

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes (St. Nr.: xxx/xxxx) vom 09. Juni 2008, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 (§ 205 BAO), Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2000) gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Einkommensteuer 2000 zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung/Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2000) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung/Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig (hinsichtlich aller drei Berufungen/Beschwerden).

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2000 **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 6. Februar 2008) wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wieder aufgenommen.

Begründend wurde auf einen berichtigten bzw. neuen Lohnzettel des Arbeitgebers verwiesen (Bescheidbegründung vom 19. Februar 2008).

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2000** vom 6. Februar 2008 wurde dieser neue Lohnzettel berücksichtigt und die Einkommensteuer für das Jahr 2000 neu festgesetzt.

Mit Bescheid über die **Festsetzung von Anspruchszinsen 2000** vom 6. Februar 2008 wurden unter Beachtung der neuen Nachforderung Anspruchszinsen festgesetzt.

Mit Eingabe vom 7. März 2008 wurde **Berufung** gegen den Wiederaufnahmebescheid, den Einkommensteuerbescheid sowie den Bescheid über die Anspruchszinsen jeweils vom 6. Februar 2008 eingereicht.

Sämtliche obangeführten Bescheide wurden vollinhaltlich und zur Gänze angefochten.

„1. Zum Wiederaufnahmebescheid:

Der Wiederaufnahmebescheid ist damit begründet, dass das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Arbeitgeber des Berufungswerbers ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden wäre.

Diesbezüglich ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen der Behörde liegt, wobei die Ermessensentscheidung entsprechend zu begründen ist (VwGH 24.02.2000, 96/15/0129).

Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessungsentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwicklung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Die angeführte Begründung ist einerseits unzutreffend und entspricht auch nicht den obangeführten Erfordernissen.

Im gegenständlichen Fall wurde keineswegs vom Arbeitgeber ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übergeben. Diesbezüglich wurde ausdrücklich mit dem Arbeitgeber Kontakt gehalten, und hat dieser erklärt, nie einen berechtigten oder neuen Lohnzettel übermittelt zu haben.

Die Begründung ist daher falsch und auch rechtswidrig.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

Im gegenständlichen Fall ist keine ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellung über eine allfällige Abgabenhinterziehung vorliegend. Eine derartige wird von der Judikatur gefordert, sodass von der grundsätzlichen Verjährungsfrist von 5 Jahren auszugehen ist. Eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend der Veranlagungszeiträume 2000, 2001 und 2002 bzw. auch 2003 ist daher unzulässig und rechtswidrig.

2. Zum Einkommensteuerbescheid:

Das in dem angefochtenen Einkommenssteuerbescheid angeführten Einkommen des Jahres 2000 ist für den Berufungswerber überhaupt nicht nachvollziehbar und trifft objektiv auch in keiner Weise zu.

Wie die erstinstanzliche Abgabenbehörde dazu kommt, dass das Einkommen des Berufungswerbers im Jahre 2000 ATS 251.910,00 betragen haben soll, ist völlige unerfindlich.

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

In dem angeführten Bescheid wurde ein nicht begründeter, der Höhe nach nicht angeführter und daher sachlich nicht nachvollziehbarer und sich einer sachlichen Argumentation daher entziehender Betrag angeführt.

Dieses im Einkommensteuerbescheid zusätzlich zu Grunde gelegte Einkommen - welcher Art und Höhe es auch sein mag - wurde völlig unberechtigt zu Grunde gelegt, und wurde dieser Betrag daher ausdrücklich bestritten.

Eine detaillierte Auseinandersetzung und Argumentation ist - wie ausgeführt - nicht möglich, zumal nicht erkennbar ist, worauf die Behörde diesen Betrag stützt, wie er sich zusammensetzt, wann er denn ausbezahlt werden soll usw..

Gemäß § 93 Abs. 3 Z a BAO hat ein Bescheid, wenn er von Amtswegen erlassen wird, eine Begründung zu enthalten. Eine derartige Begründung muss für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrahierbar sein (der Abgabepflichtige soll nicht rätseln 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.

Weiters wird auf obige Ausführungen zur Verjährung und zum Erfordernis entsprechender Feststellungen hingewiesen. Auf Basis der vorliegenden Feststellungen ist die Abgabenvorschreibung 2000 daher verjährt.

Da keine Abgabennachforderungen berechtigt bestehen bzw. teilweise auch verjährt sind, sind auch die vorgeschriebenen Anspruchszinsen rechtsunzulässig und rechtswidrig.“

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Juni 2008 wurde der Berufung betreff Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 stattgegeben und der Bescheid aufgehoben.

Begründend wurden angeführt, dass infolge der mangelhaften Begründung eine stattgebende Erledigung erfolgt sei.

Damit würde auch der Einkommensteuerbescheid vom 6. Februar 2008 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden.

Mit **Zurückweisungsbescheid** vom 6. Juni 2008 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 zurückgewiesen. Da der angefochtene Bescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei, sei eine Berufung nicht zulässig.

Mit Einkommensteuerbescheid 2000 **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 9. Juni 2008 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wieder aufgenommen.

In der hierzu gesondert ergangenen Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass bei der beim Arbeitgeber (Fa. A P GmbH) durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien.

Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. Beim Beschwerdeführer sei auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 3-6/2000 und 10/2000 ein zusätzlicher Bezug von 6.396,03 € errechnet worden. In der Folge sei der Lohnzettel für 2000 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden; die vom Arbeitgeber entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt hätte werden müssen.

Der berichtigte Lohnzettel würde eine neue Tatsache darstellen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen würde. Die von der Firma A P GmbH tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in dem gleichzeitig ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid dargestellt und würden zu einer entsprechenden Nachforderung führen.

Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um hinterzogenen Abgaben handeln würde (Abgaben, die einerseits durch den Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt und andererseits durch den Berufungswerber bei der Arbeitnehmerveranlagung die zusätzlichen Bezüge nicht offengelegt worden seien), würde die Verjährungsfrist 7 Jahre betragen.

Maßgebend für die verlängerte Verjährungsfrist sei allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handeln würde. Nicht ausschlaggebend sei, von wem die Abgaben verkürzt worden seien (siehe Ritz, BAO Kommentar, § 207 Tz 16).

Für die Einkommensteuer 2000 hätte die Verjährungsfrist Ende 2000 zu laufen begonnen. Durch die Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist würde sich diese um ein Jahr verlängern, sodass die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2000 erst mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten wäre.

Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall würde das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse der Rechtsbeständigkeit überwiegen und die steuerlichen Auswirkungen würden nicht als geringfügig angesehen werden können.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2008 wurde **Berufung** gegen folgende Bescheide eingereicht:

- I. Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2000 vom 9. Juni 2008
- II. Einkommensteuerbescheid 2000 vom 9. Juni 2008
- III. Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 vom 9. Juni 2008.

„1. Zum Wiederaufnahmebescheid:

Zunächst ist festzuhalten, dass eine Fehlbezeichnung der Bescheide insofern vorliegt, als die Wiederaufnahmebescheide mit "Einkommensteuerbescheid" bezeichnet wurden. Bereits mit Wiederaufnahmebescheiden vom 06.02.2008 wurde das gegenständliche Verfahren auf Basis der gleichen Begründung aufgenommen. Im Bescheid vom

06.02.2008 wurde angeführt - dies ist auch inhaltlich des Aktes ersichtlich - dass die Basis ein berechtigter Lohnzettel aufgrund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber der Firma A P GmbH vorliegt.

Gegen diese obangeführten Bescheide vom 06.02.2008 hat der Berufungswerber bereits Berufung erhoben. Im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 wurde der Berufung betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben.

Mit nunmehrigen Wiederaufnahmebescheiden vom 09.06.2008 einschließlich Bescheidebegründungen vom selben Tage erfolgte die Wiederaufnahme aus den gleichen Gründen. Es geht wieder um den berechtigten Lohnzettel der Firma A P GmbH und den Feststellungen anlässlich der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung.

Inhaltlich der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 307 BAO (siehe beispielsweise VwGH 97/14/0069) ist eine neuerliche Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen als bei vorheriger Wiederaufnahme zulässig.

Wie ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall der Grund der gleiche. Es liegt daher "entschiedene Rechtssache" vor. Die ob zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich auf einen identen Sachverhalt mit Erledigung der "ersten" Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung.

Der gegenständliche angefochtene Wiederaufnahmebescheid ist daher rechtswidrig.

2. Zum Einkommensteuerbescheid:

In den angefochtenen Bescheiden wird von einem Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2000 von ATS 251.910,00 ausgegangen.

Dieses festgestellte Einkommen, welches vom ursprünglichen Einkommen gemäß ursprünglichem Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 erheblich abweicht, trifft in keiner Weise zu.

Wie die erstinstanzliche Abgabenbehörde dazu kommt, dass das Einkommen des Berufungswerbers im Jahr 2000 ATS 251.910,00 betragen haben soll, ist nicht erklärlich, nicht begründet und nicht nachvollziehbar.

Der Berufungswerber führt diesbezüglich aus, dass er exakt jenes Einkommen bezogen hat bzw. jenen Lohn erhalten hat, welcher im ursprünglichen Jahreslohnzettel bzw. in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagung enthalten ist. Die nunmehrige Abweichung und Erhöhung wäre seitens der Abgabenbehörde I. Instanz entsprechend zu begründen.

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.

Da keine Abgabennachforderung berechtigt besteht, sind auch die vorgeschriebenen Anspruchszinsen rechtsunzulässig bzw. rechtswidrig.

Die Abgabennachforderungen sind auch verjährt und daher ebenfalls rechtswidrig.“

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 10. Jänner 2013 wurde die Berufung betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 4 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2000 vom 21. November 2001 als unbegründet abgewiesen. In einer gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass aus der Bescheidbegründung vom 19. Februar 2008 lediglich zu entnehmen war, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen gewesen sei, weil vom Finanzamt aufgrund einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neue Lohnzettel übermittelt worden sei.

In der Bescheidbegründung vom 9. Juni 2008 würden neue Tatsachen und Fakten angeführt. Es wurde ausgeführt, dass im Rahmen einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass Schwarzgeld ausbezahlt worden sei. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 13. Jänner 2014 wurde die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2000** vom 11. Juli 2008 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 15. Jänner 2014 wurde auf die Steuerprüfung beim Arbeitgeber verwiesen, im Zuge dessen für die Arbeitnehmer neue Lohnzettel ausgestellt worden seien.

Der Arbeitgeber sei zu den Schwarzzahlungen geständig. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne der Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden.

