

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 27.5.2013 betreffend

- 1) **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 hinsichtlich **Einkommensteuer 2010 und 2011**
- 2) sowie **Einkommensteuer 2010 und 2011**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) wurde für die Jahre 2010 und 2011 antragsgemäß veranlagt. Die Einkommensteuerbescheide ergingen am 27.6.2011 und am 18.6.2012.

Infolge Eröffnung eines Insolvenzverfahrens am 22.11.2012 über das Vermögen seiner damaligen Arbeitgeberin, der C GmbH, fand bei dieser eine Prüfung der Lohnabgaben von 1.1.2010 bis 22.11.2012 statt.

Der Prüfer stellte ua. fest, dass dem Bf und weiteren Dienstnehmern ein firmeneigenes Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden, bei der Lohnverrechnung jedoch kein Sachbezug berücksichtigt worden sei. Fahrtenbücher seien nicht geführt worden. Diese Feststellung sei bereits bei der Vorprüfung getroffen worden. Die bisher übermittelten Lohnzettel seien daher um den jährlichen Sachbezugswert von 7.200,00 € zu erhöhen. Die Lohnsteuernachforderung werde durch Berichtigung der Jahreslohnzettel vorgeschrieben. Auf Grund der berichtigten Jahreslohnzettel sei eine Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen durchzuführen.

Diese neuen Lohnzettel wurden am 1.3.2013 in die Lohnzetteldatenbank der Finanzverwaltung eingespielt.

Mit Bescheiden vom 27.5.2013 verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 und erließ mit gleichem Datum geänderte Einkommensteuerbescheide.

Der Bf erhob sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide fristgerecht Berufung. Er wandte im Wesentlichen ein, dass die berichtigten Lohnzettel hinsichtlich der bei der KZ 260 ausgewiesenen anrechenbaren Lohnsteuer nicht korrekt seien. Bei richtigem Ausweis komme es zu keiner Abgabennachforderung bzw. Änderung des Spruchs der Einkommensteuerbescheide, weshalb die amtswegige Wiederaufnahme nicht rechtmäßig sei.

Der Bf habe im Dienstvertrag vom 10.4.2009 mit der Fa. C GmbH eine (originäre) Nettolohnvereinbarung abgeschlossen. Bei einer Nettolohnvereinbarung habe der Arbeitgeber die von ihm 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 (LStR 1200). Nach- bzw. Vorteile aus Steuererhöhungen und –senkungen würden den Arbeitgeber treffen. Dies bedeute, dass sich bei einer originären Nettolohnvereinbarung der Anspruch des Arbeitnehmers aus der Lohnvereinbarung auf den Nettolohn richte. Wie aus dem Dienstvertrag, Seite 2, ersichtlich sei, habe die Nettolohnvereinbarung neben dem Nettogeldbetrag auch die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges umfasst.

Lasten aus den Folgen einer (rechnerischen) Bruttobezugssteigerung wie in den berichtigten Jahreslohnzetteln würden bei einer originären Nettolohnvereinbarung alleine den Arbeitgeber treffen. In der Wirkung bedeute dies, dass der Arbeitgeber die - nun erhöhten – Lasten durch Gewährung des zwar anders berechneten, beträchtlich aber gleichen Nettoentgeltes überwälzt habe. Die Überwälzung der nachgeforderten Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer brauche nicht mehr eigens geldflussmäßig abgewickelt zu werden. Sowohl die Bruttobezugssteigerung als auch die darauf entfallenden Abgaben seien in den korrigierten Lohnzettel aufzunehmen. Dies gelte auch für einen Sachbezug, der vertraglich als Teil der Nettolohnvereinbarung zu sehen sei (Salzburger Steuerdialog 2009, Lohnsteuer – Ergebnisunterlage). In den berichtigten Lohnzetteln 2010 und 2011 seien zwar die Bruttobezüge erhöht worden, die darauf entfallenden Abgaben, insbesondere die Lohnsteuer, fälschlicherweise aber nicht. Bei korrektem Ausweis der abzuführenden Abgaben könne es bei einer Neuberechnung der Einkommensteuer 2010 und 2011 zu keiner Änderung (Steuernachforderung) kommen.

Das Ergebnis des Verfahrens führe keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei, weshalb kein Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Kalenderjahre 2010 und 2011 vorliege.

