

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich)

- vom 7. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002, 2003 und 2004,
- vom 13. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 und 2005 sowie
- vom 14. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für die Jahre 2000 bis 2005 wurden vom Beschwerdeführer (Bf.) jeweils Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht. Neben den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit laut den übermittelten Lohnzetteln wurden keine weiteren Einkünfte erklärt. Es erfolgten erklärungsgemäße Veranlagungen. Alle Bescheide wurden rechtskräftig.

Aufgrund einer beim damaligen Arbeitgeber des Bf. (***1***) vom Finanzamt Braunau Ried Schärading durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung wurden für die betroffenen Jahre Schwarzlohnzahlungen festgestellt. Das Finanzamt Braunau Ried Schärading erstellte für den Bf.

berichtigte Lohnzettel, die zu Wiederaufnahmen der Verfahren gem. § 303 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 führten. Die Wiederaufnahmebescheide wurden nicht bekämpft und sind in Rechtskraft erwachsen.

Den neuen **Einkommensteuerbescheiden vom 14. Februar 2008** (Einkommensteuer **2000**), vom **13. Februar 2008** (Einkommensteuer **2001** und **2005**), sowie vom **07. Februar 2008** (Einkommensteuer **2002, 2003** und **2004**) wurden amtswegig berichtigte Lohnzettel des Arbeitgebers aufgrund folgender Daten zugrunde gelegt:

Jahr	Erklärte Einkünfte	Schwarzlohnzahlungen	Tatsächliche Einkünfte
2000	ATS 193.560,00	ATS 232.212,00	ATS 425.772,00
2001	ATS 179.275,00	ATS 148.188,00	ATS 327.463,00
2002	EUR 13.214,89	EUR 12.541,31	EUR 25.756,20
2003	EUR 13.429,85	EUR 6.278,50	EUR 19.708,35
2004	EUR 13.157,20	EUR 6.717,62	EUR 19.874,82
2005	EUR 12.466,81	EUR 4.279,07	EUR 16.745,88

Die **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) vom **21.02.2008**, rechtzeitig eingegangen am 25.02.2008, gegen die aufgrund der Wiederaufnahmen neu erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2005 enthielt folgende Begründung:

*„Von der ***1***, wurde überhöhte Bezüge gemeldet. Tatsächlich habe ich folgende Bezüge erhalten:*

2000: ca. S 198 500,-- anstatt S 425 772,--

2001: ca. S 178 800,- anstatt S 327 563,--

2002: ca. € 12 700,-- anstatt € 25 756,20

2003: € 13 429,85 anstatt € 19 708,35

2004: € 13 157,20 anstatt € 19 874,82

2005: ca. 14 600,-- anstatt € 16 745,88

*Weiters habe ich ebenfalls Benzingeld erhalten. Dafür habe ich Rechnungsbelege vorweisen und abgeben müssen. Ich habe mit ***3*** in einer Arbeitspartie gearbeitet und das gleiche Entgelt erhalten.*

Ich stelle hiermit den Antrag auf Neuberechnung meiner Arbeitnehmerveranlagungen für die oben genannten Kalenderjahre.

Da sich dann keine Steuernachforderungen ergeben würden, stelle ich den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Beträge bis zur neuen Bescheiderstellung.“

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom **28.02.2011** über die Berufung gegen die **Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2005** wies die belangte Behörde die Berufung jeweils als unbegründet ab. Die gesondert zugestellten **Begründungen** vom **01.03.2011** zu diesen Bescheiden lauteten wie folgt:

„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.

Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und es wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten gefunden. Ein seitens des Landesgerichts angefordertes Gutachten bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldzahlungen als Teil der Lohnzahlung.

Der Verweis auf Jahres- bzw. Monatslohnzettel kann, da diese lediglich die offiziell ausbezahlten Bezugsteile beinhalten, der Berufung daher nicht zum Erfolg verhelfen.

Nach § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach Abs. 2 Ziffer 4 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird. Im gegenständlichen Fall wurden Antragsveranlagungen durchgeführt und diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

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 1998 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1966, 2328/64).

Im Zuge der erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte 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 Berufung war daher aus oben angeführten Gründen abzuweisen.“

Die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2005 enthielt zusätzlich einen Verweis auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 27.01.2011, RV/0293-L/09.

