

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Oktober 2013 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 9. Oktober 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und 2012 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

I. Verfahrensgang

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.), bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Pensionseinkünften als ehemaliger Polizeibeamter weitere nichtselbständige Einkünfte als Küchenaushilfe. Arbeitgeberin war die Gaststätte („K“), in Ort1, Straße 1. In den dem Finanzamt übermittelten Jahreslohnzetteln war für das Jahr 2011 für den Bf. ein Bruttobezug von € 1.071,39 ausgewiesen und für das Jahr 2012 ein Bruttobezug von € 654,59.

Im Zuge einer nachfolgend durchgeführten Lohnsteuerprüfung bei der Gaststätte erfolgte eine Selbstanzeige sowie eine Übermittlung berichtigter Jahreslohnzettel, laut denen die

Bruttobezüge des Bf. im Jahr 2011 € 12.703,99 und im Jahr 2012 € 3.906,67 betrugen. In der Folge wurde der Bf. vom Finanzamt zur Abgabe von Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung aufgefordert.

Den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2011 und 2012, jeweils vom 9. Oktober 2013, wurden neben den Lohnzetteln des Bundesdienstes auch die berechtigten Lohnzettel der Arbeitgeberin Gaststätte zugrunde gelegt. Die daraus errechnete Nachforderung für das Jahr 2011 betrug € 2.109,00 und jene für das Jahr 2012 € 628,00. In den Bescheidebegründungen wurde ausgeführt, die Außenprüfung habe im Wesentlichen ergeben, dass die Löhne 2011 und 2012 größtenteils „schwarz“ ausbezahlt worden seien. Auf Grund der Angaben der Arbeitgeberin des Bf. sei seitens der steuerlichen Vertretung die Lohnverrechnung neu aufgerollt worden. Die Arbeitgeberin habe bei den Prüfungshandlungen den sich aus § 88 EStG ergebenden Verpflichtungen nachzukommen. Die neu übermittelten berechtigten Lohnzettel der Jahre 2011 und 2012 würden den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 wurde vom Bf. am 28. Oktober 2013 fristgerecht Beschwerde erhoben. Bezüglich der Lohnauszahlungen der Arbeitgeberin Gaststätte führte der Bf. aus, er sei lediglich von Juni bis September im Ausmaß von monatlich 15 bis 20 Stunden (bei Schönwetter) beschäftigt gewesen. Neben ihm seien abwechselnd bis zu 15 Personen am Tag bei der Arbeitgeberin tätig gewesen. Dabei habe es sich hauptsächlich um Praktikanten, Teilzeitbeschäftigte sowie Verwandte und Bekannte der Geschäftsführung gehandelt. Beschäftigte, welche aus dem Ausland stammten, seien „schwarz“ oder zum Teil „schwarz“ ausbezahlt worden. Er sei 32 Jahre Polizeibeamter gewesen und habe den Beruf vor 4 Jahren aus gesundheitlichen Gründen aufgegeben. Auch ihm seien von der Geschäftsführung „Schwarzlohnzahlungen“ angeboten worden. Er habe dies jedoch stets abgelehnt und die Geschäftsführung auch mehrfach auf die Konsequenzen hingewiesen.

Auf Aufforderung des Finanzamtes bezog der Lohnsteuerprüfer mit E-Mail vom 29. Oktober 2013 nochmals zur erfolgten, mit Prüfungsbericht vom 18. April 2013 abgeschlossenen Außenprüfung Stellung und erklärte im Wesentlichen, die Geschäftsführerinnen der Gaststätte hätten im März 2013 unabhängig voneinander Selbstanzeige wegen Auszahlung von „Schwarzlöhnen“ erstattet. Die Lohnverrechnung sei in der Folge vom steuerlichen Vertreter neu aufbereitet und die Angaben seien dementsprechend übernommen worden.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 30. Oktober 2013 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Lohnsteuerprüfung bei der Arbeitgeberin des Bf., der Gaststätte, habe ergeben, dass dem Bf. der Lohn der Kalenderjahre 2011 und 2012 größtenteils „schwarz“ ausbezahlt worden sei. Daher seien nach erfolgter Selbstanzeige berechnete Jahreslohnzettel von der Arbeitgeberin an das Finanzamt übermittelt worden.

