

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterMag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 bis 2006 sowie die Beschwerde vom 6. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 6. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2000 und 2001) Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zwar war er bei der Firma ***1*** (ab September 2006 umbenannt in ***2***) als Arbeiter beschäftigt. Geschäftsgegenstand der ***1*** waren Innen- und Außenputzarbeiten.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2000 bis 2006 machte der Bf. den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Sonderausgaben für Personenversicherungen geltend und wurde wie – im Folgenden dargestellt – mit den angeführten Einkommensteuerbescheiden jeweils erklärungsgemäß veranlagt:

Jahr	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum Erstbescheid	19.4.2001	12.3.2002	28.4.2003	14.4.2004	5.7.2005	29.5.2006	18.4.2007

Im Februar 2008 wurden vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers berichtigte Lohnzettel an das Finanzamt Grieskirchen Wels, das für den Bf. zuständig war, übermittelt.

Mit Bescheiden vom 7.2.2008 (für die Jahre 2000 bis 2004), vom 13.2.2008 (für 2005) und 20.2.2008 (für 2006) nahm das Finanzamt hierauf unter Hinweis auf die berichtigten Lohnzettel (vgl. zB den Bescheid über die Wiederaufnahme für das Jahr 2002: „Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde.“) gemäß § 303 Abs. 4 BAO (in der Fassung vor BGBl I Nr. 14/2013) die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2006 wieder auf und erließ jeweils neue Sachbescheide:

Jahr	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum neuer Sachbescheid Einkommensteuer 2008	7.2.	7.2.	7.2.	7.2.	7.2.	13.2.	20.2.

Mit Schreiben vom 26.2.2008, das beim Finanzamt am 3. März 2008 eingelangt ist (dieses Datum ist im Spruch des Erkenntnisses angeführt), erhob der Bf. unter anderem Berufung gegen die angeführten neuen Sachbescheide Einkommensteuer 2000 bis 2006 sowie auch gegen die ergangenen Wiederaufnahmebescheide dieser Jahre.

Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Die Lohnzettel, die von der Fa. ***4*** übermittelt worden seien (bzw. seitens der Finanzverwaltung festgestellt worden seien) wären nicht in korrekter Höhe übermittelt worden.

Das in den angefochtenen Bescheiden angegebene Einkommen würde allerdings nicht mit den von ihm tatsächlich erhaltenen Löhnen zusammenstimmen. Der Bf. hätte in diesen Jahren jeweils nur die untenstehenden Beträge erhalten:

Jahr	Betrag (netto)
2000	S 172.145
2001	S 166.385

2002	€ 11.190,93
2003	€ 11.862,66
2004	€ 12.286,98
2005	€ 12.520,45
2006	€ 14.437,12

Der Bf. stelle daher den Berufungsantrag, die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2000 – 2006 unter Berücksichtigung seiner tatsächlich erhaltenen Lohnzahlungen durchzuführen.

In der Folge hat das Finanzamt der Berufung betreffend Wiederaufnahme 2000 und 2001 mit Berufungsvorentscheidungen vom 6.6.2008 stattgegeben und die Wiederaufnahmebescheide für 2000 und 2001 jeweils vom 7.2.2008 aufgehoben. Im Anschluss an diese Berufungsvorentscheidungen wurden die Berufungen gegen die Sachbescheide Einkommensteuer 2000 und 2001 vom 7.2.2008 mit Bescheiden vom 6.6.2008 als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Mit Bescheiden vom 9. Juni 2008 wurde das Verfahren zur Einkommensteuer 2000 und 2001 neuerlich gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und am selben Tag neue Sachbescheide Einkommensteuer 2000 und 2001 erlassen.

In den Wiederaufnahmebescheiden für 2000 und 2001 vom 9.6.2008 wurde jeweils auf eine gesonderte Begründung verwiesen. In dieser gesonderten Bescheidbegründung vom 12.6.2008 finden sich folgende Ausführungen des Finanzamtes:

Bei der beim Arbeitgeber (Fa. ***1***) durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung wäre festgestellt worden, dass ein Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden wären. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten wären anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. Beim Berufungswerber wäre auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 9-11/2001 sowie 3-5/2000 und 7-11/2000 ein zusätzlicher Bezug von € 2.411,22 (2001) bzw. € 4.442,16 errechnet worden. In der Folge wären die Lohnzettel für 2000 und 2001 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden, die vom Arbeitgeber nichtentrichtete Lohnsteuer wäre nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden musste.