Der rechtzeitig eingebrachte Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (**nunmehr: Vorlageantrag**) vom **21.03.2011** enthielt folgende Begründung:

„Seitens der Abgabenbehörde wird behauptet, dass neben den in Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden, wobei sich die Bescheide auch darauf begründen, dass der Arbeitgeber geständig war.

Dagegen richtet sich auch im Wesentlichen die Beschwerde bzw. die Berufung, da es sich nach Meinung des Berufungswerbers nur um eine Schutzbehauptung handeln kann. Richtig ist, dass ab und zu diverse kleine Beträge durch den Arbeitgeber übergeben worden sind, dies wird auch nicht bestritten, es handelte sich dabei aber nur um Vorschüsse für Hotelkosten - Aufenthaltskosten und Benzingelder. Eine Entlohnung für Arbeitsleistung hat - neben den in den Lohnzetteln angeführten Beträgen nicht stattgefunden. Ergänzende Beweisvorbringen und Antragstellungen, und Urkundenvorlagen erfolgen in einer gesondert einzubringenden Berufungsbegründung.

Die erfolgten Ermittlungen wurden einseitig zu Lasten unserer Mandantschaft durchgeführt, und erfüllen keineswegs die Bestimmungen der BAO.“

Die belangte Behörde brachte mit **Vorlagebericht** vom **11.05.2017** im Wesentlichen vor:

Die Berufungen seien mit Berufungsvorentscheidungen vom 28.2.2011 (gesonderte Begründung vom 1.3.2011) abgewiesen worden, weil der Arbeitgeber und mehrere Beschäftigte der Firma zu den Schwarzgeldzahlungen geständig gewesen seien. Ein seitens des Landesgerichts angefordertes Gutachten bestätige das Vorliegen der Schwarzgeldzahlungen als Teil der Lohnzahlung. Eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers für die Lohnsteuerzahlung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung sei gem. § 83 EStG zulässig.

Der am 21.3.2011 vom damaligen steuerlichen Vertreter (Vollmacht lt. elektronischem Akt vom 15.3.2011 bis 19.11.2015 ausgewiesen) *****4*****, *****5*****, verfasste und am 22.3.2011 (rechtzeitig) eingebrachte Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz (jetzt Vorlageantrag), werde damit begründet, dass keinesfalls die Beträge, die in den berechtigten Lohnzetteln erfasst wurden, zugeflossen seien. Nach Meinung des Bf. handle es sich um Schutzbehauptungen des Arbeitgebers. Richtig sei lediglich, dass ab und zu diverse kleine Beträge durch den Arbeitgeber übergeben worden seien. Dabei habe es sich um Vorschüsse für Hotelkosten und Benzingelder gehandelt.

Zu den Schwarzgeldzahlungen der ***1*** würden bereits diverse Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) bzw. des Bundesfinanzgerichts (BFG) vorliegen, wobei die vom Finanzamt Braunau Ried Schärching festgestellten Beträge als schlüssig und nachvollziehbar bestätigt worden seien, z.B. UFS 27.1.2011, 0293-L/09; BFG 29.12.2015, RV/5101048/2012; BFG 1.4.2016, RV/5101049/2012; BFG 2.8.2016, RV/5100295/2009; BFG 27.10.2016, RV/5100418/2011.

Eine Abweisung der Berufungen (nunmehr Beschwerden) werde daher beantragt.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2021 wurde seitens der RichterIn ein Vorhalt ausgefertigt und das im Vorlageantrag angekündigte Beweisvorbringen samt Urkundenvorlage urgiert. Zudem wurde dem Bf. vorgehalten, dass Gründe, die die Annahme zulassen würden, dass ihm keine Schwarzlohnzahlungen zugeflossen seien, bislang nicht vorgebracht wurden.

Mit Schreiben vom 7. September 2021 wurde vorgebracht, dass § 83 Abs. 3 EStG erst seit 1.1.2011 in Kraft sei. Lt. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 2, § 83 Tz 10 könnten nur Sachverhalte ab 2011 erfasst werden. Eine Inanspruchnahme des Arbeitnehmers für Einkommensteuer 2001 bis 2005 sei daher im Gesetz nicht vorgesehen. Zudem werde um Überprüfung der Verjährungsbestimmungen ersucht.

