung zwei „Vereinbarungen“ getroffen wurden, geht zweifelsfrei hervor, dass eine Willensübereinkunft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer dahingehend bestand, dass zum beiderseitigen Vorteil nur ein Teil des Arbeitslohnes gesetzmäßig versteuert werden sollte.

Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, die Richtigkeit der Aussage des Betriebsleiters in Zweifel zu ziehen. Die vom Betriebsleiter zu Protokoll gegebene Vorgehensweise hätte logischerweise ohne entsprechende Willensübereinkunft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer überhaupt nicht praktiziert werden können.

Das Beschwerdevorbringen des Bf., er habe weder gewusst noch hätte er wissen können, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht in gesetzlich vorgesehener Höhe abgeführt hat, erscheint angesichts der Faktenlage als bloße Schutzbehauptung.

Für diese Beurteilung spricht insbesondere der Umstand, dass dem Bf. ein Teil des Arbeitslohnes in bar bzw. per Postanweisung ausbezahlt wurde, was von diesem übrigens im Vorlageantrag bestätigt wurde:

„*Mein Grundlohn wurde mir NETTO auf mein Konto überwiesen. Die zusätzlich von mir geleisteten Überstunden habe ich, ebenfalls NETTO, per Postanweisung ausbezahlt bekommen.*“

Der Bf. zielt mit seinen Ausführungen darauf ab, sich als unwissend darzustellen. Allerdings macht gerade die vom Betriebsleiter und von ihm selbst beschriebene Vorgehensweise bei der Lohnauszahlung deutlich, dass er sehr wohl Kenntnis von der Verkürzung der Lohnsteuer hatte.

Die vom Bf. dargestellte unwissende Haltung erscheint im höchsten Maße unglaubwürdig, denn es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es sich bei Arbeitslohn, der nicht auf das Konto des Arbeitnehmers überwiesen wird, in den allermeisten Fällen um Schwarzlohnzahlungen handelt. Wie allgemein bekannt, ist es ein geradezu „klassisches“ Vorgehensmodell, den unversteuerten Teil des Lohnes nicht auf das Konto des Arbeitnehmers zu überweisen. Aus diesem Grund kann nicht angenommen werden, dass der Bf. keine Kenntnis von der Verkürzung der Lohnsteuer hinsichtlich des ihm in Form von Barzahlungen und Postanweisungen ausbezahlten Arbeitslohnes hatte.

Die Umstände sprechen eindeutig dafür, dass der Bf. bewusst an einer Verkürzung der Lohnsteuer mitgewirkt hat.

Da der Bf. mit dem Arbeitgeber einen offiziellen Stundenlohn (für Zwecke der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse) und zusätzlich eine mündliche Vereinbarung (laut Aussage des Betriebsleiters: *„Nettolohnvereinbarung für alle Stunden, d.h. für Normalstunden und Überstunden“*) abgeschlossen hat und sich aufgrund dieser Vereinbarungen Teile des Arbeitslohnes in bar oder per Postanweisung ausbezahlen ließ, hat er durch vorsätzliches Handeln an der Verwirklichung eines Sachverhaltes mitgewirkt, der dem gesetzlichen Tatbild der Verkürzung der Lohnsteuer (§ 83 Abs. 3 EStG 1988) entspricht.

Die Abwägung der vorliegenden Fakten führt in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass der Bf. mit dem Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirkte, um sich durch die Verkürzung der gesetzmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen.

Eine Inanspruchnahme des primär haftungspflichtigen Arbeitgebers GesmbH war wegen Insolvenz dieses Unternehmens nicht möglich. Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Ort vom 09.11.2012 der Konkurs eröffnet und am 11.04.2014 die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG der GesmbH infolge Vermögenslosigkeit vorgenommen wurde.

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 3 EStG 1988 für eine Inanspruchnahme des Bf. gegeben sind. Daher ist die belangte Behörde zu Recht vom Vorliegen des Pflichtveranlagungstatbestandes § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ausgegangen.

Dabei wurde vom der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht, zumal keine Gründe erkennbar sind, die ein Abstandnehmen von der unmittelbaren Inanspruchnahme des Bf. für die von ihm geschuldete Lohnsteuer (§ 83 Abs. 1 EStG 1988) aus Zweckmäßigkeits- oder Billigkeitserwägungen rechtfertigen würden.

Die Erklärung der Zurücknahme seines Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung 2011 durch den Bf in der Beschwerde vermag nach der dargestellten Rechtslage keine rechtliche Wirkung zu entfalten. Da der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 vorliegt, wonach eine Veranlagung zwingend vorzunehmen ist, wenn der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen wird, bedarf es hierfür keines Antrages und ist demgemäß auch eine Zurücknahme des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung 2011 durch den Bf. ohne Relevanz (vgl. auch BFG vom 28.05.2019, RV/7103371/2017).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Das Vorliegen eines Pflichtveranlagungsgrundes, wonach eine Veranlagung zwingend vorzunehmen ist - wenn der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer vorsätzlich zusammenwirken, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt

(§ 83 Abs. 3 EStG 1988) - ergibt sich unmittelbar aus der Gesetzesbestimmung des § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988.

Ob eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nach § 83 Abs.3 EStG 1988 zulässig und somit der Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs.1 Z 11 EStG 988 gegeben war, war im Wege der Beweiswürdigung zu klären, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, sodass die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht gegeben sind.

Salzburg-Aigen, am 2. September 2019