



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B C, Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 1. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 30. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Da er nur nichtselbständige Einkünfte bezog wurde die Besteuerung durch Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber vorgenommen.

Der Abgabepflichtige hat für die Jahre 2003 bis 2006 Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung am 20. Oktober 2008 beim Finanzamt eingebracht

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Fa. CH Maschinenputz GmbH wurden amtswegig berichtigte Lohnzettel ausgestellt.

Das Finanzamt berücksichtigte bei der **Bescheiderstellung für die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 (vom 30. Oktober 2008)** neben anderen -

nicht strittigen Einkünften – jene Einkünfte aus den berichtigten Lohnzettel der Fa. CH Maschinenputz GmbH für die oben genannten Jahre.

Die dagegen erhobene **Berufung vom 1. Dezember 2012** begründete der Vertreter des Berufungswerbers folgendermaßen:

„In den Einkommenssteuerbescheiden ist angeführt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 Einkommenssteuergesetz mit den in den Einkommenssteuerbescheiden angeführten Beträgen anzusetzen ist.“

Mehr ist den Bescheiden nicht entnehmbar. Erst eine entsprechende telefonische Auskunft des Steuerberaters hat ergeben - dass dieser festgesetzte Gesamtbetrag der Einkünfte teilweise auf nachträglich aufgrund einer Schätzung bei der CH Maschinenputz GmbH übermittelten Lohnzettel und Lohnbemessungsgrundlagen zurückzuführen ist.

Demgemäß sind die in den Einkommenssteuerbescheiden 2003 - 2006 angeführten Gesamtbeträge der Einkünfte auf Basis dieser Schätzung der Grundlagen bei der CH Maschinenputz GmbH erfolgt. Diese trifft allerdings objektiv nicht zu.

Zugrunde zu legen sind jene Gesamtbeträge der Einkünfte, welche sich auf Basis der ursprünglich ausgestellten Lohnunterlagen bzw. Lohnzettel ergeben.

Die Schätzungsgrundlagen auf welche die Gesamtbeträge der Einkünfte zurückzuführen sind, sind nicht angeführt und überhaupt nicht nachvollziehbar. Diese treffen objektiv in keiner Weise zu.

Der Berufungswerber hat exakt jenes Einkommen bezogen bzw. jenen Lohn erhalten, welcher in den entsprechenden ursprünglichen Jahreslohnzetteln der jeweiligen Kalenderjahre ursprünglich enthalten ist.

In den angeführten Bescheiden wurden nicht begründete, der Höhe nach nicht angeführte und daher sachlich nicht nachvollziehbare und sich einer sachlichen Argumentation entziehende Beträge angeführt.

Eine detaillierte Auseinandersetzung und Argumentation ist nicht möglich, zumal nicht erkennbar ist, worauf die Behörde diese Beträge stützt, wie sie sich zusammensetzen, wann sie ausbezahlt worden sein sollen, u.s.w.

Gemäß § 93 Abs. 3 Z. a BAO hat ein Bescheid, wenn er von Amts wegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten. Eine derartige Begründung muss für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar sein (der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird). Zentrales Begründungselement ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes und die Erwägungen, aus welchen die Behörde zur Ansicht gelangt, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die Beweiswürdigung hat schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen.

Ein Begründungsmangel führt zur Bescheidaufhebung. Ein derartiger liegt im gegenständlichen Fall vor.“

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

„Der Berufungswerber hat für die Jahre 2003-2006 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 berichtigte Lohnzettel 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. T K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma S.

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 Monatslohnzettel 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 Berufungszeitraum 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 Referent geht in freier Beweiswürdigung **von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:**

Der Berufungswerber hat für die Jahre 2003 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt.

Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass neben den in den (bisherigen) Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wurden **berichtigte Lohnzettel** zu den einzelnen Arbeitnehmern **erstellt**. Beim Bw. wurden die Daten der berichtigten Lohnzettel in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2006 berücksichtigt.

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. T K bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma CH Maschinenputz GmbH.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde sowohl in der Berufung als auch - nach Ergehen der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidungen - in den Vorlageanträgen lediglich vorgebracht, der Bw. hätte die gegenständlichen Beträge nicht erhalten und wurde diesbezüglich im Wesentlichen nur beantragt, die in den bisherigen Lohnzetteln angeführten Beträge anzusetzen. 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. In den ursprünglich übermittelten Lohnzetteln sind lediglich die offiziell ausbezahlten Bezugsteile angeführt. Die Aussage des Bw. in der Beschuldigtenvernehmung, kein zusätzliches 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 Berufungszeitraum 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. 02. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 03. 1992, 92/14/0040).

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 berufungsgegenständlichen 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. z.B. UFS Feldkirch, RV/0121-F/04)

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Antragsveranlagung zur Einkommensteuer waren daher die Einkünfte des Bw 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 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