Mit Schreiben vom 20. September 2021 wurde der Vorhalt der Amtspartei zur Stellungnahme weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 4.10.2021 wurde seitens der Amtspartei wie folgt Stellung genommen:

Zum obigen Vorhalt folgende Stellungnahme betreffend des Vorbringens des Beschwerdeführers zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts (BFG vom 27.7.2021, selbe GZ):

Zu 1. § 83(3) EStG ist erst seit 1.1.2011 in Kraft

Diese Ausführung ist gern. § 124b 176. EStG zutreffend. Wie jedoch in den Berufungsvorentscheidungen 2000-2005 vom 28.2.2011 bzw. 1. März 2011 (gesonderte Begründung) bereits ausgeführt wurde, stützt sich die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers für diese Jahre auf die Bestimmung des § 83 (2)Z 4. EStG. Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

Im gegenständlichen Fall wurden für die betreffenden Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. Nachträglich stellte sich heraus, dass der Lohnsteuerabzug fehlerhaft und somit im Rahmen der Veranlagungen zu korrigieren war (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8 EStG unter Hinweis auf VwGH vom 20.2.1992, 90/13/0154 und vom 31.3.1992, 92/14/0040).

Die Argumentation des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 7.9.2021 zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts geht daher ins Leere.

Zu 2. Prüfung der Verjährungsbestimmungen

Die Bundesabgabenordnung regelt in den §§ 207-209a die Verjährung der Abgabenfestsetzung. Das Recht auf Festsetzung beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres in dem der Abgabenanspruch entsteht und beträgt fünf Jahre bzw. im Fall von hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Jede nach außen erkennbare Handlung unterbricht die Verjährungsfrist und verlängert sie um jeweils ein Jahr.

Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Antrag	17.5.2001	11.12.2003	11.12.2003	8.3.2004	21.2.2005	14.9.2006
Bescheid	13.9.2001	12.12.2003	12.12.2003	5.4.2004	13.4.2005	19.9.2006
Wiederaufnahme + neuer Sachbescheid	14.2.2008	13.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	13.2.2008
Berufung	25.2.2008	25.2.2008	25.2.2008	25.2.2008	25.2.2008	25.2.2008
BVE	28.2.2011	28.2.2011	28.2.2011	28.2.2011	28.2.2011	28.2.2011
Vorlageantrag	22.3.2011	22.3.2011	22.3.2011	22.3.2011	22.3.2011	22.3.2011
Vorlage	11.5.2017	11.5.2017	11.5.2017	11.5.2017	11.5.2017	11.5.2017
Erkenntnis	Offen	Offen	Offen	Offen	Offen	Offen

Da im gegenständlichen Fall aufgrund der Feststellung der Lohnsteuerprüfung durch das seinerzeitige Finanzamt Braunau Ried Schärching Schwarzgeldzahlungen nachgewiesen wurden (wie im Beschluss des BFG an den Beschwerdeführer vom 27.7.2021 ausführlich dargestellt), handelt es sich um hinterzogene Abgaben. Die Festsetzungen erfolgten innerhalb von zehn Jahren nach Entstehung des Abgabenanspruches. Durch die Vorlageanträge sind die Beschwerden offen. Die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2000 bis 2005 sind damit nicht

verjährt. Der Antrag auf Abweisung der Beschwerden bleibt daher aufrecht.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war in den Jahren 2000 bis 2005 bei der ***1*** angestellt. Für diese Jahre beantragte der Bf. jeweils eine Arbeitnehmerveranlagung, die auch antragsgemäß durchgeführt wurde. Aufgrund der vom Finanzamt Braunau Ried Schärding bei der ***1*** durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerüberprüfung wurden Schwarzlohnzahlungen festgestellt. Daraufhin erstellte das Finanzamt für den Bf. berichtigte Lohnzettel, die zu Wiederaufnahmen der Einkommenssteuerbescheide 2000 bis 2005 führten. Der Bf. hat von seinem Arbeitgeber (***1***) in den Jahren 2000 bis 2005 folgende Schwarzlohnzahlungen erhalten:

Jahr	Erklärte Einkünfte	Schwarzlohnzahlungen	Tatsächliche Einkünfte
2000	ATS 193.560,00	ATS 232.212,00	ATS 425.772,00
2001	ATS 179.275,00	ATS 148.188,00	ATS 327.463,00
2002	EUR 13.214,89	EUR 12.541,31	EUR 25.756,20
2003	EUR 13.429,85	EUR 6.278,50	EUR 19.708,35
2004	EUR 13.157,20	EUR 6.717,62	EUR 19.874,82
2005	EUR 12.466,81	EUR 4.279,07	EUR 16.745,88

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben des Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde.