Der Bf beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Erlassung neuer Bescheide, mit denen dem Berufungsbegehren Rechnung getragen werde, sowie eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 vom 27.5.2013 bis zur Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide, mindestens bis Jahresende.

Dem beigefügten Dienstzettel vom 10.4.2009 ist ua. Nachstehendes zu entnehmen:

„Vereinbarter Lohn: 2.300,00 € netto inkl. 15 Überstunden pro Monat.

Sonderzahlungen und weitere Entgeltbestandteile richten sich nach dem KV.

Sondervereinbarungen: Dienstauto zur freien Benützung ohne Sachbezug - bis max. 35.000,00 €.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.10.2013 wurden die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der maßgeblichen Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO sowie § 4 Abs. 1 Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen begründend aus, dass neu hervorgekommene Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände seien, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (Ritz, BAO, § 303 Tz 7).

Im Zuge einer Insolvenzprüfung bei der ehemaligen Dienstgeberin (Fa. C GmbH) habe das Betriebsstättenfinanzamt festgestellt, dass ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden und bei der Lohnverrechnung kein Sachbezug berücksichtigt worden sei.

Die Jahresbruttobezüge seien daher zu Recht um den Sachbezug in Höhe von 7.200,00 € erhöht worden.

Die Übermittlung des berichtigten Jahreslohnzettels, mit dem das Finanzamt vom Vorliegen eines Sachbezuges in Kenntnis gesetzt worden sei, stelle jedenfalls eine neue Tatsache dar, die zur Wiederaufnahme berechtigt habe.

Die Abgabenbehörde wies ferner darauf hin, dass die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfielen, auf die Einkommensteuerschuld gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 angerechnet würden. Die ehemalige Arbeitgeberin des Bf habe für die Privatnutzung des Fahrzeugs keinen Sachbezug angesetzt und daher keine Lohnsteuer einbehalten. Auf die sich aus der durchgeföhrten Veranlagung ergebende Einkommensteuerschuld könne in weiterer Folge auch keine (einbehaltene) Lohnsteuer in der KZ 260 des Lohnzettels angerechnet werden.

Mit Bescheid vom 24.10.2013 wurde die Berufungsfrist gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 bis 11.11.2013 verlängert.

Mit Eingabe vom 7.11.2013 stellte der Bf einen Vorlageantrag hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide und berief gegen die Einkommensteuerbescheide.

Im Wesentlichen verwies er auf die Berufungsbegründung. Abermals wandte er ein, dass die der Einkommensteuerberechnung zu Grunde gelegten Jahreslohnzettel der Fa. C GmbH bei der KZ 260 eine zu geringe einbehaltene Lohnsteuer ausweisen würden. Die Zurechnung des Sachbezuges sei zwar im Bruttobezug erfolgt, die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuerbeträge seien jedoch unberücksichtigt geblieben und gingen zu seinen Lasten.

Wie bereits in der Berufung angeführt, habe er mit seinem damaligen Arbeitgeber eine Nettogehaltsvereinbarung gehabt, welche auch den Sachbezug mit umfasst habe. Dies bedeute, dass der Arbeitgeber die Lasten (Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung), welche sich als Folge einer Bruttobezugssteigerung ergeben würden, zu tragen habe. Dies auch dann, wenn der Arbeitgeber, wie hier, in Konkurs gegangen sei. Eine Überwälzung der Steuerschuld auf den ehemaligen Dienstnehmer sei nicht vorgesehen und würde dem Sinn einer Nettogehaltsvereinbarung widersprechen.

Aus der Ergebnisunterlage des Salzburger Steuerdialogs 2009 gehe hervor, dass das Bundesministerium für Finanzen diese Rechtsansicht teile. Hier – wie aus dem beiliegenden Auszug ersichtlich sei - werde ein gleich gelagerter Fall (Korrektur des Sachbezuges bei Insolvenz des Arbeitgebers) besprochen. Hinsichtlich weiterführender Judikatur verweise der Bf auf seine Berufung.

Auf Grund obiger Ausführungen seien neben der Bruttobezugserhöhung auch die darauf entfallenden Abgaben in den korrigierten Lohnzettel aufzunehmen, weshalb die Aufhebung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide und Erlassung neuer, dem Berufungsvorbringen Rechnung tragender Bescheide beantragt werde.