Gegen die Feststellung der Finanzverwaltung sei in der Beschwerde vorgebracht worden, dass der Beschwerdeführer exakt jenes Einkommen bzw. jenen Lohn erhalten hätte, welcher im ursprünglichen Jahreslohnzettel bzw. in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagung enthalten sei. Der Beschwerdeführer hätte keine zusätzlichen Zahlungen vom Dienstgeber erhalten.

Da jedoch – wie oben ausgeführt – eben festgestellt worden sei, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt worden seien, würde dies angesichts der vorliegenden Beweismittel nicht glaubwürdig erscheinen.

Für die Veranlagungsbehörde würde keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber bestehen. Ebenso wenig sei der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen worden sei. Somit könne ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden. Sei das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann sei die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommenssteuer seien 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 gewesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15. Jänner 2014 wurde auch die Beschwerde gegen den Bescheid über die **Festsetzung von Anspruchszinsen** als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO seien Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch ausgewiesenen Nachforderungen gebunden.

Mit Eingabe vom **13. Februar 2014** wurde ein **Vorlageantrag** zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingereicht.

Mit **Vorlagebericht vom 14. April 2014** wurden gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Schreiben vom 11. Juni 2015** seitens des nunmehr zuständigen Richters des Bundesfinanzgerichtes wurde der Beschwerdeführer auf Besonderheiten hingewiesen, sowie um Nachreichung weiterer Unterlagen ersucht:

„1) Sie haben für das Jahr 2000 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) eingereicht.

Im Zuge einer Steuerprüfung bei ihrem Arbeitgeber wurde festgestellt, dass ihnen neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden.

Nach amtswegiger Berichtigung der Lohnzettel hat das Finanzamt ihr Verfahren zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wieder aufgenommen. Dadurch kam es zur sogenannten "Nachholwirkung der Veranlagung" und der zu niedrige Lohnsteuerabzug wurde korrigiert.

Nach Ansicht des Richters ist diese gewählte Vorgangsweise zulässig; diese Vorgangsweise wurde auch in anderen Verfahren als zulässig erachtet (vgl. UFS RV/0121-F/04).

2) Folgende Beweismittel werden ihnen hiermit zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt:

< Beilage 1: Mehreinnahmen aus dem Feststellungen der BP (aus Programm Bauprofi) im Zuge der Betriebsprüfung bei ihrem Arbeitgeber.

< Beilage 2: Urteil A (Arbeitgeber), anonymisiert

Aus diesem Urteil ist klar ersichtlich, dass es tatsächlich Schwarzlohnzahlungen gegeben hat.

< Beilage 3: Aussagen anderer Dienstnehmer, die dieses "System" bestätigen (Vorlage von zwei Aussagen; dem Gericht liegen mehrere derartige Aussagen vor); anonymisiert

< Beilage 4: Auszüge aus dem Sachverständigengutachten von Dr. M X (Seiten 13; 29-54).

3) Aus den vorliegenden Beweismitteln ergibt sich nach Ansicht des Richters folgender Sachverhalt:

Bei ihrem ehemaligen Arbeitgeber wurden neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt. Ihr ehemaliger Arbeitgeber ist zu diesen Schwarzzahlungen geständig (siehe beiliegendes Urteil – Beilage 2). Weitere Arbeitnehmer haben dies ebenfalls bestätigt (Beilage 3).

Das seitens des Landesgerichtes angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. M X bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen bei ihrem ehemaligen Arbeitgeber (siehe Beilage 4).

Nach den vorliegenden Unterlagen ist nach Ansicht des Richters davon auszugehen, dass auch ihnen Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Die Höhe der zugerechneten Beträge ergibt sich aus dem von ihrem ehemaligen Arbeitgeber im Programm "Bauprofi 3000" erfassten Daten (vgl. Sachverständigengutachten).

4) In ihrer Berufung bringen sie hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2000 lediglich vor, dass sie lediglich jene Beträge lt. ursprünglichem Lohnzettel erhalten hätten. Wie oben ausgeführt, wurde aber unzweifelhaft festgestellt, dass neben den offiziellen Beträgen weitere Beträge bezahlt wurden.

Da auch sie ein Teil des "Systems" waren, ist davon auszugehen, dass auch ihnen Schwarzzahlungen zugeflossen sind.

Um Stellungnahme zu den Beweismitteln und zum festgestellten Sachverhalt innerhalb obiger Frist wird ersucht.

Sollte keine Stellungnahme erfolgen, wird im Sinne obiger Ausführungen entschieden werden.

5) Nachdem sie offensichtlich noch nicht zu den Sachverhalten befragt wurden (zumindest war keine Aussage in den Gerichts- bzw. Betriebsprüfungsunterlagen zu finden), ersuche ich um Beantwortung folgender Fragen (in Anlehnung an die Fragen lt. Beilage 3):

Es besteht der Verdacht, dass Löhne vom ehemaligen Arbeitgeber teilweise un versteuert ("schwarz") an sie ausbezahlt wurden und daher der Verdacht der Beitragstäterschaft zum Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG gegeben ist.

Sie werden auch darauf hingewiesen, dass eine Aussage der Verteidigung dienen, aber auch als Beweis gegen sie Verwendung finden kann.

