



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M Se, geb. Datum, Adresse, vom 19. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC , vertreten durch HR Dr. NA, vom 14. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Für die Jahre 2001 bis 2006 wurden vom Berufungswerber Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht. Neben den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit lt. übermittelter Lohnzettel wurden keine weiteren Einkünfte erklärt. Es erfolgten erklärungsgemäße Veranlagungen. Alle Bescheide wurden rechtskräftig.

Mit Bescheiden vom 14. Februar 2008 wurden die gegenständlichen Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2006 wiederaufgenommen und wurden mit gleichem Datum neue Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum erlassen. Den neuen Bescheiden wurden amtswegig berichtigte Lohnzettel des Arbeitgebers M-GmbH zugrunde gelegt.

Hinsichtlich der Höhe der Beträge die den ursprünglichen Lohnzetteln zugerechnet wurden, führt der Prüfer des Arbeitgebers, Herr P vom FA ABC, im Schreiben vom 9. August 2007 aus (auszugsweise Wiedergabe):

"2000, 2001, 2002, 2005 und 1-6/06:

Es wurden die Daten von dem Softwareprogramm „Bauprofi 3000“ und „Bauprofi 3002“ verwendet.

2003 und 2004:

Aus der Direktbearbeitung (m9-Abfrage) wurden sämtliche Dienstnehmer (nur Arbeiter) herausgefiltert und in ACL eingelesen. Es wurde sodann eine Verhältnisrechnung bezugnehmend auf Arbeitstage (angefallene Gesamtarbeitstage zu den einzelnen Arbeitstagen des jeweiligen Mitarbeiters) angestellt. Dies ergibt dann einen %-Anteil für jeden Arbeiter, welcher als Basis für Aufteilung der Bmgdl. der Lohnsteuer diene."

Mit Schreiben vom 19. Februar 2008, eingelangt am Finanzamt ABC am 21. Februar 2008 wurde gegen die Bescheide Berufung erhoben und ausgeführt. Die Einkommen der Fa. S würden nicht den Tatsachen entsprechen. Er habe im Jahr 2001 44.392,62 S anstelle von 73.179,00 S, im Jahr 2002 7.140,00 € anstatt 14.551,04 €, im Jahr 2003 7.561,72 € anstatt 10.908,63 €, im Jahr 2004 12.113,20 € anstelle von 18.728,26 €, im Jahr 2005 5.392,23 € anstelle von 16.606,20 € und 2006 9.600,00 € anstelle von 16.247,66 € erhalten. Diese Beträge könne er mit den Monatslohnzetteln bestätigen. Weitere Beträge habe er nicht erhalten. Er stelle hiermit den Antrag auf Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung. Da sich deutlich niedrigere Nachzahlungen ergeben würden, werde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge bis zur Bescheiderstellung gestellt.

Die Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 11. März 2009 vorgelegt.

Mit dem Vorlage bericht wurde dem UFS auch ein aus 2 Ordnern bestehendes Sachverständigengutachten von Dr. MK vorgelegt. Dieser bestätigt das System der Schwarzlohnzahlungen in der Firma S.

Ebenso wurde das rechtskräftige Urteil gegen S Leopold übermittelt. Aus diesem ergibt sich, dass Herr S zu dem System der Schwarzlohnzahlungen in seinem Unternehmen geständig war. Ebenso wurden Zeugenaussagen anderer Dienstnehmer dieses Unternehmens vorgelegt, die zu den Schwarzlohnzahlungen geständig waren.

Mit Schreiben vom 9. November 2010 fertigte die Referentin einen Vorhalt aus und führte aus:

"1) Sie haben für die Jahre 2001 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt.

Im Zuge einer Steuerprüfung bei Ihrem Arbeitgeber wurde festgestellt, dass Ihnen neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugekommen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden.

Nach amtswegiger Berichtigung der Lohnzettel hat das Finanzamt ihre Verfahren zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wiederaufgenommen. Dadurch kam es zur sogenannten "Nachholwirkung der Veranlagung" und wurde der zu niedrige Lohnsteuerabzug korrigiert.

(vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 4 zu § 83)

Nach Ansicht der Referentin ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und wurde diese auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet. (vgl. zB UFS Feldkirch, RV/0121-F/04) Die nähere Begründung bleibt der Berufungsentscheidung vorbehalten.

2) Folgende Beweismittel werden zur Stellungnahme übermittelt:

Beilage 1: Zusammenstellung der Mehreinnahmen aus den Programmen B und It.
Feststellungen der BP im Zuge der Betriebsprüfung bei ihrem Arbeitgeber

Diese Beträge wurden den bisher im Lohnzettel erfassten Bezüge zugerechnet (bei der Kennzahl 210).

Beilage 2: Vorgefundene Abrechnungen Ihrer Partie

Beilage 3: Urteil S, anonymisiert

Aus diesem ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer ihres Arbeitgebers zu den Schwarzlohnzahlungen geständig ist.