Strittig war jedoch, ob dem Bf. Schwarzlohnzahlungen zugeflossen sind.

Der Bf. bestreitet, jemals Schwarzgeldzahlungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren erhalten zu haben und somit auch alle damit zusammenhängenden Nachforderungen. Bei den Geständnissen des Arbeitgebers hinsichtlich der Schwarzgeldzahlungen handle es sich nach Ansicht des Bf. nur um Schutzbehauptungen. Er selbst habe nur ab und zu diverse kleine Beträge vom Arbeitgeber in bar erhalten, bei denen es sich aber nur um Vorschüsse für Hotelkosten bzw. Aufenthaltskosten und Benzingelder handle. Für Benzingelder habe er Rechnungsbelege vorweisen und abgeben müssen. Eine Entlohnung für Arbeitsleistung habe – neben den in den Lohnzetteln angeführten Beträgen – nicht stattgefunden. Der Bf. kündigte im Vorlageantrag dazu ergänzende Beweisvorbringen und Antragstellungen sowie

Urkundenvorlagen in einer gesondert einzubringenden Berufungsbegründung an. Dies ist jedoch bis dato nicht erfolgt.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. So auch ein dem Bundesfinanzgericht vorliegendes Sachverständigengutachten betreffend Schwarzgeldzahlungen des Arbeitgebers des Bf.. Aus diesem ergibt sich, dass die Abwicklung der Schwarzgeschäfte nicht ohne Wissen und Willen der betroffenen Partieführer und Partiemitglieder vonstattengehen konnte (BFG 01.04.2016, RV/5101049/2012). Darin wurde u.a. zu Pkt. 4.2.2.3.1. festgehalten: *„Die Vorgehensweise und Berechnung des Finanzamtes hinsichtlich der Schwarzgeldlohnzahlungen an die Dienstnehmer der GmbH "waren für uns schlüssig und nachvollziehbar"“*. In der offiziellen Buchhaltung seien laut den Anmerkungen in den Partieabrechnungen monatliche Abrechnungen nach der offiziellen Stundenarbeitszeit verrechnet und inoffiziell dann die tatsächlich erbrachten Leistungen gemäß der Preisvereinbarung ausbezahlt worden. Auf Grund derart getroffener Vereinbarungen wurden die Partieführer und Partiemitglieder ebenfalls als in der Verantwortung für die von der GmbH geleisteten Schwarzarbeiten erachtet. Wenn diese nicht sogar Auslöser für die Schwarzgeschäfte gewesen seien, weil sie nur unter diesen Bedingungen arbeiten haben wollen, so habe doch die Abwicklung nicht ohne Wissen und Willen dieser Personen vonstattengehen können. Hinsichtlich der Frage, ob dem Bf. tatsächlich Schwarzgeldzahlungen zugeflossen sind, wurde Beweis aufgenommen durch Einsichtnahme in den Arbeitnehmerveranlagungsakt des Bf., den Veranlagungsakt des Arbeitgebers des Bf., das genannte Gerichtsgutachten sowie zahlreiche Protokolle betreffend einvernommener ehemaliger Arbeitnehmer des Dienstgebers des Bf. betreffend den Erhalt von Schwarzgeldzahlungen.

Dem Vorbringen des Bf. steht entgegen, dass laut Aussage des Geschäftsführers die Schwarzlohnzahlungen mit System durchgeführt wurden, um mit der ausländischen Konkurrenz mithalten zu können (BFG 29.12.2015, RV/5101048/2012). Dies zeigt, dass die Schwarzlohnzahlungen nicht an einige wenige Arbeitnehmer geleistet wurden, sondern bei der gesamten Belegschaft regelmäßig erfolgten. Ausnahmen von diesem Prinzip wären ungewöhnlich und sind daher als unwahrscheinlich anzusehen.