Weiters werde die Vorlage der Berufung vom 14.6.2013 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und dazu ergänzend ausgeführt:

Unstrittig sei, dass der Dienstgeber ein Firmenfahrzeug zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt habe und daher ein Sachbezug anzusetzen gewesen wäre. Die Erhöhung des Bruttobezuges sei in der Berufung nicht in Frage gestellt worden.

Strittig sei die in den Jahreslohnzetteln 2010 und 2011 fehlende Korrektur der auf den Sachbezug entfallenden Abgaben, auf welche in der Berufungsvorentscheidung leider nicht näher eingegangen worden sei. Dies wäre aber wegen der vorliegenden Nettogehaltsvereinbarung erforderlich gewesen. Wie bereits angeführt, trage der Arbeitgeber im Falle einer den Sachbezug einschließenden Nettogehaltsvereinbarung (auch im Konkursfall) die Vor- und Nachteile von Abgabenänderungen. Eine Überwälzung der Steuerschuld auf den Dienstnehmer sei laut Judikatur, insbesondere auch laut Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen, nicht zulässig.

Bei korrektem Ausweis der abzuführenden Abgaben in den Jahreslohnzetteln 2010 und 2011 komme es zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid, weshalb kein Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme vorliege.

Die Richterin richtete an den Bf nachstehendes Schreiben:

„Aus Ihrem Vorbringen, mit Ihrer ehemaligen Arbeitgeberin, der Fa. C GmbH, eine originäre Nettolohnvereinbarung abgeschlossen zu haben, ergeben sich folgende rechtliche Überlegungen:

Arbeitsrechtlich ist zwischen einer echten (originären) und einer unechten (abgeleiteten) Nettolohnvereinbarung zu unterscheiden.

Nach der Entscheidung des **OGH vom 28.4.2014, 8 Ob A 25/14f**, wird bei der **abgeleiteten Nettolohnvereinbarung nur eine punktuelle Einigung** darüber erzielt, wie viel dem Arbeitnehmer **im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses** nach Abzug aller Beiträge und Abgaben verbleiben soll, was er also bei Eintritt in das Arbeitsverhältnis "auf die Hand" erhält. Die maßgebliche Größe ist aber der zu Grunde liegende Bruttolbetrag, von dem ausgehend bei einer Veränderung der Abgaben auch das Nettoentgelt neu zu berechnen ist. Vertragsgrundlage bleibt jeweils der Bruttolbetrag, sodass der Arbeitnehmer bei geänderten Rahmenbedingungen Steuernachteile oder eine Erhöhung des auf ihn entfallenden Beitragsanteils hinnehmen muss. Dem Arbeitnehmer kommen im Gegenzug aber auch Beitrags- und Lohnsteuersenkungen zugute. Abgeleitete Nettolohnvereinbarungen beinhalten somit gleichsam einen Anpassungsvorbehalt.

Liegt hingegen eine **originäre Nettolohnvereinbarung** vor, richtet sich der Anspruch des Arbeitnehmers aus der Lohnvereinbarung nur auf den Nettolohn. Das Steuerrisiko trifft in einem derartigen Fall den Arbeitgeber, der nicht nur den Wegfall individueller Steuervorteile, sondern auch generelle Steuererhöhungen zu tragen hat. Andererseits muss er allerdings auch nicht für bestimmte Bezüge gewährte Steuervorteile weitergeben.

Nach dieser Entscheidung trifft grundsätzlich den Arbeitnehmer die Behauptungs- und Beweislast für das Vorliegen einer originären Nettolohnvereinbarung. Im Zweifel ist nur eine abgeleitete Nettolohnvereinbarung anzunehmen, sofern nicht **ausdrücklich** eine originäre Nettolohnvereinbarung getroffen wurde.

- 1) Sie werden daher ersucht, nachzuweisen, dass es sich bei der laut vorgelegtem Dienstzettel getroffenen Vereinbarung um eine **originäre Nettolohnvereinbarung** gehandelt hat.
- 2) Wurden die Sonderzahlungen unter Zugrundelegung des Nettoentgelts berechnet oder wurde bei Ermittlung der Sonderzahlungen vom korrespondierenden Bruttolbetrag ausgegangen?
- 3) Waren die Nettosonderzahlungen im Vergleich zum laufenden Nettolohn gleich hoch oder höher?"

In seiner Antwort vom 14.12.2015 verwies der Bf darauf, dass es sich laut Dienstzettel vom 10.4.2009 um eine originäre Nettolohnvereinbarung gehandelt habe und diese auch so gelebt worden sei. Auch die Gehaltsabrechnungen seien ihm so übergeben worden, dass er diesen Betrag netto erhalten habe.