Anbei wird die Aussage des Geschäftsführers L A zur teilweisen Auszahlung von Schwarzlöhnen an die Arbeiter vorgehalten:

Der Geschäftsführer der Fa. A P GmbH, Herr L A, hat bei seiner Einvernahme vor dem LG Ried Folgendes ausgesagt:

Die Entlohnung der Arbeitnehmer (Arbeiter) erfolgte in den Jahren ab 2000 in der Form, dass ein Teil des Arbeitslohnes offiziell, der andere Teil aber "schwarz" ausbezahlt wurde.

Diese Form der Entlohnung wurde nicht nur von den einzelnen Arbeitnehmern, sondern auch von den Arbeitspartien (diese bestehen aus dem Partieführer, sowie weiteren 2 bis 3 Arbeitern) bei deren Einstellungsgespräch gefordert und wurde diese Form der Entlohnung auch so gehandhabt, da ansonsten die Arbeitnehmer ihre Arbeit nicht aufgenommen hätten. Jede Partie hat eine bestimmte Quadratmeteranzahl an Putz-

oder Wärmedämmungsarbeiten im Monat ausgeführt. Die Gesamtsumme der geleisteten Quadratmeter je Arbeitspartie wurden aufgeteilt einerseits auf eine Quadratmeteranzahl, die für die Auszahlung des offiziellen Lohnes (Tagesbedarf ca. 40m² bis 45m² pro Mann) an die einzelnen Arbeitnehmer notwendig waren und andererseits auf darüber hinaus geleistete Mehrmeter, die über den offiziellen Lohn hinaus als Schwarzlohn an die Partie bzw. die einzelnen Arbeiter ausbezahlt wurden.

Für einen fixen Nettolohn war eine fixe Quadratmeteranzahl an Putzarbeiten erforderlich. Alles was darüber hinaus geleistet wurde (Übermeter), wurde als Schwarzlohn an die Partie bzw. an den einzelnen Arbeitnehmer ausbezahlt.

Die Schwarzlöhne wurden also grundsätzlich so ermittelt, dass mit einer Arbeitspartie ein Quadratmeterpreis (bestimmter Euro-Betrag) ausgemacht wurde, sowie die Anzahl der Quadratmeter, die von der Partie im Monat ausgeführt wird. Von dieser so errechneten Gesamtsumme an Arbeitslohn, die durch die Anzahl der Partiiemitglieder geteilt wurde, wurde der vereinbarte Fixlohn je Arbeitnehmer abgezogen. Der über den Fixlohn hinausgehende Betrag wurde an die Arbeitnehmer (Partiiemitglieder) schwarz ausbezahlt. Diese Vorgangsweise wurde bei der Entlohnung der Arbeiter in den Jahren ab 2000 angewandt.

Ende Aussage A anlässlich Einvernahme vor dem LG Ried.

Nach Vorhalt der Aussagen des Geschäftsführers L A richte ich nunmehr folgende Fragen an sie:

Frage 1:

In welchen Jahren/Zeiträumen haben sie für die Fa. A P GmbH gearbeitet?

Frage 2:

Welche Tätigkeiten haben sie ausgeübt?

Frage 3:

Waren sie Partieführer bzw. in welcher Partie (welchen Partien) haben sie gearbeitet?

Frage 4:

Welche Vereinbarungen wurden bezüglich Entlohnung mit der Firma getroffen?

Frage 5:

Nach den bisher getroffenen Feststellungen gab es "Schwarzlohnzahlungen". Für welche Arbeitsleistungen wurden "Schwarzlöhne" bezahlt?

Frage 6:

Wie erfolgte die Abrechnung der "Schwarzlöhne"?

Frage 7:

Wer führte die Auszahlungen der "Schwarzlöhne" durch?

Frage 8:

Wann und in welcher Form wurden diese Auszahlungen durchgeführt?

Frage 9:

Haben sie die Übernahme von "Schwarzlohnzahlungen" quittiert bzw. von wem wurden diese Zahlungen quittiert?

Frage 10:

Waren sie mit diesen "Schwarzgeldzahlungen" einverstanden bzw. haben sie selbst

"Schwarzzahlungen" gefordert?

Frage 11:

Bekennen sie sich der Mittäterschaft am Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG durch L A schuldig?

Frage 12:

Sollten sie obige Fragen hinsichtlich der "Schwarzlohnzahlungen" grundsätzlich verneinen, so ersuche ich um Bekanntgabe, warum gerade sie nicht Teil des "Systems" gewesen sein hätten sollen; ein Großteil ihrer ehemaligen Kollegen hat zugegeben, dass sie derartige Zahlungen erhalten hätten.

Die übermittelten **Beilagen 1-4** sind dem Anhang zu diesem Erkenntnis zu entnehmen.

In der **Äußerung vom 22. Juni 2015** zu diesem Schreiben wurde Folgendes ausgeführt:

„zu Frage 1:

Herr Beschwerdeführer hat in den strafrelevanten Zeiträumen nur im Jahre 2000 bei der Firma A P GmbH gearbeitet, vorher ab dem Jahr 1998.

zu Frage 2:

Die Tätigkeit bestand in der Ausübung von Verputzarbeiten.

zu Frage 3:

Herr Beschwerdeführer war Partieführer.

zu Frage 4:

Die Entlohnungsvereinbarung war bei der Firma P durchaus kompliziert.

