

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag. Melanie Maier sowie die fachkundigen Laienrichter Reinhard Krassnig und KR Max Stechauner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. Februar 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 21. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. August 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 7. März 2014 abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird mit -39,74 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird mit 1.825 Euro festgesetzt.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird mit 1.514 Euro festgesetzt.

II. 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 (Bf.) war in den Jahren 2010 bis 2012 als Taxifahrer bei der ***1*** und beim Einzelunternehmen des ***2*** tätig. Er war im Rahmen dieser Dienstverhältnisse geringfügig beschäftigt gemeldet. Strittig war, ob der Bf. von seinen Dienstgebern Schwarzlohnzahlungen erhalten hat.

Im Zuge der vom Finanzamt bei der ***1*** und ***2*** durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (in der Folge kurz: GPLA-Prüfungen) wurde die Feststellung getroffen, dass neben den offiziellen Lohnzahlungen in den Jahren 2011 und 2012 auch Schwarzlöhne an die Dienstnehmer ausbezahlt worden seien. Daraufhin wurden die für die Jahre 2011 und 2012 von der ***1*** und ***2*** übermittelten Lohnzettel des Bf. vom Finanzamt am 24.07.2013 berichtigt.

Am 14.01.2014 reichte der Bf. die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2010 bis 2012 ein. Das Finanzamt erließ die Einkommensteuerbescheide unter Berücksichtigung der berichtigten Lohnzettel antragsgemäß am 21.01.2014. Für das Jahr 2010 ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 39,74 Euro. Für die Jahre 2011 und 2012 wurden Nachforderungen in Höhe von 1.825 Euro (2011) und 1.514 Euro (2012) festgesetzt.

Der Bf. erhob fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide und beantragte die Überprüfung der Hochrechnungen, die aufgrund der in den Beschwerdejahre bezogenen Leistungen des Arbeitsmarktservice Österreich erfolgt sind.

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 07.03.2014 änderte das Finanzamt die Hochrechnungen, es ergaben sich daraus jedoch keine steuerlichen Auswirkungen. Die für das Jahr 2010 festgesetzte Gutschrift und die für die Jahre 2011 bis 2012 festgesetzten Nachforderungen blieben betragsmäßig unverändert.

Im Vorlageantrag vom 25.03.2014 brachte der Bf. erstmals vor, es seien keine Lohnauszahlungen durch den Dienstgeber, wie laut Prüfung festgestellt oder beschuldigt worden ist, erfolgt. Er beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Mit Vorlagebericht vom 08.05.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung mit der Begründung, die Lohnzettel seien aufgrund der GPLA-Prüfungen bei den Arbeitgebern berichtigt worden. Der Festsetzung der Einkommensteuer seien daher die behördlich korrigierten Lohnzettel und die darin festgestellten tatsächlichen Bezüge des Bf. in den Jahren 2010 bis 2012 zugrunde zu legen.

Mit Vorhalt vom 05.03.2015 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf. den Vorlagebericht des Finanzamts mit der Aufforderung, eine schriftliche Gegendarstellung samt geeigneter Beweismittel für das Beschwerdevorbringen beizubringen. Dieser Aufforderung ist der Bf. nicht nachgekommen.

Aufgrund Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurde die gegenständliche Beschwerdesache im Februar 2021 vom Geschäftsverteilungsausschuss der Gerichtsabteilung 5014 zur Erledigung zugeteilt. Die Parteien wurden von der Berichterstatterin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage geladen. Zur Vorbereitung auf den Erörterungstermin wurden von

der belangten Behörde am 21.06.2021 in Ergänzung zum Vorlagebericht folgende Unterlagen vorgelegt:

- GPLA-Prüfbericht
- Lohnzahlung ***Bf1*** 1. Wo April 2011
- Lohnzahlung ***Bf1*** 3. Wo April 2011
- Lohnzahlung ***Bf1*** EDV-Aufzeichnung
- Lohnzahlung ***Bf1*** Jänner 2011
- Lohnzahlung ***Bf1*** Okt. 2011
- Lohnzahlung ***Bf1*** Sept. 2011
- Taschenkalender 2011
- Taschenkalender 2012
- ***Bf1*** Aufst. Einnahmen u Korr L16

Der Bf. ist weder der Ladung zum Erörterungstermin am 29.06.2021 noch zum Erörterungstermin am 15.07.2021 gefolgt, obwohl beide Termine vorab telefonisch mit ihm vereinbart wurden.