Nachdem es sich um eine originäre Nettolohnvereinbarung gehandelt habe, hätte auch die Arbeitgeberin das Steuerrisiko im Hinblick auf Steuervorteile oder Steuererhöhungen

getroffen. Im Dienstzettel sei aus diesem Grund auch nie ein Bruttogehalt erwähnt, sondern immer von einem Nettogehalt von 2300,00 € ausgegangen worden.

Ebenfalls ersichtlich sei laut Dienstzettel, dass das Dienstauto zur freien Benützung ohne Sachbezug gewesen sei. Das bedeute, dass im Bruttogehalt der Wert des Sachbezuges für das Kfz inkludiert sei.

Auch hinsichtlich des Kfz-Sachbezuges hätte eine steuerliche Änderung die Arbeitgeberin getroffen, da die Berechnung des Sachbezugs immer von den Anschaffungskosten abhängig sei.

Den Kfz-Sachbezug betreffend sei im Dienstzettel eine Obergrenze der Anschaffungskosten für ein Kfz mit 35.000,00 € festgelegt. Der Sachbezug sei jeweils von den Anschaffungskosten abhängig. Eine Änderung (anderes Kfz mit anderen Anschaffungskosten) hätte laut Dienstzettel ebenso keine Auswirkung auf das Nettogehalt gehabt, da es sich um eine originäre Nettolohnvereinbarung gehandelt habe.

Der Kollektivvertrag für Angestellte in Spedition & Logistik habe Erhöhungen per 1.4. eines Jahres. Auch beim Bf sei im April eines jeden Jahres eine Indexierung des neuen Nettogehaltes vorgenommen worden.

Hinsichtlich der Sonderzahlung sei im Dienstzettel festgehalten, dass sich Sonderzahlungen und andere Entgeltbestandteile nach dem Kollektivvertrag richteten.

Auszug aus dem Kollektivvertrag Angestellte des Speditionsgewerbes:

§ 15 Weihnachtsremuneration und Urlaubsbeihilfe

1. Weihnachtsremuneration

1.1. Alle Angestellten und Lehrlinge erhalten spätestens am 30. November eine Weihnachtsremuneration in der Höhe des Novembergehaltes bzw. in der Höhe der Lehrlingsentschädigung für den Monat November.

2. Urlaubsbeihilfe

Alle Angestellten und Lehrlinge erhalten spätestens am 30. Juni eine Urlaubsbeihilfe nach den folgenden Bestimmungen:

2.1. Diese Urlaubsbeihilfe beträgt 100% des im Zeitpunkt der Auszahlung der Urlaubsbeihilfe zustehenden Monatsgehaltes (Ist-Gehalt) bzw. der tatsächlich bezahlten Lehrlingsentschädigung.

Auch diese seien laut Gehaltszettel, wie laut Dienstzettel festgehalten, abgerechnet worden. Würde dem Bf nunmehr die Steuer für den Kfz-Sachbezug vorgeschrieben, würde das nichts anderes bedeuten als eine rückwirkende monatliche Gehaltsreduktion von rund 260,00 € netto.

Er ersuche daher, den Kfz-Sachbezug auf Grund der originären Nettolohnvereinbarung außer Acht zu lassen und die Beschwerde positiv zu erledigen.

Der Bf fügte diesem Schreiben die den Erstbescheiden zu Grunde gelegten Jahreslohnzettel der Jahre 2010 und 2011 sowie den ebenfalls bereits aufliegenden Dienstzettel vom 10.4.2009 bei.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBI. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Neufassung des § 303 trat mit 1. Jänner 2014 in Kraft (§ 323 Abs. 37). Da § 303 eine Verfahrensbestimmung ist, gilt sie ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme von vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz. 13).

Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017).

Selbst ein tauglicher Wiederaufnahmegrund führt daher nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen.

2) Einkommensteuer:

a) Nettolohnvereinbarung – originäre (echte) oder abgeleitete (unechte):

Bei einer Nettolohnvereinbarung garantiert der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein bestimmtes Nettoarbeitsentgelt (<https://de.wikipedia.org>).

Zu unterscheiden ist die echte von der unechten Nettolohnvereinbarung.