Es wurde grundsätzlich ein fixer Nettolohn vorweg pro Monat vereinbart. Weiters wurde vereinbart, dass für diesen Nettolohn eine gewisse Anzahl von Quadratmetern verputzt werden musste. Die Multiplikation des vereinbarten Betrages pro Quadratmeter hat dann den tatsächlichen Nettolohn ergeben. Leistete man weniger Quadratmeter, entstand für das jeweilige Monat ein Minus, leistete man mehr Quadratmeter, entstand ein entsprechendes Plus. Es war praktisch aufgrund dieser Vereinbarung gar nicht möglich, exakt jene Quadratmeterzahl pro Monat zu verputzen, dass sich hier exakt der vereinbarte Nettolohn ergeben hat. Es entstand daher zwangsläufig ein gewisses Plus oder Minus. Dieses Plus oder Minus wurde im Sinne eines Jahreszeitausgleichsmodells letztlich bei Herrn Beschwerdeführer ausgeglichen. Richtig ist, dass in der Firma A auch zahlreiche Arbeitnehmer vorhanden waren, welche sich dann Mehrleistungen nicht im Rahmen eines Zeitausgleiches bezahlen ließen, sondern in Geld.

zu Frage 5:

Es trifft zu, dass an einzelne Arbeitnehmer Schwarzlöhne ausbezahlt wurden, Herr Beschwerdeführer hat keine solchen erhalten.

zu Frage 6:

Die Abrechnung erfolgte wie zu Frage 4 ausgeführt.

zu Frage 7:

Herr Beschwerdeführer hat nie Schwarzlöhne ausbezahlt erhalten.

zu Frage 8:

Hier wird auf die Antwort zu Frage 7 verwiesen.

zu Frage 9:

Hier wird auf die Antwort zu Frage 7 verwiesen.

zu Frage 10:

Herr Beschwerdeführer hat zu keinem Zeitpunkt Schwarzgeldzahlungen erhalten und zu keinem Zeitpunkt solche gefordert.

zu Frage 11:

Herr Beschwerdeführer bekennt sich keinerlei Mittäterschaft für schuldig.

zu Frage 12:

Hier wird auf die Antwort zu Frage 4 verwiesen. Herr Beschwerdeführer war zwar Teil des Abrechnungssystems wie zu Frage 4 ausgeführt, er hat jedoch keine Schwarzgeldauszahlungen erhalten.

Zu den vorgelegten Unterlagen:

zu Beilage 1:

Schon aus Beilage 1 ergibt sich, dass eine Schwarzgeldlohnauszahlung aufgrund dieser Beilage nicht unterstellt werden kann. Wie bereits ausgeführt, war es praktisch unmöglich in einem Monat exakt jene Quadratmeteranzahl zu verputzen, welche genau dem vereinbarten Nettolohn entsprach. Es gab immer entweder Übermeter oder Untermeter. Es ist daher völlig unmöglich, dass beispielsweise hier im April, Juli, August, September und November Herr Beschwerdeführer exakt jene Quadratmeter verarbeitet hat, welche dem vereinbarten Nettolohn entsprochen haben.

Dazu ist anzuführen, dass Herr Beschwerdeführer im Nebenerwerb eine Landwirtschaft geführt hat. Er hat daher häufig, insbesondere im Juli und August bzw. bei Feldarbeiten auch im September deutlich weniger Meter gemacht, als dem vereinbarten Nettolohn entsprochen haben. Diese wurde dann in Form eines Zeitausgleiches mit Übermetern aus anderen Monaten gegen verrechnet. Am Jahresende wurde dann die Arbeitslosigkeit so gestaltet, dass diese angetreten wurde, sobald ein Ausgleich der geleisteten Meter mit den ausbezahlten Löhnen erreicht wurde.

Aufgrund dieser Aufzeichnung ist daher davon auszugehen, dass Herr Beschwerdeführer in den Monaten April, Juli, August, September und November weniger Meter gearbeitet hat, als dem tatsächlich ausbezahlten Lohn entsprochen haben und diese dann den Übermetern gegenüber gestellt wurden (wie gesagt ist es völlig undenkbar, dass in diesen Monaten genau auf den Quadratmeter jene Quadratmeter verarbeitet wurden, die dem tatsächlichen vereinbarten Lohn entsprechen und scheinen in diesen Monaten keinerlei Übermeter auf).

Auf Basis welcher Grundlagen diese Beilage erstellt wurde und ob hier tatsächliche Aufzeichnungen zugrunde liegen, ist aus der vorgelegten Beilage gar nicht ersichtlich.

Wahrscheinlich handelt es sich hierbei um eine Schätzung des Finanzamtes.

Betreffend die Forderungen gegenüber der Fa. A ist natürlich eine solche Schätzung im Sinne der BAO zulässig. Betreffend einem Arbeitnehmer ist eine solche Schätzung nicht zulässig.

Zu Beilage 2:

Aus der Beilage 2, dem Urteil gegenüber Herrn L A, ergibt sich keinerlei Hinweis auf Herrn Beschwerdeführer. Richtig ist lediglich, dass Herr A zugestanden hat, Schwarzlöhne ausbezahlt zu haben. Eine direkte Bezugnahme zu Herrn Beschwerdeführer ist daraus nicht ersichtlich.