Besonderes Gewicht hat im Zusammenhang mit der im Rahmen der Beweiswürdigung zu klärenden Frage, ob Schwarzauszahlungen an Arbeitslohn vorgenommen wurden, das Gutachten des Sachverständigen. Dieser hält die Vorgehensweise des Finanzamtes bei der Berechnung der Schwarzlöhne für schlüssig und nachvollziehbar (Pkt 4.2.2.3.1. des Gutachtens) und geht weiters von einer systematischen Auszahlung von Arbeitslöhnen aus (BFG 02.08.2016, GZ RV/5100295/2009). Daraus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu ersehen, dass die Auszahlung von Schwarzlohn bei dem damaligen Arbeitgeber des Bf. regelmäßig und ausnahmslos ("System") an alle Arbeitnehmer vorgenommen wurde.

Es wurden seitens des Bf. bislang keine Rechnungen oder sonstige Unterlagen bezüglich der Benzinkosten und Aufenthaltskosten vorgelegt, die das Vorbringen des Bf. untermauert hätten. Die mit dem Vorlageantrag angekündigte Nachreichung von Unterlagen ist unterblieben, trotz nochmaliger Aufforderung der Richterin mit Beschluss vom 27. Juli 2021.

Im Ergebnis kommt das Gericht zu der Überzeugung, dass die Schwarzgeldzahlungen systematisch und mit Wissen der Arbeitnehmer auch an den Bf. stattfanden. Gewichtige Gründe, die die Annahme zulassen, Schwarzlohnzahlungen seien ausgerechnet beim Bf. nicht passiert, wurden nicht vorgebracht. Dies ebenfalls trotz Hinweis der Richterin im Beschluss vom 27. Juli 2021, dass ein solches Vorbringen bisher unterlassen wurde.

Gemäß § 184 BAO haben die Abgabenbehörde bzw. in weiterer Folge das Bundesfinanzgericht zu schätzen, soweit sich die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen lassen.

Im Zuge der Prüfung bei dem Arbeitgeber wurden Berechnungsprogramme sichergestellt. Aufgrund der dort vorhandenen Daten wurden die tatsächlich ausbezahlen Löhne ermittelt. Der Arbeitgeber war bei der Schlussbesprechung anwesend und hat dem Zahlenmaterial nicht widersprochen. Grundsätzlich geht die Richterin demnach von der Richtigkeit des Zahlenmaterials aus. Die gegen die Feststellung von Schwarzgeldzahlungen vorgebrachten Einwände des Bf. vermochten die grundsätzlichen Aussagen des Gutachtens nicht zu widerlegen.

Da für die Jahre 2003 und 2004 keine EDV-Daten vorhanden waren, erfolgten schlüssige und nachvollziehbare Schätzungen, aufgrund des Zahlenmaterials der Jahre 2001 und 2002 sowie 2005. Da jedoch nicht ersichtlich ist, dass der Arbeitgeber in diesen Jahren sein System der Auszahlung geändert hätte, werden auch für diese Jahre Schwarzlohnzahlungen festgestellt (vgl. BFG 02.08.2016, RV/5100295/2009).

Dies erscheint der Richterin ebenso wie die Berechnung der Schwarzlöhne durch die belangte Behörde in Übereinstimmung mit dem Gutachten des Sachverständigen in freier Beweiswürdigung schlüssig und nachvollziehbar.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Beschwerdeführer aus nichtselbständiger Arbeit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen.

Den Ausführungen des Bf. war somit nicht zu folgen und die Einkünfte des Bf. wie im oben dargestellten Sachverhalt beziffert festzustellen.

3. Rechtliche Beurteilung

Rechtliche Grundlagen

§ 83 EStG 1988 idF. **BGBI. Nr. 818/1993** lautet:

„(1) Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

(2) Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- 1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,*
- 2. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist,*
- 3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,*
- 4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.“*

§ 83 EStG 1988 idF. **BGBI. I Nr. 8/2005** lautet:

„(1) Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

(2) Der Arbeitnehmer wird unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

- 1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,*
- 2. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist,*
- 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.“*

§ 166 BAO idF. **BGBI. Nr. 194/1961** lautet:

„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“

§ 167 BAO idF. **BGBI. Nr. 194/1961** lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 184 BAO idF. **BGBI. Nr. 194/1961** lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

4. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Ein wie beim Bf. vorliegender, fehlerhafter Lohnsteuerabzug kann im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden. Für die veranlagende Behörde besteht nämlich 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 (*Hofstätter/Reichl*, EStG-Kommentar § 83 Tz 6; VwGH 20.02.1992, 90/13/0154, VwGH 31.03.1992, 92/14/0040).