Im Fall einer unechten Nettolohnvereinbarung einigen sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer, was dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen und Abgaben netto verbleiben soll. Die Zusage des Arbeitgebers erfolgt unter der Voraussetzung unveränderter beitrags- und abgabenrechtlicher Rahmenbedingungen; eine spätere Änderung der Steuer- oder Abgabenlast wirkt sich dann auch auf das Nettoarbeitsentgelt aus. Grundlage der Vereinbarung bleibt daher jener Bruttopreis, von dem sich im Rahmen der Lohnverrechnung der zugesagte Nettobetrag ableiten lässt. Da Grundlage der Vereinbarung der Bruttopreis bleibt, kommt eine Senkung der auf den Arbeitnehmer entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und Abgaben dem Arbeitnehmer zu Gute, der im Gegenzug aber auch Erhöhungen zu tragen hat.

Bei einer echten Nettolohnvereinbarung übernimmt der Arbeitgeber die auf den Arbeitnehmer entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und Abgaben als eigene Schuld zur Zahlung. Das dem Arbeitnehmer zustehende Entgelt wird „brutto für netto“ vereinbart. Grundlage der Vereinbarung ist also ausschließlich ein bestimmter Nettobetrag, der vom Arbeitgeber ungeachtet künftiger Änderungen im Beitrags- und Steuerrecht originär geschuldet wird. Der Arbeitnehmer erhält daher trotz höherer oder niedrigerer Steuern und Sozialabgaben den gleichen Nettolohn. Das Risiko von Beitrags- und Steuererhöhungen trifft bei einer echten Nettolohnvereinbarung den Arbeitgeber; diesem kommen jedoch auch durch eine Senkung bewirkte Vorteile zu Gute.

Bei der Abgrenzung von einer echten zu einer unechten Nettolohnvereinbarung ist in erster Linie auf den Wortlaut der Entgeltsvereinbarung und den darin zum Ausdruck kommenden Parteiwillen abzustellen. Lässt sich der Vereinbarung entnehmen, dass bloß festgelegt werden sollte, wie viel der Arbeitnehmer unter Bedachtnahme auf die bei Vertragsabschluss geltenden beitrags- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen "auf die Hand" erhalten soll, liegt eine unechte Nettolohnvereinbarung vor. Kommt hingegen unmissverständlich zum Ausdruck, dass der vereinbarte Nettobetrag unabhängig von künftigen Entwicklungen im Beitrags- und Abgabenrecht "brutto für netto" gebühren soll, deutet dies auf eine echte Nettolohnvereinbarung hin.

Auch aus der tatsächlichen Umsetzung der Vereinbarung können Rückschlüsse auf den Parteiwillen gezogen werden. So müssten zB bei einer echten Nettolohnvereinbarung konsequenterweise auch die Sonderzahlungen unter Zugrundelegung des Nettoentgelts berechnet worden sein. In diesem Fall gebührt dem Arbeitnehmer der vereinbarte Nettolohn auch als Urlaubsentgelt. Liegt nämlich eine echte Nettolohnvereinbarung vor, muss der Arbeitgeber auch nicht für bestimmte Bezüge gewährte Steuervorteile weitergeben (OLG Innsbruck 8.10.1991, 5 Ra 156/91).

Wurde bei Ermittlung der Sonderzahlungen jedoch vom korrespondierenden Bruttopreis ausgegangen und hat der Arbeitnehmer somit im Vergleich zum laufenden Nettolohn höhere Nettosonderzahlungen erhalten, spricht dies dafür, dass

Vertragsgrundlage der Bruttobetrag bleiben sollte und von den Vertragsparteien eine unechte Nettolohnvereinbarung gewollt war. Keine Rückschlüsse lassen sich aber aus der Ausweisung eines Bruttobetrages auf der Lohnabrechnung bzw. dem Lohnkonto gewinnen, weil dies schon aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften auch bei einer echten Nettolohnvereinbarung vorgesehen ist (§ 78 Abs. 5 EStG 1988).

In der Praxis stellen originäre Nettolohnvereinbarungen eher die Ausnahme dar, sodass das ausnahmsweise Vorliegen einer echten Nettolohnvereinbarung von jener Vertragspartei zu beweisen ist, die sich darauf beruft. Im Zweifel ist eine unechte Nettolohnvereinbarung anzunehmen (Ecolex 2009, 513, mit Hinweis auf OGH 17.3.2004, 9 Ob A 72/03h, sowie zuletzt OGH 28.4.2014, 8 Ob A 25/14f, wonach zudem eine echte Nettolohnvereinbarung ausdrücklich getroffen werden muss).

b) Ausstellung berichtigter Lohnzettel; Lohnsteuernachforderungen im Zuge der Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA):

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 oder Abs. 3 EStG 1988 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber Steuerschuldner der Lohnsteuer.