Zu Beilage 3:

Gleiches gilt für das Protokoll Beilage 3. Es trifft durchaus zu, dass einzelne oder viele Mitarbeiter der Fa. A Schwarzlöhne erhalten haben. Eine Bezugnahme auf Herrn Beschwerdeführer ist daraus nicht ableitbar.

Zu Beilage 4:

Hier ist ebenfalls auf Gleiches zu verweisen. Der SV bewertet hier anhand einzelner Partien Berechnungsmodelle. Daraus ist in keiner Weise ein Rückschluss auf Herrn Beschwerdeführer zulässig. Aus der Beilage 4 ergibt sich auch in keiner Weise, dass Herr Beschwerdeführer je eine Schwarzlohnauszahlung erhalten hat.

Zur Frage der Wiederaufnahme:

Seitens Herrn Beschwerdeführer wird nicht bestritten, dass eine Wiederaufnahme zur amtswegigen Berichtigung von Lohnzetteln zulässig ist. Im gegenständlichen Fall erfolgte allerdings eine "doppelte" Wiederaufnahme.

Aufgrund der Berufung vom 7.3.2008 wurde der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 6.2.2008 Folge gegeben und diese aufgehoben. In der Folge erfolgte eine nochmalige Wiederaufnahme mittels nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 9.6.2008. Grundlage und Begründung ist dieselbe. Eine zweifache Wiederaufnahme aus denselben Gründen ist unzulässig.“

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

a) Anspruchszinsen:

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 wurde mit gleichem Datum ein neuer Einkommensteuerbescheid 2000 erlassen (9. Juni 2008). Mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 9. Juni 2008 wurden Anspruchszinsen unter Beachtung der Nachforderung im neuen Sachbescheid festgesetzt.

b) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 6. Februar 2008 erfolgte eine Wiederaufnahme zum Einkommensteuerbescheid vom 21. November 2001. Begründend wurde auf einen berichtigten oder neuen Lohnzettel des Arbeitgebers verwiesen.

Nach Berufung gegen diesen Bescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 stattgegeben und dieser Bescheid aufgehoben (infolge mangelhafter Begründung).

Mit Bescheid vom 9. Juni 2008 wurde das Verfahren zum Bescheid vom 21. November 2001 nochmals wiederaufgenommen.

Diesmal wurde auf die Ergebnisse einer Betriebsprüfung beim Arbeitgeber verwiesen. Infolge dieser Prüfung wurden „Schwarzzahlungen“ festgestellt und in weiterer Folge wurde ein neuer, berichtigter Lohnzettel ausgefertigt.

c) Einkommensteuer 2000:

Der Richter geht in freier Beweiswürdigung von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2000 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Der diesbezügliche Bescheid wurde rechtskräftig.

Der Beschwerdeführer war im streitgegenständlichen Zeitraum Arbeitnehmer der Firma A P GmbH. Er war bereits seit dem Jahr 1998 bei dieser Firma beschäftigt (Äußerung des Vertreters vom 22. Juni 2015).

Im Zuge einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden.

Der Arbeitgeber hat im Verlauf seines Strafverfahrens jedenfalls zugegeben, dass Löhne tatsächlich „schwarz“ ausbezahlt wurden.

Schwarzzahlungen haben auch Kollegen des Beschwerdeführers in ihren Aussagen bestätigt.

Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen wurden Daten im Programm Bauprofi 3000 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichtes angeforderte Gutachten des Sachverständigen Mag. Dr. X bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bei der Firma A P GmbH.

Dem Beschwerdeführer wurden diese Aussagen zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

B) Rechtliche Würdigung:

a) Anspruchszinsen:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 9. Juni 2008 festgesetzte Abgabennachforderung von 2.542,97 € zugrunde. Dieser Bescheid beruht auf einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO. Gegenständlich werden die Anspruchszinsen 2000 im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid 2000 und Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 beeinsprucht.

Im Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 vom 9. Juni 2008 ist eindeutig zu entnehmen, dass die Berechnung an den Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 9. Juni 2008 anknüpft. Auch die Berechnungsgrundlagen sowie die entsprechende Gesetzesstelle (§ 205 BAO) sind diesem Bescheid zu entnehmen. Die Berechnung erfolgte sowohl in Euro als auch in Schilling. Dem Bescheid ist auch eine Rechtsmittelbelehrung zu entnehmen.

Den diesbezüglichen Berufungseinwendungen kann also hier nicht gefolgt werden.

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Die Vorschreibung von Anspruchszinsen steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, weshalb es auch nicht zulässig ist, dabei die Gründe für den Zeitpunkt der Erlassung bzw. der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides zu berücksichtigen. Es ist nicht relevant, warum dieser Bescheid erst nach dem 30. September erlassen wurde. In der Folge war deshalb auch nicht zu prüfen, ob dabei einer der beteiligten Parteien Fehler unterlaufen sind.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Einkommensteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des

Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären. Zinsenbescheide setzten nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter (wieder aufgenommener) Bescheid wäre rechtswidrig. Ob die damals vorgenommene Wiederaufnahme gerechtfertigt war oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Erstellung eines Anspruchszinsenbescheides.

Im Falle der (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Wiederaufnahmebescheid) 2000 hat - basierend auf der Berufungsentscheidung - ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen zu ergehen, sofern die Höhe der Zinsen den Betrag von 50,00 € übersteigt. Nicht der Anspruchszinsenbescheid wird angepasst, sondern ein jeweils **neuer Bescheid** über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist zu erlassen.