Ist jedoch wie im konkreten Fall 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*, EStG-Kommentar § 83 Tz 6; VwGH 22.12.1966, 2328/64).

Nach § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Nach § 83 Abs. 2 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
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 gemäß § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 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*, EStG-Kommentar § 83 Tz 5, 6).

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 20.02.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach einem 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 15.06.1988, 86/13/0178; BFG 02.08.2016, RV/5100295/2009; BFG 27.10.2016, RV/5100418/2011).

Diese Vorgehensweise wurde auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet. (UFS Feldkirch 17.08.2004, RV/0121-F/04; BFG 02.08.2016, RV/5100295/2009; BFG 27.10.2016, RV/5100418/2011)

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher in den wiederaufgenommenen Verfahren – wie bereits ausführlich dargestellt - 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 rechtlichen Grundlagen des Bescheides wurden dem Bf. in den Berufungsvorentscheidungen vom 28.02.2011 bzw. deren Begründung vom 29.02.2011 dargelegt. Da jedoch der Arbeitnehmer im Abgabenverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung des gegenständlichen Abgabenbescheides die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen aufgrund des dem Bf. zu gewährenden Parteiengehörs vorzuhalten gewesen (BFG 02.08.2016, RV/5100295/2009; BFG 27.10.2016, RV/5100418/2011).

Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde durch die erlassenen Beschwerdeentscheidungen saniert (BFG 23.02.2016, RV/7106334/2015 mit Verweis auf VwGH 10.03.1994, 92/15/0164; *Ritz*, BAO⁶ § 115 Rz 18 - 19). Dem Bf. wurde in den entsprechenden Begründungen über die neu hervorgekommenen Tatsachen in Kenntnis gesetzt und hatte Gelegenheit, sich im Anschluss dazu im Vorlageantrag zu äußern, was er auch tat. Es wurde jedoch lediglich vorgebracht, der Bf. habe nur kleine Beträge als Vorschüsse für Aufenthaltskosten und Benzingelder erhalten. Weiters handle es sich hinsichtlich des Geständnis des Geschäftsführers nur um eine Schutzbehauptung. Diese 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.

Der Bf. war daher als Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 in Verbindung mit § 41 Abs. 1 Z 11 EStG unmittelbar in Anspruch zu nehmen und die Einkommensteuer wie mit den angefochtenen geschehen vorzuschreiben.

Dem könnte allenfalls noch die mit Schreiben vom 7. September 2021 vorgebrachte Verjährung entgegenstehen.

Gemäß § 207 Abs. 2 beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer 5 Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Für Abgabenansprüche, die vor dem 31.12.2002 entstanden sind, beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben 7 Jahre.

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens oder gar ein Schuldspruch in einem solchen. Nach Ansicht der RichterIn ergibt sich der Umstand der Hinterziehung im gegenständlichen Fall aus der Auszahlung von Schwarzlöhnen. Nicht notwendig ist, dass der Abgabepflichtige die Abgabe selbst hinterzogen hat. Demnach sind Schwarzlöhne per se hinterzogenen Abgaben.

Bei der Einkommensteuer beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, dies ist gemäß § 4 BAO der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährungsfrist durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs um ein Jahr verlängert.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Entstehung Abgabenanspruch	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005
Verjährungsfrist Hinterzogene A.	7 Jahre	7 Jahre	7 Jahre	10 Jahre	10 Jahre	10 Jahre
Fristablauf	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
Datum strittiger Bescheid	14.2.2008	13.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	13.2.2008
Amtshandlung	ja					
	Bescheid vom 13.9.2001					
Ablauf daher	31.12.2008					
Verjährt?	Nein	Nein	Nein	Nein	Nein	Nein

Die gegenständlichen Bescheide wurden demnach nicht außerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Die Beschwerde war demgemäß spruchgemäß abzuweisen.

5. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 11. Oktober 2021