Am 17.08.2021 fand vor dem erkennenden Senat eine mündliche Verhandlung statt, zu der der Bf. trotz ausgewiesener Zustellung der Ladung durch Hinterlegung nicht erschienen ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In den Beschwerdejahren bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehreren Dienstgebern sowie Leistungen des Arbeitsmarktservice Österreich (AMS). Von der ***1*** und von ***2*** wurden Lohnzettel mit folgenden Bruttobezügen (geringfügige Beschäftigung) an die Finanzverwaltung übermittelt:

Kalenderjahr 2010

Bezugsauszahlende Stelle:	***1***
Bruttobezüge:	31,87 Euro
Bezugszeitraum:	15.12. bis 31.12.2010

Kalenderjahr 2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***2***
 Bruttobezüge: 99,17 Euro
 Bezugszeitraum: 01.11. bis 22.12.2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 2.137,50 Euro
 Bezugszeitraum: 01.01. bis 30.10.2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 6,67 Euro
 Bezugszeitraum: 28.12. bis 31.12.2011

Kalenderjahr 2012

Bezugsauszahlende Stelle: ***2***
 Bruttobezüge: 276,37 Euro
 Bezugszeitraum: 03.05. bis 31.12.2012

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 1.012,50 Euro
 Bezugszeitraum: 01.01. bis 30.04.2012

Die Übermittlung der Lohnzettel ist erfolgt, bevor die Abgabenbehörde diverse Prüfungsmaßnahmen bei den Dienstgebern des Bf. durchführte. Im Zuge dieser Prüfungsmaßnahmen in Verbindung mit finanzstrafrechtlichen Ermittlungen fanden Hausdurchsuchungen statt, bei denen diverse Unterlagen vorgefunden wurden. Auszugsweise wird dazu im GPLA-Bericht vom 26.06.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung bei ***2*** Folgendes festgehalten:

1) Auswertung der im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen :

a) Vorgefunden wurden zwei "Kalenderbüchl" mit Eintragungen für den Zeitraum von Jänner 2011 bis Mitte November 2012. Die handschriftlichen Eintragungen, getrennt nach Monaten, stellen sich wie folgt dar:

- Name des Fahrers*
- wöchentliche Eintragungen - aufgegliedert in mehreren Teilbeträgen, wobei die höheren Beträge lt. Erhebung der GPLA Löhne für ausgeführte Taxifahrten und die geringeren Beträge Provisionen für diverse Fahrten, wie Krankentransporte darstellen.*

*Diese wöchentlichen Eintragungen decken sich nämlich mit den Angaben auf weiteren Vorgefundenen handschriftlichen Aufzeichnungen, welche von den Taxilenkern geführt wurden. Beispielhaft wird angeführt: ***Bf1*** - Abrechnungen vom Jänner 2011, April 2011, Sep. 2011, Okt. 2011.*

*Aufgrund dieser Eintragungen im Kalenderbüchl und den Aufzeichnungen, geführt von den Taxilenkern, lässt sich nachvollziehen, dass von den, jeweils von den Taxifahrern kassierten Erlösen, eine "Provision" in Höhe von 35 % bzw. 40 % (**3**) als Lohn von diesen einbehalten und nur der Restbetrag von 65 % bzw. 60 % an den Abgabepflichtigen abgeliefert werden musste.*

b) Weiters wurden Aufzeichnungen auf dem Computer des Abgabepflichtigen vorgefunden. Diese Aufzeichnungen, geführt in Form einer Excel-Tabelle, beinhalten folgende Angaben:

- als Überschrift der Tabelle wird angeführt: Nebenkosten und der Name des jeweiligen Taxilenkers - Angabe des Monates mit den wöchentlichen Eintragungen aufgesplittet in die Spalten "Lohn" - "Prov." und "Umsatz"

- zu den jeweiligen betragsmäßigen Eintragungen sind diverse Vermerke über Auszahlungsbeträge, Vorschüsse etc. vorhanden.

Diese Aufzeichnungen decken sich mit jenen, welche in den handschriftlich geführten "Kalenderbüchln" eingetragen sind und sind Indiz dafür, dass die angeführte Abrechnungsweise - Einbehalt von 35 % bzw. 40 % vom kassierten Barumsatz als Lohn - auch für diese Taxilenker zutrifft.

*Nachvollziehbare Aufzeichnungen sind beispielsweise vorhanden für **4** (Zeitraum 2011 und 2012), **5** (Zeitraum 2011 und 2012) sowie Bf1** (April, Mai, Juni und Juli 2012).*

c) Weitere Aufzeichnungen - Vordrucke (mit Computer verfasst) mit handschriftlichen Eintragungen der Taxilenker - wurden vorgefunden, die sich wie folgt darstellen:

- Überschrift: Taxi-Enterprise -

Km-Abfahrt -

Km-Ankunft -

KM Gesamt -

DATUM -

Kennzeichen -

Name -

Strecke von bzw. Strecke bis

- KM

- Preis/€

- Sonstiges

Zu diesen Positionen sind handschriftliche Eintragungen von den Taxilenkern vorhanden. Die Summe der einzelnen Eintragungen zur Position "Preis/€" ist handschriftlich auf dem Vordruck vermerkt.