Wie im nächsten Absatz zu erkennen sein wird, wurde der dem Anspruchszinsenbescheid zugrunde liegende Bescheid (Einkommensteuerbescheid 2000) rechtswirksam erlassen. Somit stehen dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

b) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Im „ersten“ Wiederaufnahmebescheid vom 6. Februar 2008 wurde auf einen neuen Lohnzettel des Arbeitgebers verwiesen. Diese Begründung der Wiederaufnahme war jedenfalls falsch, da es keinen neuen Lohnzettel des Arbeitgebers gegeben hat. In weiterer Folge wurde der diesbezüglichen Berufung auch richtigerweise stattgegeben.

Wiederholte Wiederaufnahmen eines Verfahrens sind grundsätzlich zulässig (Ritz, BAO 5, § 307 Tz 1; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 22.5.2013, 2009/13/0087); dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass das Finanzamt sich auf einen neuen Wiederaufnahmegrund stützen kann oder eine bisher nicht begründete Wiederaufnahme **entsprechend konkretisiert**, weil diesfalls eine andere und keine entschiedene Sache vorliegt (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052).

Im vorliegenden Beschwerdefall bestreitet der Beschwerdeführer die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2000 im Wesentlichen mit dem Vorliegen einer entschiedenen Sache. Der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid werde wiederum damit begründet, dass ein neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Der Beschwerdeführer übersieht aber, dass es sich bei dem Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juni 2008 um unterschiedliche Rechtssachen gehandelt hat. Zwar wurde mit beiden Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 verfügt, doch wurde im erstgenannten Wiederaufnahmebescheid als Wiederaufnahmegrund alleine die Übermittlung eines neuen oder berichtigten Lohnzettels des Arbeitgebers genannt. Der hier genannte Wiederaufnahmegrund war nicht gegeben – kein neuer Lohnzettel des Arbeitgebers. Es war also jedenfalls eine falsche

Begründung angeführt. Die Stattgabe der entsprechenden Berufung durch das Finanzamt war demnach rechstrichtig.

Genauere Informationen über diesen neuen berichtigten Lohnzettel waren diesem Bescheid nicht zu entnehmen.

Aufgrund dieser Gegebenheiten war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (nämlich dem Neuhervorkommen der Tatsache, dass im ursprünglich übermittelten Lohnzettel nicht sämtliche Bezüge erfasst worden waren) zu verfügen.

Die nunmehr angefochtene Wiederaufnahme stützte sich folglich auf die Übermittlung eines neuen Lohnzettels aufgrund nicht erfasster Zahlungen („Schwarzgeldzahlungen“); die monierte zweimalige Wiederaufnahme aus demselben Grund (und damit *res iudicata*) lag demnach nicht vor.

Die neuerliche Wiederaufnahme wurde also nicht mit dem Hinweis auf einen neuen Lohnzettel des Arbeitgebers begründet, sondern damit, dass im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass Schwarzgeldzahlungen getätigt wurden. Diese Begründung stellt jedenfalls eine „Neuerung“ gegenüber dem ursprünglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Auch wenn tatsächlich auch im „ersten“ Wiederaufnahmebescheid die Grundlage die Betriebsprüfung gewesen sein sollte, so ist aus der Begründung klar ersichtlich, dass auf einen neuen Lohnzettel des Arbeitgebers Bezug genommen wurde.

Diese Begründung war jedenfalls falsch.

Deswegen wurde dieser Berufung auch stattgegeben.

Nunmehr wird die Begründung auf Ergebnisse eines Betriebsprüfungsverfahrens gestützt. Nunmehr wurde auch richtigerweise angeführt, dass nicht seitens des Arbeitgebers, sondern vom Betriebsstättenfinanzamt ein neuer Lohnzettel ausgestellt wurde – aufgrund von Schwarzgeldzahlungen.

Da dieser Sachverhalt im „ersten“ Wiederaufnahmebescheid nicht angeführt wurde, stellt dies jedenfalls eine neue Tatsache dar, welche eine neuerliche Wiederaufnahme gerechtfertigt hat.

In der Berufung vom 11. Juni 2008 bemerkte der Beschwerdeführer, dass es sich beim Wiederaufnahmebescheid um eine Fehlbezeichnung gehandelt hat („Einkommensteuerbescheid“).

Hierzu ist anzumerken, dass es sich bei diesem Spruch „*Einkommensteuerbescheid Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO*“ unmissverständlich um einen Wiederaufnahmebescheid gehandelt hat. Eine Fehlbezeichnung und somit ein „Nichtbescheid“ kann bei dieser Diktion keinesfalls erkannt werden.

c) Einkommensteuer 2000:

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Berufung/Beschwerde lediglich vorgebracht, dass der Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Beträge nicht erhalten hat. Als Nachweis wurde aber auch hier nur auf den ursprünglichen Jahreslohnzettel verwiesen.

Da jedoch, wie oben festgestellt wurde (Aussagen des Arbeitgebers; Aussagen von weiteren Arbeitnehmern, Gutachten), vom Arbeitgeber jedenfalls Zahlungen geleistet wurden, welche in den offiziellen Beträgen (Lohnzetteln) nicht vorhanden waren, erweist sich dieser Hinweis als nicht zielführend.