Im Vorlageantrag vom 25. November 2013 wurde im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen wiederholt.

Im Vorlagebericht vom 2. Dezember 2013 führte das Finanzamt aus, nach Prüfung und Rücksprache mit dem zuständigen Lohnsteuerprüfer seien die aufgrund der Selbstanzeige beider Geschäftsführerinnen der Gaststätte¹ vom steuerlichen Vertreter erstellten Lohnzettel für die Jahre 2011 und 2012 für richtig befunden worden. Die Aussage des Bf., die Gaststätte¹ habe ihren Mitarbeitern die Löhne schwarz ausbezahlt, ihm jedoch nicht, habe das Finanzamt trotz der früheren Tätigkeit des Bf. als Polizist als nicht wahrscheinlich erachtet. Es werde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden, aus der Aktenlage hervorgehenden Sachverhalt als feststehend zugrunde:

Der Bf., ein pensionierter Polizeibeamter, hat im streitgegenständlichen Zeitraum neben Pensionsbezügen auch Einkünfte aus der Tätigkeit als Küchenaushilfe bei der Gaststätte („K“), Straße 1, Ort1, bezogen.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der Einkünfte aus der Tätigkeit als Küchenaushilfe bei der Gaststätte bzw. ob der Bf. Schwarzlohnzahlungen aus dieser Tätigkeit erhalten hat.

Im März 2013 haben beide Geschäftsführerinnen der Arbeitgeberin des Bf. unabhängig voneinander eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG wegen „Schwarzlohnzahlungen“ erstattet. Danach sind „Schwarzerlöse“ erzielt und mit diesen nicht verbuchten Erträgen „Schwarzlohnzahlungen“ vornehmlich an Aushilfspersonal getätigt worden. In der Folge erfolgte eine Außenprüfung bei der Arbeitgeberin. Gegenstand der Prüfung war die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2012. Im Prüfbericht gemäß § 150 BAO vom 18. April 2013 wurde festgehalten, dass im Rahmen der Prüfung Lohnabrechnungen, Einzelnachweise, Journale, Stundenaufzeichnungen, Auszahlungslisten und Saldenlisten eingesehen wurden. Als Ergebnis der Außenprüfung wurden der Arbeitgeberin Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 und 2012 nachverrechnet. Für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn entrichteten Lohnsteuer wurde die Arbeitgeberin gem. § 82 EStG in Anspruch genommen.

Am 18. April 2013 wurden sodann durch die steuerliche Vertretung der Gaststätte berichtigte Jahreslohnzettel für den Bf. übermittelt. Aufgrund der Schwarzlohnzahlungen an den Bf. betrugen nunmehr die Bruttojahresbezüge für das Jahr 2011 € 12.703,99 und für das Jahr 2012 € 3.906,67. Ursprünglich übermittelte die Arbeitgeberin jeweils einen Jahreslohnzettel für das Jahr 2011 über brutto € 1.071,39 und für das Jahr 2012 über brutto € 654,59.

In der Folge wurde der Bf. vom Finanzamt zur Abgabe von Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2011 und 2012 aufgefordert. Am 1. Oktober 2013 reichte er diese beim zuständigen Finanzamt ein. Auf beiden Formularen gab er unter dem Punkt 4.1. „Anzahl der inländischen gehalts- und pensionsauszahlenden Stellen“ 1 an.

Den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2011 und 2012 vom 9. Oktober 2013 wurden sodann neben den Lohnzetteln des Bundesdienstes auch die am 18. April 2013 übermittelten, berechtigten Lohnzettel der Arbeitgeberin Gaststätte zugrunde gelegt. Die daraus errechnete Nachforderung für das Jahr 2011 betrug € 2.109,00 und für das Jahr 2012 € 628,00.

