



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. November 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 28. Oktober 2011 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2010, Einkommensteuer für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 24. Februar 2011 seinen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 elektronisch beim Finanzamt ein. Der daraufhin am 25. Februar 2011 ergangene, Bezug habende Einkommensteuerbescheid weist folgende Bezüge des Bw. auf:

- Für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2010: Bezüge von der C-GmbH in Höhe von 41.993,84 € (Kz 245 des Lohnzettels).

Am 19. Oktober 2011 wurde dem Finanzamt ein Lohnzettel der IEF Service GmbH für 2010 betreffend den Bw. übermittelt. Daraufhin nahm die Abgabenbehörde I. Instanz am 28. Oktober 2011 das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid.

Der Wiederaufnahmsbescheid weist folgende Begründung auf:

"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde, aus dem sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Wiederaufnahme wurde im Rahmen der Ermessensabwägung gemäß § 20 BAO verfügt, um die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung herbeizuführen und damit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen."

Der (neue) Sachbescheid wurde unter Zugrundelegung des am 19. Oktober 2011 übermittelten Lohnzettels der IEF Service GmbH (Bezugszeitraum: 10. Juli 2010, Bezüge gemäß Kennzahl 245: 3.358,63 €) und des oa. Lohnzettels der C-GmbH, der bereits Bestandteil des Erstbescheides gewesen war, erlassen; daraus resultierte eine Abgabennachforderung von 989,00 €.

Gegen die oa. Bescheide vom 28. Oktober 2011 erhob der Bw. am 15. November 2011 Berufung:

Die Steuerschuld von 989,00 € sei in keinsten Weise von ihm verursacht oder wissentlich herbeigeführt worden. Bei der geforderten Nachzahlung könne es sich nur um die Besteuerung von Provisionszahlungen für 2010 handeln. Diese seien jedoch mit dem ehemaligen Arbeitgeber des Bw. so vereinbart worden, dass sie entsprechend der ausgehandelten Deckungsbeitrags-Vereinbarung zusätzlich zum Gehalt ausbezahlt würden. Diese Vereinbarung liege dem Insolvenzverwalter, der Arbeiterkammer sowie dem Insolvenzfonds vor.

Wenn diese Steuerschuld nun dem Bw. angelastet werde, so weise er dies ausdrücklich zurück und gebe zu bedenken, dass es nicht die Pflicht eines Arbeitnehmers sein könne, die steuerrechtliche Abwicklung von Provisionszahlungen seines Dienstgebers zu kennen oder auf deren rechtliche Durchführung zu achten. In diesem Fall müsse nach Ansicht des Bw. die aufgezeigte Steuerschuld dem Verursacher, also in diesem Fall seinem ehemaligen Arbeitgeber und/oder dessen Steuerberater, angelastet werden.

Nicht genug, dass der Bw. und seine Familie durch die Insolvenz seines ehemaligen Arbeitgebers finanzielle Einbußen hinnehmen müssten, solle er nun auch noch durch dessen Versäumnisse bzw. Versäumnisse des Steuerberaters gerade stehen.

Er ersuche um Prüfung und entsprechenden Schuldenerlass.

Am 16. November 2011 erging per E-Mail eine Anfrage des D (Organwalter des Finanzamtes) an E, GPLA-Prüfer am selben Finanzamt, in dem ersterer im Wesentlichen ausführte, er könne den Lohnzettel der IEF Service GmbH der IESG-Abfrage nicht zuordnen; die Frage bestünde

nun darin, ob die durchgeführte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt sei oder ob der Lohnzettel der IEF Service GmbH im Lohnzettel des Arbeitgebers enthalten sei, sodass dieser möglicherweise berichtigt gehöre (S 5 Einkommensteuergesetz, im Folgenden kurz: E-Akt).

In seinem Antwortmail vom 21. November 2011 teilte E diesbezüglich mit, dass aus den Beilagen betreffend den Insolvenzentgeltfonds die gegenständliche Provisionszahlung nicht ersichtlich sei. Ob diese Daten im Lohnzettel der IEF Service GmbH enthalten seien und ob der Lohnzettel der Firma C-GmbH auch die nicht ausbezahlten Gehälter enthalte, könne nur im Zuge einer GPLA durch das Betriebsstättenfinanzamt (Lohnkonto etc.) geprüft werden, weshalb die Unterlagen an dieses zur Stellungnahme weitergeleitet werden müssten (S 7 E-Akt).