Nach Abschluss der GPLA-Prüfungen wurden die Lohnzettel für die Jahre 2011 und 2012 vom Finanzamt berichtigt. Für das Jahr 2010 wurden keine Schwarzlohnzahlungen festgestellt, sodass eine Berichtigung für dieses Jahr unterblieb.

Vom Prüfer wurden anhand der aufgefundenen Kalenderbüchl und vorgefundenen handschriftlichen Aufzeichnungen des Bf., welcher der einzige Dienstnehmer mit dem Vornamen ***6*** war, folgende Bruttobezüge für den Bf. ermittelt:

Kalenderjahr 2011

Jänner		
Februar	700,00	Euro
März	637,00	Euro
April	402,00	Euro
Mai	741,00	Euro
Juni	1.134,00	Euro
Juli	1.366,00	Euro
August	1.335,70	Euro
September	1.621,00	Euro
Oktober	1.691,00	Euro
November	925,00	Euro
Dezember	891,00	Euro
	1.871,00	Euro
Summe	13.314,70	Euro
davon ***1*** 1-10/2011	10.552,70	Euro
davon ***2*** 11-12/2011	2.762,00	Euro

Kalenderjahr 2012

Jänner	1.381,00	Euro
Februar	1.079,00	Euro
März	495,00	Euro
April	678,40	Euro
Mai	1.067,35	Euro
Juni	489,50	Euro
Juli	307,00	Euro
August	740,00	Euro
September	345,00	Euro

Oktober	482,00	Euro
November	0,00	Euro
Summe	7.064,25	Euro

Es wurden nur Aufzeichnungen bis Mitte November 2012 (= 10,5 Monate) aufgefunden, daher wurden der Betrag von 7.064,25 Euro auf 12 Monate hochgerechnet (Anm.: $7.064,25/10,5 \cdot 12$), sodass sich insgesamt Bezüge in der Höhe von 8.073,43 ergaben.

davon ***1*** 1-4/2012	3.633,40	Euro
davon ***2*** 5-12/2011	4.440,03	Euro (8.073,43 – 3.633,40)

Aufgrund der finanzstrafrechtlichen Ermittlungen wurden gerichtliche Finanzstrafverfahren gegen die ***1*** und ***2*** geführt. Mit Urteil des Landesgerichtes Klagenfurt vom ***7*** wurden sowohl die ***1*** als auch ***2*** wegen der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung verurteilt. Das Gericht stellte dazu in seinen Entscheidungsgründen auszugsweise fest (Seite 6 des Urteils):

*Der Erstangeklagte (Anm.: ***2***) entwarf für seine Dienstnehmer ein eigenes Abrechnungsmodell. Er beschäftigte im Deliktszeitraum insgesamt rund 65 Personen, welche überwiegend bloß geringfügig bzw. teilzeitbeschäftigt angemeldet waren. Mit seinen Dienstnehmern vereinbarte er einen besonderen Abrechnungsmodus hinsichtlich ihrer Löhne, nämlich behielten sämtliche Taxifahrer eine Provision von 35 bis 40% pro Tageslosung am Ende der Schicht ein und lieferten nur die Differenz an den Erstangeklagten ab. Durch die einbehaltene Provision erhielten einerseits die Taxifahrer Schwarzlohn und andererseits deklarierte der Erstangeklagte bloß den ihm übergebenen Rest als Barumsatz.*

Der Bf. wurde im Gerichtsverfahren als Zeuge einvernommen, wobei das Gericht seinen Angaben nicht folgen konnte (Seite 13 des Urteils). Das Urteil des Landesgerichtes Klagenfurt ist in Rechtskraft erwachsen.

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurden folgende Bruttobezüge angesetzt:

Kalenderjahr 2010

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 31,87 Euro
 Bezugszeitraum: 15.12. bis 31.12.2010

Kalenderjahr 2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***2***
 Bruttobezüge: 2.762 Euro
 Bezugszeitraum: 01.11. bis 22.12.2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 10.552,70 Euro
 Bezugszeitraum: 01.01. bis 30.10.2011

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 6,67 Euro
 Bezugszeitraum: 28.12. bis 31.12.2011

Kalenderjahr 2012

Bezugsauszahlende Stelle: ***2***
 Bruttobezüge: 4.440,03 Euro
 Bezugszeitraum: 03.05. bis 31.12.2012

Bezugsauszahlende Stelle: ***1***
 Bruttobezüge: 3.633,40 Euro
 Bezugszeitraum: 01.01. bis 30.04.2012

Die Schwarzlohnzahlungen sind dem Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in der vom Finanzamt ermittelten Höhe zugeflossen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung zu den von der ***1*** und des ***2*** ursprünglich übermittelten Lohnzetteln, in denen die Bezüge aus geringfügiger Beschäftigung ausgewiesen waren, ergibt sich aus der Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt des Bf. (Abgabeninformationssystem des Bundes).