Die Abgabenbehörde kann den Arbeitnehmer für die von ihm geschuldete Lohnsteuer dann unmittelbar in Anspruch nehmen, wenn einer der Tatbestände des § 83 Abs. 2 oder der Tatbestand nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt.

Nach Abs. 2 Z 4 dieser Bestimmung wird der Arbeitnehmer ua. dann unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

Der Arbeitnehmer kann auch dann 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 (§ 83 Abs. 3 EStG 1988).

Es entspricht der Verfahrensökonomie, einen fehlerhaften Lohnsteuerabzug im Falle der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend zu machen, sondern im Veranlagungsverfahrens des Arbeitnehmers zu korrigieren (Fellner in Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer – Kommentar, 56. Lfg., § 82 Tz 10).

Im Zuge der Veranlagung sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit **in der tatsächlich festgestellten Höhe** anzusetzen. Es besteht dabei keine Bindung an eine - unrichtige - Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Unmaßgeblich ist auch, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen

worden ist. Ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug kann daher im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden.

Bei der Veranlagung sind Lohnbezüge auch dann zu erfassen, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wurde (VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Auf die ermittelte Einkommensteuerschuld ist die **tatsächlich einbehaltene Lohnsteuer** anzurechnen (vgl. auch EStR 7580) und nicht der Betrag, der bei richtiger Berechnung hätte einbehalten werden müssen (§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung, BGBl. I Nr. 111/2010).

3) Beweiswürdigung:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anträge zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (Ritz, BAO⁵, § 138 Tz 5, sowie die dort angeführte Judikatur).

Nach dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, aaO, § 167 Tz 8, mit Hinweisen auf die einschlägige Rechtsprechung).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Im Beschwerdefall kam nach Ergehen der Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 neu hervor, dass dem Bf seitens seiner Arbeitgeberin ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, bei der Lohnverrechnung jedoch kein Sachbezug berücksichtigt worden war. Aus diesem Grund wurden im Zuge der Prüfung der Lohnabgaben für die Beschwerdejahre neue Lohnzettel ausgestellt, in welchen die Bruttobezüge um den Sachbezug erhöht wurden.

Dass dieser Sachverhalt dem Wiederaufnahmegrund "der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind" zu subsumieren war, wurde vom Bf ebenso wenig in Abrede gestellt wie die private Nutzung eines Firmenfahrzeugs und die Erhöhung des Bruttobezuges infolge eines anzusetzenden Sachbezuges.

Der Bf bestritt jedoch die Zulässigkeit der Überwälzung der nachzufordernden Lohnsteuer auf ihn als Dienstnehmer wegen des Vorliegens einer echten Nettolohnvereinbarung und damit auch die Zulässigkeit der Wiederaufnahme, weil diese demzufolge keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen vermochte.

Vorderhand war daher das Vorliegen einer echten oder unechten Nettolohnvereinbarung zu prüfen, weil von der Klärung dieser Frage die Zulässigkeit der Geltendmachung der Lohnsteuernachforderung beim Bf und damit die Rechtmäßigkeit der durchgeführten Wiederaufnahmen abhängig waren.

2) Einkommensteuer:

a) Nettolohnvereinbarung – originäre (echte) oder abgeleitete (unechte):

Der Bf setzte in seinem gesamten Vorbringen das Vorliegen einer echten Nettolohnvereinbarung voraus, ohne aber den geforderten Nachweis dafür zu erbringen. Ebenso gingen die von ihm zur Stützung seiner Rechtsansicht herangezogenen Fallbeispiele des "Salzburger Steuerdialogs" a priori von einer originären Nettolohnvereinbarung aus [Erlass des BMF vom 6.10.2009, BMF-010222/0152-VI/7/2009 (LSt-Protokoll 2009)].