Der berichtigte Lohnzettel würde eine neue Tatsache darstellen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen würde. Die von der Fa. ***1*** tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne wären nunmehr in den gleichzeitig ergangenen geänderten

Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 dargestellt und würden zu einer entsprechenden Nachforderung führen.

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

Maßgebend für die verlängerte Verjährungsfrist wäre allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Nicht ausschlaggebend wäre, von wem die Abgaben verkürzt wurden.

Für die Einkommensteuer 2000 hätte die Verjährungsfrist Ende 2000 zu laufen begonnen und für die Einkommensteuer 2001 Ende 2001. Durch die Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist verlängere sich diese um 1 Jahr, sodass die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2001 erst mit Ablauf des Jahres 2009, betreffend die Einkommensteuer 2000 erst mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten wäre.

Die Wiederaufnahme wäre 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 auf Rechtsbeständigkeit überwiegen und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

In den Sachbescheiden Einkommensteuer 2000 und 2001 vom 6.6.2008 wurde auf die Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwiesen.

Die gesonderte Begründung der Wiederaufnahmebescheide 2000 und 2001 vom 6.6.2008 wurde dem Bf. mit Rückschein am 13.6.2008 zugestellt.

Gegen die neuen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 vom 6.6.2008, nicht aber gegen die Wiederaufnahmebescheide 2000 bis 2001 vom 6.6.2008, erhob der Bf. mit Schreiben vom 6. Juli 2008 Berufung und zwar mit folgender Begründung:

Der Bf. hätte glaublich nur die Einkünfte aus den ausgefolgten Lohnzetteln erhalten. Weitere Bezüge hätte der Bf. nicht bekommen. Somit wären die beiden Ursprungsbescheide korrekt ausgestellt worden. Der Bf. ersuche daher um Korrektur der beiden wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide auf die Ursprungsbescheide.

Der Bf. habe nie gewusst, wie viel Lohn er tatsächlich bekommen habe. Er habe nach Quadratmetern gearbeitet, sei jedoch nach Stunden bezahlt worden. Der Umrechnungsmodus von Quadratmetern auf Stunden sei ihm nicht bekannt gewesen. Er hätte jedes Jahr mehr Quadratmeter machen müssen, um sich die "offizielle Lohnerhöhung" zu verdienen. Ihm wäre mitgeteilt worden, dass dies ein "normaler" Vorgang im Baugewerbe sein sollte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Mai 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde (vormals Berufung) vom 26.2.2008 gegen die Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2002 bis 2006 als unbegründet ab. Diese Beschwerdeverentscheidung wurde nicht bekämpft und erwuchs daher in Rechtskraft.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 3.10.2013 wurden die Berufung vom 26.2.2008 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 sowie die Berufung vom 6. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidebegründung zu diesen Berufungsvorentscheidungen vom 4.10.2013 wurden vom Finanzamt folgende Feststellungen getroffen und die Berufungen des Bf. wie folgt gewürdigt:

Der Bf. habe für die Jahre 2000 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer ArbeitnehmerInnenveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide wären rechtskräftig geworden.

Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wäre festgestellt worden, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wären berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt worden. Daraufhin wären beim Bf. Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren erfolgt.

Der Arbeitgeber wäre zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und wären hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B1 und B23 vorgefunden worden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen ***3*** würde das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bestätigen.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wäre in der Berufung lediglich vorgebracht worden, dass der Bf. die gegenständlichen Beträge nicht erhalten hätte. Da jedoch wie oben ausgeführt, eben festgestellt worden sei, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermöge dieses Vorbringen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen und erschiene angesichts der vorliegenden Beweismittel nicht glaubwürdig.

Das Finanzamt ginge demnach davon aus, dass dem Bf. im Berufszeitraum neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge wäre hinsichtlich der Höhe der Beträge nur eingewendet worden, dass der Bf. diese Beträge nicht erhalten habe. Da sich diese Beträge aber aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen ergeben, erscheinen sie dem Finanzamt schlüssig und nachvollziehbar.

In der Folge finden sich in dieser Berufungsvorentscheidung rechtliche Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit der Korrektur eines fehlerhaften Lohnsteuerabzuges im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer wären daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Bf. 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.