Beilage 4: Aussagen anderer Dienstnehmer, die das System bestätigen (anonymisiert)

Beilage 5: Auszüge Sachverständigengutachten K Seite 13 und Seiten 29-54

Beilage 6: Ihre Beschuldigtenvernehmung vom 11.2.2010

Aus den vorliegenden Beweismitteln ergibt sich nach Ansicht der Referentin folgender Sachverhalt:

Bei der Firma AG wurden neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt. Ihr ehemaliger Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (siehe Beilage 2, Urteil), ebenso mehrere Arbeitnehmer (siehe Beilage 4).

Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen bei ihrem Arbeitgeber. (siehe Beilage 5)

Nach den vorliegenden Unterlagen geht die Referentin davon aus, dass auch Ihnen Schwarzlöhne zugeflossen sind. Die Höhe der zugerechneten Beträge ergibt sich aus den von ihrem Arbeitgeber in den Programmen "B 3000" und "B 3002" erfassten Daten. Siehe auch Darstellung im Sachverständigengutachten.

3) Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung bringen Sie in der Berufung lediglich vor, Sie hätten die gegenständlichen Beträge nicht erhalten und bieten diesbezüglich Ihre Monatslohnzettel als Beweis an. Da jedoch wie oben unter Punkt 1) ausgeführt, eben festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermögen die Monatslohnzettel der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Ihre Aussage in der Beschuldigtenvernehmung, kein Geld bekommen und von den Schwarzlöhnen nichts gewusst zu haben, erscheint im Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig.

Um Stellungnahme zu den Beweismitteln und zum festgestellten Sachverhalt innerhalb obiger Frist wird ersucht.

Sollte keine Stellungnahme erfolgen, wird im Sinne der obigen Ausführungen entschieden (Abweisung)."

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der Berufungswerber lediglich seine Lohnabrechnungen für den Berufszeitraum. Zu den übermittelten Unterlagen wurde keine weitere Stellungnahme abgegeben.

In der Beschuldigtenvernehmung durch das Finanzamt ABC als Finanzstraßbehörde erster Instanz vom 11. Februar 2010 wird seitens des Berufungswerbers angeführt, dass er kein Schwarzgeld erhalten habe und auch von der Vorgangsweise des Arbeitgebers keine Kenntnis habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Referentin geht in freier Beweiswürdigung von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Berufungswerber hat für die Jahre 2001 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden rechtskräftig.

Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem

Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wurden berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt. Beim Bw. erfolgten Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren.

Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B 3000 und B 3002 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma AG. Zu den übermittelten Beweismitteln lt. Vorhalt der Referentin vom 9. November 2010 wurde keine Stellungnahme seitens des Bw. abgegeben.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Berufung lediglich vorgebracht, der Bw. hätte die gegenständlichen Beträge nicht erhalten und wurden diesbezüglich die Monatslohnzettel als Beweis angeboten und im Zuge des Vorhalteverfahrens auch vorgelegt. Da jedoch wie oben ausgeführt, eben festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermögen die Monatslohnzettel der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Sie beinhalten lediglich die offiziell ausbezahlten Bezugsteile laut ursprünglich übermitteltem Lohnzettel. Die Aussage des Bw. in der Beschuldigtenvernehmung, kein Geld bekommen und von den Schwarzlöhnen nichts gewusst zu haben, erscheint im Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig.

Die Referentin geht demnach davon aus, dass dem Bw. im Berufszeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge wurden hinsichtlich der Höhe der Beträge keine inhaltlichen Einwände vorgebracht. Sie ergeben sich aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen und scheinen der Referentin schlüssig und nachvollziehbar.

Für die Jahre 2003 und 2004 erfolgten Schätzungen, da für diese Jahre keine EDV-Daten vorhanden waren. Da jedoch nicht ersichtlich ist, dass der Arbeitgeber in diesen Jahren sein System der Auszahlung geändert hätte, werden auch für diese Jahre Schwarzlohnzahlungen festgestellt.

Für die Veranlagungsbehörde besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH vom 20. 02. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 03. 1992, 92/14/0040).

Ist das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22. 12. 1966, 2328/64).

Im gegenständlichen Verfahren wurden die Einkommensteuerverfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen. Gegen die diesbezüglichen Bescheide wurde nicht Berufung erhoben.

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

Nach Abs. 2 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. Die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen
2. außerkraftgetreten BGBL. I 2007/99
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.

Im gegenständlichen Fall wurden für die berufsgegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 Tz 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom 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 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht

jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Nach Ansicht der Referentin ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und wurde diese auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet. (vgl. zB UFS Feldkirch, RV/0121-F/04)

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Berufungsführer aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen. Inwieweit das Finanzamt nach den nicht näher konkretisierten Ausführungen des Berufungsführers der Steuerberechnung unrichtige Lohnzettel zugrunde gelegt habe sollte, war für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar.

Da jedoch der Arbeitnehmer im Abgabenverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung des gegenständlichen Abgabenbescheides die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen vorzuhalten gewesen (Parteiengehör). Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde im Berufungsverfahren saniert.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Linz, am 27. Jänner 2011