Gegen die in den berechtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge wurde hinsichtlich der Höhe in der Beschwerde vom 25. November 2013 eingewendet, dass der Bf. von der Arbeitgeberin keine Schwarzlohnzahlungen erhalten habe und lediglich im Zeitraum Juni bis September der streitgegenständlichen Jahre zwischen 15 bis 20 Stunden monatlich bei Schönwetter ausgeholfen habe. Dies müsse aus der Sicht des Bf. auch mittels Auswertung des Computersystems des Betriebes oder aufgrund der Buchhaltung zu überprüfen sein. Der Bf. wendete zudem ein, dass anderen Aushilfskräften der Lohn „schwarz“ ausbezahlt worden sei, ihm jedoch nicht.

Wie oben ausgeführt wurde, wurde allerdings festgestellt, dass im Rahmen der Außenprüfung Lohnabrechnungen, Einzelnachweise, Journale, Stundenaufzeichnungen, Auszahlungslisten und Saldenlisten eingesehen wurden und für die festgestellten „Schwarzlohnzahlungen“ die Lohnabgaben von der Arbeitgeberin nachentrichtet wurden sowie dass beide Geschäftsführerinnen, wie auch in der Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers vom 29. Oktober 2013 ausgeführt, unabhängig voneinander Selbstanzeige wegen Auszahlung von „Schwarzlöhnen“ erstattet haben. Angesichts dieser Umstände erscheint das Vorbringen des Bf. - trotz seiner früheren Tätigkeit als Polizist - nicht glaubwürdig. Dieses Bild wird zudem durch die Tatsache erhärtet, dass der Bf. in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung unter Punkt 4.1 „Anzahl der inländischen gehalts- und pensionsauszahlenden Stellen“ lediglich 1 eingetragen hat. Die Richterin geht deshalb davon aus, dass dem Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum neben seinen „offiziellen“ Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Rechtslage und rechtliche Würdigung

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Sämtliche in einem Jahr erzielten Bezüge werden zusammengerechnet und von der Summe der Bezüge die Einkommensteuer festgesetzt. Die von den einzelnen Dienstgebern einbehaltene Lohnsteuer wird schließlich von der festgesetzten Einkommensteuer abgezogen. Genau diese Vorgangsweise liegt dem bekämpften Bescheid zugrunde.

Gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungsjahr) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf. in den Lohnzahlungszeiträumen 2011 und 2012 zumindest zeitweise gleichzeitig eine Pensionszahlung der bezugsauszahlende Stelle Bundesdienst und Bezüge der Arbeitgeberin der Gaststätte erhalten hat und daher eine Pflichtveranlagung gem. [§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) zu erfolgen hatte.

Strittig ist, in welchem Umfang der Bf. bei der Arbeitgeberin Gaststätte beschäftigt war bzw. in welcher Höhe Lohnzahlungen erfolgten.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 4 und 7; VwGH 18.1.1998, [95/13/0069](#)).

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften

vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Diese Offenlegungspflicht besteht „nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“. Daher besteht eine Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung nur dann, wenn sie gesetzlich angeordnet ist (Abgabenerklärungspflicht gem. § 42 EStG 1988) (vgl. BAO⁵, § 119 Tz 2).

Ob eine Tatsache als gegeben angenommen wird oder nicht, ist gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen (freie Beweiswürdigung). Freie Beweiswürdigung heißt, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁵, § 167 Tz 8, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Wie unter den Sachverhaltsfeststellungen dargestellt, wurden nach Durchführung einer Außenprüfung berichtigte Lohnzettel übermittelt und damit verbunden, Lohnsteuernachzahlungen und Nachzahlungen von Sozialversicherungsbeträgen abgeführt. Für das Gericht steht infolge der Sachlage fest, dass es zu Schwarzgeldzahlungen an den Bf. kam.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 der im Beschwerdefall strittigen Schwarzgeldzahlungen wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt; derartige nicht über den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Juni 2020