Abgesehen vom Beschwerdevorbringen, in welchem die Schwarzlohnzahlungen bestritten wurden, ist keine weitere Einlassung des Bf. oder eine Vorlage von Beweismitteln erfolgt. Er hat sich weder zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes geäußert, noch ist er zu den Erörterungsterminen und der mündlichen Verhandlung erschienen.

Im vorliegenden Fall ist richtig, dass es keine konkreten Unterlagen gibt, die unzweifelhaft dokumentieren, dass dem Bf. für seine Taxifahrten die vom Finanzamt ermittelten Beträge für die Kalenderjahre 2011 und 2012 zugeflossen sind. Hinsichtlich des Jahres 2010 ist keine Hinzurechnung erfolgt.

Dennoch gelangte der erkennende Senat zur Auffassung, dass dem Bf. in den Jahren 2011 und 2012 die vom Finanzamt ermittelten Beträge zuzurechnen sind. Die Höhe der dem Bf. vom Finanzamt als Schwarzlöhne zugerechneten Beträge ergibt sich aus den im Akt aufliegenden

Unterlagen aus den GPLA-Prüfungen, insbesondere aus den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Kalenderbüchl sowie den handschriftlichen Aufzeichnungen. In den Kalenderbüchl sind beinahe für jede Woche des Jahres für den Bf. bestimmte Beträge ausgewiesen. Die Beträge im Kalenderbüchl sind - den Zeugenaussagen und den bei den Dienstgebern gefundenen Unterlagen folgend - die Provision der einzelnen Fahrer in Höhe von 35% des jeweiligen Umsatzes.

Diese Auffassung wird auch das im Akt erliegende Urteil des Landesgerichts Klagenfurt vom ***7*** gestützt. Laut diesem Urteil hat es bei der ***1*** und ***2*** das vom Finanzamt festgestellte Abrechnungsmodell gegeben, bei dem Schwarzlohnzahlungen an die insgesamt 65 Dienstnehmer erfolgt sind.

Dem Bundesfinanzgericht wurde vom GPLA-Prüfer am 9. Juli 2021 eine Aufstellung sämtlicher Dienstnehmer der ***1*** und des ***2*** übermittelt. Aus dieser Aufstellung ergibt sich, dass in den Beschwerdejahre nur ein einziger Dienstnehmer mit dem Vornamen ***6*** beschäftigt war. Die bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Aufzeichnungen sind daher ohne Zweifel dem Bf. zuzuordnen, da sie mit dem Vornamen ***6*** (= Vorname des Bf.) unterfertigt sind. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Gerichtsverfahren zu verweisen, in welchem der Bf. als Zeuge befragt wurde. Laut Seite 13 des Urteils gab der Bf. aus eigenem – zusammengefasst – an, dass er in seinen Aufzeichnungen die ausgewiesene Provision bloß deshalb aufnahm, weil er den Erstangeklagten darauf hinweisen wollte, dass ihm eine solche, wie bei anderen Taxiunternehmen üblich, zustehe. Diese Angaben waren für das Landesgericht Klagenfurt nicht glaubwürdig und sind auch für das Bundesfinanzgericht nicht in Einklang mit dem tatsächlichen Geschehen zu bringen.

Im Hinblick auf die Beweislage war daher das Vorbringen des Bf., keine Schwarzlohnzahlungen erhalten zu haben, nicht glaubwürdig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe iSd BVE)

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie gemäß § 184 Abs. 1 BAO diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Ziel der Schätzung

ist, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent; wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die Schätzung des Finanzamtes erfolgte ausgehend von den vorgefundenen Unterlagen, insbesondere den Kalenderbüchl und handschriftlichen Aufzeichnungen. Das Bundesfinanzgericht geht nach diesen Unterlagen und Beweismitteln davon aus, dass dem Bf. in den Kalenderjahren 2011 und 2012 die vom Finanzamt ermittelten Beträge zuzurechnen sind. Für das Kalenderjahr 2010 wurden die Lohnzettel nach den GPLA-Prüfungen nicht berichtet, sodass der Beschwerde keine Berechtigung zukommt. Das Bundesfinanzgericht hat auch keine Bedenken gegen die durchgeführten Hochrechnungen und wurde im Übrigen dazu vom Bf. im Vorlageantrag nichts mehr vorgebracht. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Das Bundesfinanzgericht hat in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass dem Bf. die gegenständlichen Schwarzlohnzahlungen zugeflossen sind. Die Frage der Besteuerung ist somit eine auf Beweisen und Indizien gründende Frage des Sachverhaltes und keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Oktober 2021