

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf, Adr., über die Beschwerde vom 7.3.2011 gegen den Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 11.6.2008, betreffend Einkommensteuer 2002 und 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Mit Bescheiden vom 11. Juni 2008 wurden die gegenständlichen Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2004 wiederaufgenommen und wurden mit gleichem Datum neue Einkommensteuerbescheide erlassen. Den neuen Bescheiden wurden amtswegig berichtigte Lohnzettel des Arbeitgebers S M GmbH zugrunde gelegt.

Hinsichtlich der Höhe des Betrages der den ursprünglichen Lohnzetteln zugerechnet wurden, führt der Prüfer des Arbeitgebers, Herr Parzer vom FA Braunau Ried Schärding, im Schreiben vom 9. August 2007 aus (auszugsweise Wiedergabe):

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

Es wurden die Daten von dem Softwareprogramm "B1" und "B2" 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 diente."

Mit Schreiben vom 11. Juli 2008 wurde gegen den Bescheid Berufung erhoben und ausgeführt: Die Wiederaufnahme sei unbegründet und daher unzulässig, der vorliegende Sachverhalt sei unbekannt und er habe keine Kenntnis über finanzrechtliche Vorgänge und die Lohnverrechnung der Fa. S. Es sei auch unbekannt, welche angeblich unversteuerten Zahlungen verfahrensgegenständlich seien bzw. welche Beweismittel dem Sachverhalt zugrundeliegen würden. Er sei zum Sachverhalt weder befragt worden, noch habe er Gelegenheit zur Akteneinsicht oder Stellungnahme erhalten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber sei festgestellt worden, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen seien, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden seien. Demgemäß seien berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt worden. Es sei eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens erfolgt. Der Arbeitgeber sei zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso andere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B1 und B2 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Matthias Kopetzky bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung beim Arbeitgeber. Die Behauptung des Bw., kein Geld bekommen zu haben, sei in Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig. Im Übrigen werde auf die zu einem gleichgelagerten Fall ergangene abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 27.1.2011, RV/0293-L/09, hingewiesen.

Im Vorlageantrag vom 7. März 2011, eingelangt am 9. März 2011, erfolgte kein weiteres inhaltliches Vorbringen.

Die Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 29. März 2011 vorgelegt.

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

Ebenso wurde das rechtskräftige Urteil gegen S VN 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.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Die Richterin fertigte am 9. April 2015 folgenden Vorhalt aus:

"1) Im Zuge einer Steuerprüfung bei Ihrem vormaligen Arbeitgeber Fa. S wurde festgestellt, dass neben den offiziellen Löhnen auch Schwarzlöhne ausbezahlt wurden. Der Zufluss von Schwarzlöhnen wird von Ihnen bestritten.

2) Folgende Beweismittel werden zur Stellungnahme übermittelt:

- Urteil S, anonymisiert

Aus diesem Urteil ist ersichtlich, dass der Beschuldigte zu den Schwarzlohnzahlungen geständig war.

- Aussagen von anderen Arbeitnehmern, die dieses System bestätigen
- Auszug Sachverständigengutachten Dr. Matthias Kopetzky Seite 13 und Seiten 29-54.
- Auszüge der von Ihnen aufscheinenden Beträge in den Programmen B3 für das Jahr 2002; Übermittlung der Schätzungsgrundlagen für 2004
- Schreiben der Fachvorständin vom 9. August 2007

Um Stellungnahme wird ersucht."

Das Schreiben mit Mail vom 26. Mai 2015 dahingehend beantwortet, dass der Bf. bei seiner Aussage vom 23.2.2010 bleibe und er in seiner Partie zwei Anfänger gehabt habe und daher nie auf die m<sup>2</sup> gekommen wäre. Weiters seien andere Partien nicht berücksichtigt worden, wohl aber deren Leistung in der Gesamtleistung und somit in der Schätzungsgrundlage.

Mit Schreiben vom 20. September 2016 forderte die Richterin den Bf. nochmals auf, zur Entscheidung des BFG vom 1.4.2016, RV/5101049/2016, und den dortigen Feststellungen, insbesondere zum Freizeitausgleich, Stellung zu nehmen.

Das Schreiben blieb unbeantwortet.

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

Der Bf. hat für das Jahr 2001 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Der diesbezügliche Bescheid wurde 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 Bf. erfolgte eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens.

Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen Bauprofi1 und Bauprofi2 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Matthias Kopetzky bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Berufung/Beschwerde lediglich vorgebracht, der Bf. hätte die gegenständlichen Beträge nicht erhalten, er sei dem Verfahren nicht beigezogen worden und hätte keine Kenntnis über die Vorgänge in der Firma. Zudem hätte er zwei Anfänger in seiner Partie gehabt. Die Aussage des Bf. kein Geld bekommen zu haben, erscheint jedoch im Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig.

Die Richterin geht demnach davon aus, dass dem Bf. im Beschwerdezeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

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).

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 beschwerdegegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. Diese Bescheide wurden rechtskräftig.

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 Richterin 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 Beschwerdeführers 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. Die Grundlagen

des Bescheides wurden dem Bf. in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2011 dargelegt. 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 Beschwerdeverfahren durch zwei Vorhalteverfahren saniert.

Die Richterin hat dem Bf. in den Vorhalten vom 9.4.2015 und vom 20.9.2016 Gelegenheit gegeben, sich zu den vorliegenden Beweismitteln zu äußern. Es wurde lediglich vorgebracht, der Bf. habe zwei Anfänger in seiner Partie gehabt und habe die m<sup>2</sup> nicht erreichen können. Diese Verantwortung vermag die Richterin nicht vom fehlenden Zufluss von Schwarzlöhnen zu überzeugen, zumal der Sachverständige zur Auffassung kam, die Auszahlung sei "systematisch" und als Teil des Lohnzahlungssystems der Firma erfolgt. Gewichtige Gründe, die die Annahme zulassen, dies sei ausgerechnet beim Bf. nicht passiert, wurden nicht vorgebracht.

Aus den dargelegten Gründen war die Beschwerde 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.

Im gegenständlichen Verfahren waren Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung strittig. Die Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung geklärt.

Linz, am 27. Oktober 2016