Da der Bf. über einen Zeitraum von elf Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma beschäftigt gewesen wäre, erscheine es nicht glaubwürdig, dass der Bf. vom System Schwarzlohnzahlungen in der Firma ausgenommen gewesen wäre bzw. keine Schwarzlöhne erhalten habe sollen.

Die gesonderte Begründung dieser Berufungsvorentscheidung wurde dem Bf. nachweislich durch Hinterlegung am 7.10.2013 zugestellt.

Mit Schreiben vom 30.10.2013, eingelangt beim Finanzamt am 4.11.2013, brachte der Bf. sinngemäß einen Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung vom 3.10.2013 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2006 ein. In diesem Vorlageantrag erstattete der Bf. nachstehendes Vorbringen:

Was Herr ***4*** in seinen Computer eingegeben habe, könne der Bf. nicht nachvollziehen, ebenso ob andere Arbeiter – welche eine 5 – 6 – Tage – Woche gehabt hätten – eventuell Schwarzgeld bekommen hätten, wisse der Bf. nicht. Der Bf. hätte folgende Arbeitszeiten gewählt, da er mit seiner Frau alleine auch noch eine kleine Landwirtschaft betreiben würde: Mo – Do 7 bis 16 Uhr und freitags abwechselnd von 7 bis 13 Uhr und nächsten Freitag frei.

Der Bf. könne nicht beurteilen, ob andere Arbeitnehmer Schwarzgeld bezogen hätten, da er in die Lohnverrechnung keine Einsicht gehabt hätte und auch keine Ahnung davon hätte.

Aufgrund dieser Argumente könne sich der Bf. nicht vorstellen, wie das Finanzamt darauf komme, dass der Bf. „Schwarzgeld“ von der Fa. ***4*** bezogen habe.

Mit dem auch dem Bf. zugestelltem Vorlagebericht vom 2.8.2016 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden vom 26. Februar und 6. Juli 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2006 mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor.

Im Zuge einer Steuerprüfung bei der Firma ***1*** wäre festgestellt worden, dass dem Bf. neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen wären, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wären berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt worden.

Der Arbeitgeber und weitere Dienstnehmer seien zu den Schwarzzahlungen geständig. Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen seien Daten in den Programmen B1 und B2 vorgefunden

worden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen ***5*** bestätigte das Vorliegen von Schwarzgeldzahlungen als Teil der Lohnzahlung.

Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge würde hinsichtlich der Höhe der Beträge eingewendet, dass der Bf. diese Beträge nicht erhalten habe. Im Vorlageantrag würde weiters angeführt, dass der Beschwerdeführer eine kleine Landwirtschaft betreibe und daher nur zur vereinbarten, im Vorlageantrag angeführten Arbeitszeit gearbeitet habe. Da sich diese Beträge aber aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen ergeben, würden Sie dem Finanzamt schlüssig und nachvollziehbar erscheinen.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers werde ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert. Da der Beschwerdeführer über einen Zeitraum von elf Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma ***6*** beschäftigt gewesen wäre, erscheine es nicht als glaubwürdig, dass er von den Schwarzgeldzahlungen in der Firma ausgenommen war. Das Finanzamt beantragt daher die Beschwerde abzuweisen.

Mit dem Bf. nachweislich am 22. Februar 2021 zugestelltem Beschluss vom 17. Februar 2021 übermittelte das erkennende Gericht dem Bf. Kopien des Besprechungsprogrammes der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber des Bf. betreffend die Jahre 2000 bis 2005 sowie des Nachschauzeitraumes Jänner bis Juni 2006 vom 16.11.2006, des Urteiles des LG ***7*** vom 8. April 2009 betreffend die gewerbsmäßige Hinterziehung ua von Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 501.238,40 € durch den Geschäftsführer des Arbeitgebers des Bf. im Zeitraum 2000 bis Juni 2006, der Gutachten ***8*** und ***9*** vom Dezember 2008 ***10***, Bd.1 (S. 1, 4-13, 16 und 17, 19-23, 32-34, 46, 56-58), vom Mai 2008 ***11*** (S. 22, 25-54, Beilagen 083-088) und forderte den Bf. zur Vorlage folgender Unterlagen binnen eines Monats ab Zustellung auf:

1. Dienstverträge des Bf. mit dem eingangs genannten Arbeitgeber bzw. der (zusätzlichen) mündlichen Absprachen für 2000 bis 2006
2. Nachweis der in den Jahren 2000 bis 2006 erhaltenen Lohnzahlungen
3. Beschreibung der Tätigkeit und Funktion des Bf. in den Jahren 2000 bis 2006 bei dem unter Punkt 1. angeführten Arbeitgeber
4. Vorlage der den Bf. betreffende Partievereinbarungen der Jahre 2000 bis 2006
5. Vorlage der die Partien des Bf. betreffenden Partieabrechnungen 2000-2006, die die Partie(n) betreffen, in der/den der Bf. für den unter Punkt 1. genannten Arbeitgeber mitgearbeitet hat.

Als Reaktion auf diesen Beschluss gab der Bf. in einem undatierten am 17. März 2021 abgesendeten Schreiben folgendes an:

Zu 1.: Der Bf. hätte nie einen Dienstvertrag gehabt oder gesehen.

Zu 2.: Diesbezüglich hat der Bf. Auszüge des Girokontos Nr. ***12*** bei der ***13*** für den Zeitraum 2000 bis 2006 lautend auf ihn und seine Gattin vorgelegt.

Zu 3.: Er sei als Hilfsarbeiter angestellt worden. Sein Partieführer wäre ***14***, der Bruder des Chefs, gewesen. Dieser habe ihn in die Arbeit eingewiesen welche er Folge geleistet habe. Als Innenputzer hätte er folgende Aufgaben gehabt: Fenster und Türen abkleben, Türen anschlagen, Kanten setzen, Putz auftragen, abziehen, anschließend 2x verreiben

Zu 4.: Er wisse nichts von einer Partievereinbarung. Wichtig wäre immer gewesen gute Qualität zu leisten. Die Baustellen wären immer im Umkreis von circa ***15*** km gewesen. Er hätte jeden zweiten Freitag frei gehabt.

Zu 5.: Der Bf. hätte nie irgendwelche Partievereinbarungen gesehen oder besessen geschweige denn unterschrieben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war in den Jahren 2000 bis 2006 in folgenden Zeiträumen bei seinem Arbeitgeber, der Firma ***1***, mit dem Geschäftszweig Innen- und Außenputzarbeiten als Hilfsarbeiter, insbesondere im Bereich Innenputz beschäftigt. Sein Partieführer war ***14***, der Bruder des Geschäftsführers.

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
13.3.- 21.11.	19.3.- 15.11.	18.3.- 31.10.	20.3.-6.11.	22.3.-5.11.	29.3.- 10.11.	21.3.- 31.12.

Der Bf. wurde zunächst antragsgemäß mit folgenden Bescheiden mit steuerpflichtigen Bezügen (Kennzahl 245) folgender Höhe im Rahmen von Arbeitnehmerveranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 (2000 und 2001 S, ab 2002 €) veranlagt:

Bescheid	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum	19.4.01	12.3.02	28.4.03	14.4.04	5.7.05	29.5.06	18.4.07
St.pfl. Bezüge (ohne Bezüge	167.745,00	162.194,00	11.492,16	11.956,47	11.039,23	10.741,02	12.175,26

gem. § 3 Abs. 2 EStG)							
-----------------------------	--	--	--	--	--	--	--

Im Rahmen einer beim Arbeitgeber des Bf. im Jahr 2006 durchgeführten Lohnsteuer- und Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitern mit deren Einvernehmen einen Teil der Löhne "schwarz" und zwar bar ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnsteuern weder einbehalten noch an das Finanzamt abgeführt hat. Den in bar an den Bf. ausbezahlten „Schwarzlohn“ hat dieser von seinem Partieführer erhalten. Bei der durchgeführten Lohnsteuer- und Betriebsprüfung wurden Abwesenheitstage bzw. -zeiten der einzelnen Mitglieder der Partie in Abzug gebracht, dh. bei der Ermittlung der Höhe der auf das jeweilige Partiiemitglied entfallenden Anteiles nicht berücksichtigt.

Der Umstand, dass durch diese Vorgangsweise Lohnsteuern hinterzogen wurden, war den Beteiligten und auch dem Bf. bekannt.

