



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G H, Adresse, vertreten durch Dr. Z, Rechtsanwalt, Adresse1, vom 5. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Februar 2008, 13. Februar 2008 und 22. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 sowie 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige bezog in den gegenständlichen Jahren 2000 bis 2003 und 2005 und 2006 nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit bei der Fa. B Maschinenputz GmbH.

Für die nichtselbständigen Einkünfte wurde die Besteuerung durch Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber vorgenommen.

Der Abgabepflichtige hat für die Jahre 2000 bis 2003 und 2005 und 2006 **Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung** beim Finanzamt eingebracht. Das Finanzamt erließ für diese Jahre Einkommensteuerbescheide.

In der Folge wurde beim Arbeitgeber eine Betriebsprüfung vorgenommen, die aufgrund festgestellter Schwarzlohnzahlungen zur Erstellung berichtigter Lohnzettel führte.

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2003 und 2005 und 2006 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide. Sie berücksichtigte bei der

Bescheiderstellung für die neuen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 sowie 2005 und 2006 neben anderen - nicht strittigen Einkünften – jene Einkünfte aus den berechtigten Lohnzetteln der Fa. B Maschinenputz GmbH für die oben genannten Jahre.

Die dagegen erhobene **Berufung vom 5 März 2012** begründete der Vertreter des Berufungswerbers folgendermaßen:

„Die von der Fa. B Maschinenputz GmbH. angeführten Beträge sind zu hoch. Laut meinen vorliegenden Lohnabrechnungen habe ich die in den Ursprungsbescheiden angeführten Beträge erhalten. Ich kann aber festhalten, dass ich die in den Einkommensteuerbescheiden angeführten Beträge nicht erhalten habe. Zum Einkommenssteuerbescheid 2006 darf ich Ihnen mitteilen, dass ich die von der Fa. B Maschinenputz GmbH. angeführten Beträge von € 2 860,23 nicht erhalten habe, da ich im gleichen Zeitraum von 3.3. bis 8.6.2006 arbeitslos war und Arbeitslosengeld bezogen habe.

Ich stelle hiermit den Antrag auf Neuberechnung meiner Arbeitnehmerveranlagungen für die oben angeführten Kalenderjahre 2000 bis 2006. Da sich dann durch die Neuberechnung keine Steuernachforderung mehr ergeben wird, stelle ich den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge bis zur neuen Bescheiderstellung.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2011 als unbegründet ab. Begründend führte es aus:

„Der Berufungswerber hat für die Jahre 2000-2006 Anträge zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung gestellt.

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 berechnete Lohnzetteln zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt, die die Grundlage für die ergangenen Einkommensteuerbescheide bilden.

Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und es wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen Bauprofi 3000 und Bauprofi 3002 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. M K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma B.K. Maschinenputz GmbH.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Berufung vorgebracht, der Berufungswerber hätte die gegenständlichen Beträge nicht erhalten. Da jedoch - wie oben ausgeführt - festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermögen seitens des Berufungswerbers vorlegbare Monatslohnzetteln nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Sie beinhalten lediglich die offiziell ausbezahlten Bezugsteile laut ursprünglich übermitteltem Lohnzettel. Die Aussage des Berufungswerbers, kein Geld bekommen und von den Schwarzlöhnen nichts gewusst zu haben, erscheint in Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass dem Berufungswerber im Berufszeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

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. 2. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 3. 1992, 92/14/0040).

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 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 gem. § 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 berufungsgegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. 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 der 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 gem. § 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).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher die Einkünfte des Berufungsführers 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 haben sollte, ist nicht erkennbar.“

Mit Schreiben vom 4. März 2011 **beantragte der Berufungswerber die Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz.**

Am 23. Mai 2011 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht in freier Beweiswürdigung von folgendem **entscheidungsrelevanten Sachverhalt** aus:

Der Berufungswerber hat für die Jahre 2000 bis 2003 und 2005 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 Dr. M K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma B Maschinenputz GmbH.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Berufung lediglich vorgebracht, der Bw. hätte die gegenständlichen Beträge nicht erhalten bzw. er sei im Zeitraum 3.3. bis 8.6.2006 arbeitslos gewesen und habe Arbeitslosengeld bezogen. Da jedoch wie oben ausgeführt, eben festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermögen diese Ausführungen 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.

Der Unabhängige Finanzsenat 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 dem Unabhängigen Finanzsenat schlüssig und nachvollziehbar.

Für die Jahre 2000 bis 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 des Unabhängigen Finanzsenates 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.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Linz, am 16. April 2012