Daraufhin erging am selben Tag per E-Mail eine weitere Anfrage des D an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers des Bw. (= Finanzamt X), worin "um Überprüfung und Stellungnahme zu der im Anhang beigelegten Berufung mit vorhandenen Unterlagen" ersucht wurde; sollte eine Berichtigung des Lohnzettels des Arbeitgebers erforderlich sein, werde um Berichtigung und Erfassung in der Datenbank gebeten (S 6 E-Akt).

Mit Antwortmail vom 22. November 2011 wurde seitens des angeführten Betriebsstättenfinanzamtes folgendes mitgeteilt (S 9 E-Akt):

"Sehr geehrter Herr D!

Der Lohnzettel 2010 stimmt mit dem ha. aufliegenden Lohnkonto überein. Die in der Berufung angeführten Provisionen wurden zusätzlich zum Gehalt bezahlt. Diese Provisionen wurden nicht über das Lohnkonto abgerechnet (die Auszahlung erfolgte quasi "schwarz").

Lt. ha. aufliegender Forderungsanmeldung wurden nur diese Provisionen als offene Forderung 2010 in der Höhe von 5.869,52 € brutto vom 1.12. bis 31.12.2010 beim IEF geltend gemacht.

Beide Lohnzettel 2010, der Firma [C-GmbH] und des IEF, sind richtig.

[...]"

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

"Laut schriftlicher Auskunft des Arbeitgebers 'C-GmbH' stimmt der an das Finanzamt übermittelte Jahreslohnzettel 2010 (eingelangt am 2.2.2011) mit dem aufliegenden Lohnkonto überein. Die angeführten Provisionen wurden zusätzlich zum Gehalt bezahlt und nicht über das Lohnkonto abgerechnet (die Auszahlung erfolgte quasi "schwarz", es erfolgte weder eine Versteuerung durch die Firma C-GmbH noch wurden diese Provisionen vom Arbeitnehmer steuerlich erklärt). Laut der aufliegenden Forderungsanmeldung des Insolvenzentgeltfonds wurden nur diese Provisionen in Höhe

von 4.205,88 € brutto als offene Forderung 2010 für den Zeitraum 1.12. – 31.12.2010 geltend gemacht. Der Lohnzettel an das Finanzamt wurde am 26.10.2011 übermittelt.

Die übermittelten Lohnzettel der Firma C-GmbH und des Insolvenzergeltfonds sind somit richtig. Der Nachforderungsbetrag in Höhe von 989,00 € besteht somit zu Recht."

Am 24. Juli 2012 beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Wie bereits in der Berufung mitgeteilt, weise der Bw. nochmals darauf hin, dass in seinem Angestelltendienstvertrag nicht nur das monatliche Grundgehalt, sondern mit Beilage D auch die Vereinbarung über Provisionszahlungen enthalten gewesen sei. Als Angestellter müsse er davon ausgehen, dass sämtliche Gehaltsbestandteile vom Arbeitgeber steuerrechtlich ordnungsgemäß verbucht und ausbezahlt würden.

Es sei als Angestellter nicht seine Aufgabe, die finanztechnischen und steuerlichen Handlungen des Arbeitgebers zu prüfen. Aus der oa. Beilage D zum Dienstvertrag gehe in keiner Weise hervor, dass diese Provisionszahlungen vom Dienstnehmer beim zuständigen Finanzamt zu deklarieren seien.

Er sei immer im guten Glauben gewesen, dass diese Auszahlungen vom Arbeitgeber bzw. dessen Steuerberater ordnungsgemäß und gesetzeskonform angeführt und nicht schwarz ausbezahlt würden, wie im Bescheid des Finanzamtes angeführt. Auch habe er vom Steuerberater der Firma C-GmbH zu keiner Zeit einen entsprechenden Hinweis und/oder eine Auflage erhalten, dass diese Provisionen vom Bw. zu besteuern wären.

Er ersuche daher um nochmalige Prüfung dieser Steuerangelegenheit und fordere eine Einstellung dieses Verfahrens. Wie er bereits in der Berufung hingewiesen habe, sei aus seiner Sicht die Firma C-GmbH bzw. deren Rechtsnachfolger mit der Steuerschuld zu belangen.