Die vom Arbeitgeber ***16*** erhaltenen Bezüge (Kennzahl 245) des Bf. haben sich durch diese "Schwarzzahlungen" in den bekämpften Bescheiden auf folgende Beträge (2000 und 2001 ATS, ab 2002 Euro) erhöht:

Bescheid	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum	9.6.2008	9.6.2008	7.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	13.2.2008	20.2.2008
St.pfl. Bezüge (ohne Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG)	228.870	195.373	17.978,55	17.624,22	17.024,97	14.576,28	14.317,09

2. Beweiswürdigung

Die Tatsache, dass der Bf. in den genannten Monaten des Beschwerdezeitraumes beim Arbeitgeber ***16***, der Verputzarbeiten angeboten hat, beschäftigt gewesen ist, ergibt sich aus den vorliegenden Lohnzetteln und ist unbestritten. Letzteres gilt auch für die antragsgemäß im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen Erstbescheide.

Dass vom Arbeitgeber des Bf. neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt worden sind, ergibt sich aus den Feststellungen des LG ***17*** vom 8. April 2009,

18, mit der Verurteilung des Geschäftsführers des Arbeitgebers wegen Hinterziehung der Lohnsteuer auf Grund dessen Geständnisses.

Das ebenfalls dem Bf. mit Beschluss des erkennenden Gerichts vom 17. Februar 2021 auszugsweise – soweit es die Schwarzlohnzahlungen betrifft - zur Kenntnis gebrachte Gutachten der Sachverständigen ***8*** und ***9*** bestätigt das Vorliegen dieser Schwarzgeldauszahlungen des Arbeitgebers des Bf. Aus Punkt 4.1.3.1 (Tz 86 ff.) des dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Gutachtens der genannten Sachverständigen vom Mai 2008 geht nämlich Folgendes hervor:

Im Zentrum der Berechnungen der Finanzbehörde standen die elektronisch (bzw. teilweise in Papierform) vorgelegten monatlichen Aufzeichnungen der einzelnen Parteien, die so genannten Partieabrechnungen. Partieabrechnungen liegen für die Bereiche "Innenputz"(I), "Aussenputz" (A) und "Estrich" (E) vor. Im Wesentlichen waren drei bis vier Arbeitnehmer Mitglieder einer Partie, und die Partieabrechnung wird nach dem Partieführer bezeichnet. Ausgangspunkt der Analyse für die Partieabrechnungen waren die von der Finanzbehörde übergebenen Excel-Verzeichnisse, in welche die Daten aus den beiden vorliegenden unterschiedlichen Programmversionen von "****25****" (****20****, ****21****) durch die Finanzbehörde kopiert und bearbeitet wurden.

Die Auswertungen für die Partieabrechnungen für die Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 wurden aus den Daten des Programms "****20****" erstellt. Die Auswertungen für die Partieabrechnungen für die Wirtschaftsjahre 2005 und 2006 wurden aus den Daten des Programms "****21****" von der Finanzbehörde ausgewertet. Neben den elektronischen Daten lagen der Finanzbehörde auch Partieabrechnungen in Papierform vor. Auf Seite 30 des Gutachtens ist ein Beispiel für eine solche Partieabrechnung abgebildet. Es ergeben sich daraus folgende Informationen: Monat und Wirtschaftsjahr, Name des Partieführers, die Baustellen für welche Arbeiten verrichtet wurden, die erbrachten Leistungen, der Gesamtwert der erbrachten Leistungen, die Namen der weiteren Partiemitglieder, die geleisteten Arbeitstage, der Tagsatz und der hierauf entfallende Gesamtlohn sowie die Umrechnung der vereinbarten Leistungen. Diese Partieabrechnungen bildeten die Basis der im Rahmen der Lohnsteuer- und Betriebsprüfung durchgeführten Auswertung.

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 und zwar hat es für jede Partie eine bestimmte Sollleistung an zu leistenden Quadratmetern gegeben (beim Innenputz 45 m²), welche als Fixbetrag ausbezahlt und auch in der Buchhaltung erfasst und damit auch lohnversteuert wurde. Die über die Sollleistung hinaus erbrachten Quadratmeter, die als „Übermeter“ bezeichnet wurden, wurden ebenfalls entlohnt, aber eben außerhalb der Buchhaltung und daher „schwarz“ ausbezahlt.

Diese dargestellte Form der Entlohnung wurde nicht nur von den einzelnen Arbeitnehmern, sondern auch von den Arbeitspartien (diese bestanden 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 sohin 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 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.