In der Äußerung des Vertreters vom 22. Juni 2015 wurde angeführt, dass einzelne oder viele Mitarbeiter vorhanden waren, welche sich Mehrleistungen nicht im Rahmen eines Zeitausgleiches bezahlen ließen, sondern in Geld. Der Beschwerdeführer hätte sich allerdings allenfalls geleistete Mehrleistungen in Zeitausgleich abgelten lassen.

Hinsichtlich dieser Aussage wurden aber keinerlei Aufzeichnungen und nachprüfbare Unterlagen vorgelegt, welche diese Aussage bestätigen würden.

In Beantwortung der Frage 12 gab der Beschwerdeführer zu, dass er ein Teil des Abrechnungssystems gewesen ist. Schwarzzahlungen hat er aber nicht erhalten. Dies stellt ebenfalls eine unüberprüfbare Aussage dar; welche konträr zu den zur Kenntnis gebrachten Aussagen des ehemaligen Arbeitgebers sowie weiterer Arbeitskollegen steht.

Eine weitere Bestätigung seiner Ausführungen sieht der Beschwerdeführer darin, dass er im Nebenerwerb eine Landwirtschaft führt und somit in den Sommer- und Herbstmonaten die geleisteten Mehrstunden zu dieser Tätigkeit benötigt. Aber auch diesbezüglich wurden keinerlei Aufzeichnungen und Unterlagen vorgelegt, obwohl der Beschwerdeführer darauf hingewiesen wurde, weitere Unterlagen nachzureichen (Schreiben des Richters vom 11. Juni 2015).

In der Äußerung vom 22. Juni 2015 wurde weiters Folgendes angeführt (Seite 4):

„ ... Aufgrund dieser Aufzeichnungen ist davon auszugehen, dass Herr Beschwerdeführer in den Monaten April, Juli, August, September und November weniger Meter gearbeitet hat,“.

Die hier erwähnten Aufzeichnungen wurden aber nicht vorgelegt. Eine Überprüfung dieser Aussage war demnach nicht möglich. In freier Beweiswürdigung kann dies lediglich als Schutzbehauptung gewertet werden.

Anzumerken ist hierzu weiters, dass der Beschwerdeführer bereits ab Anfang November beim AMS gemeldet war (Arbeitslosengeldbezug seit 3. November) – somit konnte er weder Über- noch Untermeter machen.

Auch die Darstellung, dass am Jahresende die Arbeitslosigkeit so gestaltet wurde, dass diese angetreten wurde, sobald ein Ausgleich der geleisteten Meter mit den ausbezahlten Löhnen erreicht wurde, konnte nicht glaubwürdig untermauert werden.

Im Gegenteil, in der Baubranche ist durchaus anzunehmen, dass auch der Monat Oktober jedenfalls noch ein voller Arbeitsmonat ist, somit ist das Antreten der Arbeitslosigkeit

bereits Anfang November nicht geeignet, einen Abbau von Überstunden (Übermetern) zu erklären.

In Anbetracht der ermittelten Beweislage durch die Betriebsprüfung erscheinen die hier getätigten Aussagen nicht glaubwürdig.

Auch der Gerichtsgutachter hat immer wieder betont, dass die Beweiserhebungen und Schlussfolgerungen samt Berechnung der Außenprüfung für ihn schlüssig und nachvollziehbar erscheinen.

Der erkennende Richter geht demnach in freier Beweiswürdigung davon aus, dass auch dem Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind – wie auch zahlreichen anderen Arbeitskollegen.

Der seitens der Abgabenbehörde berichtigte Lohnzettel ergibt sich aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen und erscheint dem Richter schlüssig und nachvollziehbar.

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 (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8., EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.2.1992, 90/13/0154; VwGH 31.3.1992, 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 möglich (vgl. 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 leg. cit. 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 wurde für das berufsgegenständliche Jahr eine Antragsveranlagung durchgeführt. Dieser Bescheid ist 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 Richters ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und diese wurde auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet (vgl. z.B. UFS 17.8.2004, 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. Inwieweit das Finanzamt nach den nicht näher konkretisierten Ausführungen des Beschwerdeführers der Steuerberechnung unrichtige Lohnzettel zugrunde gelegt habe sollte, war für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar.

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 Berufungsverfahren saniert (Schreiben des Richters vom 11. Juni 2015).

Das Finanzamt hat daher die Schwarzlöhne dem Grunde und der Höhe nach zu Recht im Veranlagungsverfahren nacherfasst.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht liegt auch keine Verjährung vor. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO (idF BGBl I 2004/57) beträgt die Verjährungsfrist für das Recht, eine Abgabe festzusetzen, bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre. Dass es sich im gegenständlichen Fall um eine hinterzogene Abgabe handelt, ist für das Bundesfinanzgericht aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung (...Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen....) eindeutig zu entnehmen.

Da die siebenjährige Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres 2000 beginnt, ist der in Beschwerde gezogene Bescheid am 9. Juni 2008 innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Davon zu unterscheiden ist die Verjährung fälliger Abgaben iSd § 238 BAO. Abs. 1 normiert, das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Einhebungsverjährungsfrist endet nicht früher als die Bemessungsverjährungsfrist.

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 hier genannten gesetzlichen Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfragen strittig sind, sondern der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde. Gegen dieses Erkenntnis ist daher eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Linz, am 9. Juli 2015