Im Beschwerdefall wurde weder nachgewiesen, dass eine echte Nettolohnvereinbarung **ausdrücklich** vereinbart worden wäre, noch wurde an Hand geeigneter Unterlagen belegt, ob die Sonderzahlungen vom Nettoentgelt (dies würde für eine echte Nettolohnvereinbarung sprechen) oder vom korrespondierenden Bruttopreis (dies würde für eine unechte Nettolohnvereinbarung sprechen) berechnet worden sind bzw. ob die Nettosonderzahlungen im Vergleich zum laufenden Nettolohn gleich hoch oder höher gewesen sind.

Es wäre am Bf gelegen gewesen, seine Tatsachenbehauptungen über allgemeine Ausführungen zum Kollektivvertrag für Angestellte des Speditionsgewerbes und Mutmaßungen zu den Auswirkungen einer (fiktiven) Neuanschaffung eines Kfz hinaus gehende, konkrete Beweismittel zu untermauern. Derartige Unterlagen, die für die Vereinbarung einer echten und gegen eine unechte Nettolohnvereinbarung gesprochen hätten und die geeignet gewesen wären, die an ihn gerichteten Fragen zu beantworten, wurden jedoch nicht beigebracht.

Im vorgelegten Dienstzettel findet sich keine Vereinbarung, ob Änderungen der Sozialversicherungs- und Lohnsteuerbeträge den Arbeitgeber oder –nehmer treffen. Die bloße Vereinbarung eines Nettoentgeltes von 2.300,00 € lässt keinen Rückschluss auf die Art der zu Grunde liegenden Nettolohnvereinbarung zu.

Die oa. OGH-Entscheidung vom 28.4.2014 brachte zum Ausdruck, dass im Schrifttum vom Abschluss echter Nettolohnvereinbarungen eher abgeraten werde, weshalb solche Vereinbarungen in der Praxis auch eher die Ausnahme darstellten. Im Zweifel sei daher eine unechte Nettolohnvereinbarung anzunehmen und müsse eine echte Nettolohnvereinbarung ausdrücklich getroffen werden.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung war im Zweifel daher von einer unechten Nettolohnvereinbarung auszugehen.

b) Ausstellung berichtigter Lohnzettel; Lohnsteuernachforderungen im Zuge der GPLA:

Unstrittig war, dass die zwischen dem Bf und seiner Arbeitgeberin getroffene Vereinbarung, ein Dienstauto zur freien Benützung zur Verfügung zu stellen, ohne einen Sachbezug anzusetzen, nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprach und die Lohnsteuernachforderung im Zuge der GPLA daher grundsätzlich zu Recht geltend gemacht wurde.

Da, wie o.a., eine echte Nettolohnvereinbarung weder bewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, war im Zweifel eine unechte Nettolohnvereinbarung anzunehmen.

Die im Zuge der GPLA errechneten Lohnsteuernachforderungen durften daher, gestützt auf die gesetzliche Bestimmung des § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 über die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers im Falle einer Antragsveranlagung, gegenüber dem Bf als Schuldner der Lohnsteuer geltend gemacht werden. Im Hinblick auf den zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kam es im Veranlagungsverfahren zu einer Nachholwirkung.

In den Veranlagungen zur Einkommensteuer 2010 und 2011 waren die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Einbeziehung des jährlichen Sachbezuges von 7.200,00 € zu erfassen. Der Ausweis einer tatsächlich nicht entrichteten Lohnsteuer in den Lohnzetteln bei der KZ 260 war nicht zulässig.

Die neu hervorgekommenen Umstände, dass nämlich dem Bf seitens seiner Arbeitgeberin ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt, bei der Lohnverrechnung jedoch kein Sachbezug berücksichtigt wurde, waren geeignet, durch Erhöhung der Bruttobezüge um den Sachbezug im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide herbeizuführen.

Zum Ermessen blieb festzuhalten, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen war, wobei auch die Höhe der Nachforderungen (2010: 3.140,00 €; 2011: 3.180,00 €) entsprechend zu berücksichtigen war.

Auf Grund obiger Überlegungen und rechtlichen Ausführungen entsprachen sowohl die von Amts wegen verfügten Wiederaufnahmen als auch die nach diesen Wiederaufnahmen ergangenen Einkommensteuerbescheide den gesetzlichen Bestimmungen.

Die dagegen gerichteten Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall eine echte oder unechte Nettolohnvereinbarung abgeschlossen worden ist, war von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung.

Zur Abgrenzung einer echten von einer unechten Nettolohnvereinbarung war auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen zu verweisen.

Linz, am 12. Jänner 2016