Am 14. September 2012 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, ua. dann zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 6 leg. cit. (dessen Z 1 die Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds anführt) zugeflossen sind.

Gemäß § 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 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach § 83 Abs. 2 Z 1 leg. cit. wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 leg. cit. vorliegen.

- Zum Wiederaufnahmsbescheid:

Neu hervorgekommene Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 7).

Die Übermittlung eines weiteren Lohnzettels durch die IEF Service GmbH am 19. Oktober 2011 (sohin nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (Erstbescheides) für 2010 am 25. Februar 2011), mit dem die Behörde vom Vorliegen weiterer Einkünfte des Bw. in Kenntnis gesetzt wurde, stellt eine solche neu hervorgekommene Tatsache dar, sodass das Finanzamt zu Recht das Einkommensterverfahren für das Jahr 2010 von Amts wegen wieder aufgenommen hat, zumal die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig zu qualifizieren sind (die Abgabennachforderung beträgt 989,00 €).

- Zum neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid):

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass auf Grund der Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds an den Bw. für das Kalenderjahr 2010 bei diesem ein Pflichtveranlagungstatbestand gegeben ist (§ 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988). Auf Grund der amtswegigen Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens für 2010 am 28. Oktober 2011 und der Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides (Sachbescheides) für 2010 am selben Tag ist diese Pflichtveranlagung bereits erfolgt.

Streit besteht im vorliegenden Fall darüber, ob für die auf die gegenständlichen Provisionszahlungen - die der Auszahlung des Insolvenz-Entgelts an den Bw. zu Grunde lagen und

deren wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Kalenderjahr 2010 unstrittig ist - entfallende Lohnsteuer der Bw. als (ehemaliger) Arbeitnehmer oder sein (ehemaliger) Arbeitgeber (bzw. in eventu dessen Rechtsnachfolger) in Anspruch zu nehmen ist.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Der Arbeitgeber haftet "für die Einbehaltung und Abfuhr" der Lohnsteuer. Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erklärt, soll der Arbeitgeber damit auch für die Lohnsteuer selbst haften; der Arbeitnehmer ist zwar Steuerschuldner, wird aber *nur ausnahmsweise* für die Lohnsteuer in Anspruch genommen (§ 83 EStG 1988; *Doralt*, EStG¹⁵, § 82 Tz 1). Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde (*Doralt*, § 82 Tz 2, mit Judikatur- und Literaturnachweisen).

Eine solche Ausnahme - der Arbeitnehmer wird als Steuerschuldner für die Lohnsteuer in Anspruch genommen – stellen die Fälle einer Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 dar (vgl. Doralt, § 83 Tz 6), zu denen auch die – im streitgegenständlichen Fall vorliegende - Auszahlung von Bezügen nach § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 (Auszahlung von Insolvenz-Entgelt durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds) gehört (siehe dazu bereits oben). Eine Nachforderung beim Arbeitnehmer ist in allen Fällen, bei denen die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 41 EStG 1988 vorliegen, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vorzunehmen (Doralt, § 83 Tz 7).

Genau dieser Vorgangsweise ist das Finanzamt im gegenständlichen Fall gefolgt:

Auf Grund des Vorliegens des Pflichtveranlagungstatbestandes des § 41 Abs. 1 Z 3 iVm § 69 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 hat die Abgabenbehörde I. Instanz rechtskonform den Bw. als Steuerschuldner für die Lohnsteuer in Anspruch genommen und die Nachforderung beim Bw. bei dessen Einkommensteuerveranlagung am 28. Oktober 2011 vorgenommen.

Abschließend ist noch anzumerken, dass selbst dann, wenn im gegenständlichen Fall *kein* Pflichtveranlagungstatbestand vorläge, die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zu beanstanden wäre. *Wird nämlich der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, dann kommt es zu einer Nachholwirkung der Veranlagung.* Ein zu niedriger oder nicht durchgeführter Lohnsteuerabzug ist zu korrigieren; dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde (*Doralt*, § 83 Tz 4, mit Verweis auf VwGH 20.2.1992, 90/13/0154, sowie VwGH 15.6.1988, 86/13/0178). Wird somit der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, dann haftet er auch für die zu niedrig oder nicht abgeführte Lohnsteuer.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Oktober 2012