Die Schwarzlöhne wurden also grundsätzlich so ermittelt, dass mit einer Arbeitspartie ein Quadratmeterpreis - (bestimmter Euro-Betrag) vereinbart 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 Partiemitglieder geteilt wurde, wurde der vereinbarte Fixlohn je Arbeitnehmer abgezogen. Der über den Fixlohn hinausgehende Betrag wurde an die Arbeitnehmer (Partiemitglieder) in bar, das sich in Kuverts befunden hat, die der Geschäftsführer der Arbeitgeberin befüllt hat, schwarz ausbezahlt. Die Tatsache der Barauszahlung der Schwarzlöhne ergibt sich einerseits aus dem angeführten Gutachten vom Dezember 2008 (S. 46, Tz 150) sowie aus dem Besprechungsprogramm zur durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung vom 16.11.2008 (Punkt 1) Unterpunkt 3 „... Diese „Übermeter/Akkordarbeiten“ wurden in der Fa. ***23*** jeweils schwarz an den Partieführer ausbezahlt. Dieser teilte dann das Geld unter seine Partiemitglieder auf.“; Unterpunkt 6) Kuverts mit **Bargeld**: Es wurden diverse Kuverts mit Geld am Tag der HD vorgefunden. Auf diesen Kuverts wurden der Name, der Ort und die Leistung des Kunden ... angeführt.“). Aus diesem Grunde ist für den Standpunkt des Bf. nichts zu gewinnen, dass die in den angefochtenen Bescheiden neben dem offiziellen Lohn zugerechneten schwarz ausbezahlten Löhne nicht als Zufluss auf dem Girokonto Nr. ***12*** bei der ***13*** aufscheinen, weil es sich – wie bei Schwarzlöhnen üblich – um Barzahlungen gehandelt hat.

Die Auswertung der vorgefundenen Daten führt zu dem Ergebnis der Finanzbehörde im Hinblick auf die Schwarzauszahlungen an die Mitarbeiter im Zeitraum 2000 bis Juni 2006 und daher auch an den Bf., wobei für den Zeitraum, für welchen keine Daten vorlagen, eine Schätzung vorgenommen wurde, deren Plausibilität und daher Richtigkeit durch den im Strafverfahren bestellten Sachverständigen bestätigt wurde (vgl. S. 21 f = Tz 68 – 71 des Gutachtens vom Dezember 2008).

Die Finanzbehörde ist überdies – wie dies vom Gutachter ***8*** bestätigt wird - in ihren Auswertungen der im Unternehmen selbst angewandten Methode gefolgt.

Der Bf. hat in der Stellungnahme, die am 17.3.2021 abgesendet wurde, lediglich in Abrede gestellt, eine Partievereinbarung zu kennen. Auch in der Beschwerde und im Vorlageantrag

wurde lediglich unsubstantiiert bestritten, Zahlungen von seinem Arbeitgeber erhalten zu haben, die nicht in den ursprünglichen Lohnzetteln erfasst gewesen sind. Der Bf. hat in der Berufung vom 6. Juli 2008 (betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001) eingewendet, er habe nur die "Einkünfte" aus den (ihm) ausgefolgten (ursprünglichen) Lohnzetteln erhalten. Der Bf. selbst hat dies jedoch schon durch Voranstellung des einschränkenden Wortes "glaublich" abgeschwächt.

Zum Vorbringen im Vorlageantrag vom 30.10.2013, dass er mit seiner Frau alleine auch eine kleine Landwirtschaft betreibe und daher nur an jedem zweiten Freitag für die Fa. ***1*** gearbeitet habe und an diesen Freitagen auch nur bis 13 Uhr ist folgendes auszuführen:

In der Baubranche ist es durchaus üblich, dass am Freitag zu Mittag mit der Arbeit aufgehört wird. Überdies wurden bei der Ermittlung des Anteiles der schwarz bezahlten Löhne Abwesenheitszeiten der einzelnen Mitglieder der Partie in Abzug gebracht (vgl. S. 40 des Gutachtens vom Mai 2008 = Tz 112).

Angesichts des langen Zeitraumes der Beschäftigung des Bf. beim angeführten Arbeitgeber sowie des Umstandes, dass er sich in der Partie des Bruders des Geschäftsführers befunden hat, und sein Name in den im Rahmen der Hausdurchsuchung vorgefundenen Parteiabrechnungen aufscheint (vgl. zB S. 44 und Beilage 084 des Gutachtens vom Mai 2008) sowie er auch in den Partievereinbarungen selbst namentlich angeführt ist (vgl. zB S. 53 = Tz 148 sowie Beilage 083 des Gutachtens vom Mai 2008), muss dieses Vorbringen, dass der Bf. vom System der Zahlung von Schwarzlohn ausgenommen gewesen bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben soll, als bloße Schutzbehauptung angesehen werden, dessen Unrichtigkeit sich aus den angeführten Beweismitteln unzweifelhaft ergibt.

Das erkennende Gericht geht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Feststellungen der Finanzbehörden betreffend die an den Bf. erfolgten Schwarzlohnzahlungen, die Basis für die berichtigten Lohnzettel gewesen und den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt wurden, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zutreffend sind.

Überdies ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht zahlreiche gleich gelagerte Beschwerden von Arbeitern der Fa. ***1*** betreffend die schwarz ausbezahlten Löhne für „Übermeter“ bereits als unbegründet abgewiesen hat (vgl. zB BFG 19.09.2016, [RV/5100728/2014](#); BFG 7.11.2016, [RV/5101262/2016](#); BFG 2.1.2017, [RV/5101211/2016](#); BFG 12.6.2018, [RV/5100709/2014](#)).

Die Tatsache, dass die Lohnsteuer hinterzogen worden ist, ergibt sich aus dem genannten Urteil des Landesgerichtes ***17*** vom 8. April 2009 und die eben aufgezeigte Einbindung des Bf. als langjähriger Mitarbeiter des Arbeitgebers und Mitglied in der Partei des Bruders des Geschäftsführers des Arbeitgebers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Eingangs ist festzuhalten, dass die vom Bf. eingebrachten Berufungen seit 1.1.2014 als Beschwerden zu behandeln sind ([§ 323 Abs. 37 BAO](#)).

Gemäß [§ 83 Abs. 1 EStG 1988](#) ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Gemäß [§ 83 Abs. 2 EStG 1988](#) wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen;
2. außer Kraft getreten 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.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, hat der Bf. im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum Lohnzahlungen erhalten, für die Lohnsteuer weder einbehalten noch abgeführt worden ist.

Nach [§ 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag gemäß [§ 41 Abs. 2 EStG 1988](#) durchgeführt wird. Damit wird klargestellt, dass auch in jenen Fällen, in denen sich bei Durchführung einer Antragsveranlagung eine Nachzahlung ergibt, der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers besteht **keine** Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von rechtlicher Relevanz, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Daher kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wiederkorrigiert werden (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar § 83 Tz 6, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.2.1992, [90/13/0154](#); VwGH 31.3.1992, [92/14/0040](#)).

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 (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 (VwGH 15.6.1988, [86/13/0178](#)).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und ist die Richtigkeit dieser Ansicht bereits in zahlreichen Entscheidungen des UFS bzw. des Bundesfinanzgerichts so judiziert worden (vgl. zB UFS 17.8.2004, [RV/0121-F/04](#); BFG 9.7.2015, [RV/5100552/2014](#); BFG 19.9.2016, [RV/5100728/2014](#)).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagungen zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Bf. 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.

Nach dem Urteil des Landesgerichtes ***24*** vom 8.4.2009 sind die Lohnabgaben hinterzogen, sodass die verlängerte Verjährungsfrist des [§ 207 Abs. 1 BAO](#) maßgeblich ist, welche im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide sieben Jahre betragen hat und daher für die Einkommensteuer 2001 bis 2006 jedenfalls keine Verjährung eingetreten ist. Unter Berücksichtigung der Bestimmung des [§ 209 Abs. 1 BAO](#) über die Verlängerung der Verjährungsfrist bei Unterbrechungshandlungen (Erlassung des Erstbescheides vom 19.4.2001) war die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 ebenfalls zulässig.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da der Erhalt von „Schwarzlöhnen“ dem Grunde und der Höhe nach eine Tatfrage und die Zulässigkeit der Nacherfassung durch Veranlagung des Arbeitnehmers durch die in der Entscheidung angeführte Rechtsprechung geklärt ist, ist mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 24. März 2021