

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag Manuela Henrich, Dr. Karl Renner Straße 5, 2560 Berndorf, über die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. April 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Jahr 2011 neben Einkünften aus dem Arbeitsmarktservice (für den Zeitraum 01.01.-18.01.2011; 26.03.-03.04.2011) noch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Fa. A. GmbH und bei B..

Mit Eingabe vom 07.06.2012 reichte der Bf. eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 beim Finanzamt ein.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung und es wurde eine Abgabengutschrift festgesetzt.

In diesem Bescheid wurden folgende steuerpflichtige Bezüge erfasst:

Name	Zeitraum	Steuerpflichtige Bezüge
A. GmbH	19.01.2011-25.03.2011	€ 3.123,93
B. (Teilzeitbeschäftigung)	25.03.2011-23.08.2011	€ 1.072,80
A. GmbH	04.04.2011-21.12.2011	€ 13.203,50
Summe:		€ 17.268,23

In der Folge wurde dem Wohnsitzfinanzamt ein berichtigter Lohnzettel übermittelt.

Mit Bescheid vom 09.01.2017 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011.

Begründend führte das Finanzamt wie folgt aus:

"Das Verfahren war gemäß § 303 (1) BAO wiederaufzunehmen, weil dem Finanzamt auf Grund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels oder einer (geänderten) Mitteilung über progressionswirksame Transferleistungen (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe etc.) erst nachträglich Umstände bekannt wurden, die im betreffenden Veranlagungszeitraum bereits existent waren und aus denen sich eine geänderte Einkommensteuerfestsetzung ergibt. Zur näheren Begründung wird auf die Begründung des im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Einkommensteuerbescheides verwiesen."

Dem Bescheid vom 9. Jänner 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wurden nachstehende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. nachstehende übermittelte Lohnzettel zu Grunde gelegt:

Name	Zeitraum	Steuerpflichtige Bezüge
A. GmbH	19.01.2011-25.03.2011	€ 14.113,32
B. (Teilzeitbeschäftigung)	25.03.2011-23.08.2011	€ 1.072,80
A. GmbH	04.04.2011-21.12.2011	€ 13.203,50
Summe:		€ 28.257,62

Eine Begründung enthält der Bescheid nicht.

Mit Bescheid vom 24.04.2017 wurde der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 datiert vom 9.01.2017 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde auf Antrag der Parteien oder von Amts wegen einen Bescheid aufzuheben habe, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 24. 04.2017 wurde begründet ausgeführt:

"Die Aufhebung gemäß § 299 (1) BAO wurde durchgeführt, da die Bescheidbegründung beim Einkommensteuerbescheid 2011 vom 9.1.2017 fehlte. Die Bescheidbegründung wird extra mittels Formular Verf. 67 händisch zugesandt."

Mit **Eingabe vom 23.05.2017** erhob die steuerliche Vertretung des Bf. **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 24.04.2017. Begründend führte die steuerliche Vertretung wie folgt aus:

„A. Sachverhalt

Am 13.07.2012 sei der Einkommensteuerbescheid 2011 des Bf. in Höhe einer Gutschrift von € 458,00 ergangen. Am 09.01.2017 sei es zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 gekommen. In dem neuen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.01.2017 sei für den Zeitraum 19.01. bis 25.03.2011 anstatt den mit dem Einkommensteuerbescheid 2011 vom 13.07.2012 bisher festgesetzten zu versteuernden Bezügen in der Höhe von € 3.123,93 nunmehr solche in der Höhe von € 14.113,32 festgesetzt worden. Eine Begründung hierfür sei dem Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.01.2017 allerdings nicht zu entnehmen.

Weiters sei am 09.01.2017 ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2011 iHv. € 329,30 ergangen.

Aufgrund der fehlenden Begründung des genannten Bescheides sei am 07.02.2017 der Antrag auf Mitteilung der dem Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.01.2017 fehlenden Begründung gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO gestellt worden.

Zudem sei beantragt worden, dem Vertreter des Abgabepflichtigen die dem Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.01.2017 zugrundeliegenden Unterlagen zu übermitteln, allenfalls gegen Kostentragung, in eventuelle Akteneinsicht beim zuständigen Finanzamt zu gewähren.

Mit Bescheid vom 24.04.2017 sei es gemäß § 299 BAO zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 mit abermaliger Festsetzung der zu versteuernden Bezüge von € 14.113,32 für den Zeitraum 19.01. bis 25.03.2011 gekommen.

Weiters sei bei der Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt ein im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Betrag von € 63,45, welcher nicht umzurechnen sei, in Abzug gebracht worden.

Eine Bescheidbegründung sei mittels Formular Verf. 67 postalisch zugestellt worden, aus der hervorgehe, dass im Zuge einer GPLA-Prüfung die einzelnen Lohnkonten der Arbeitnehmer geprüft worden seien und die Lohnkonten mit den Arbeitszeitaufzeichnungen nicht korrespondieren würden. Am 16.10.2012 hätte es eine Beschuldigteneinvernahme mit dem Betriebsleiter der Fa. A. GmbH, Hr. AB gegeben und die offizielle Lohnverrechnung würde nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

B. Rechtzeitigkeit

Der angefochtene Bescheid sei mit 24.04.2017 datiert, die ergänzende Bescheidbegründung mit 25.04.2017. Die Erhebung der Bescheidbeschwerde sei somit fristgerecht erfolgt.

C. Anfechtungserklärung

Der Abgabenbescheid der belangten Behörde wird sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zur Gänze angefochten.

D. Begründung

Als Beschwerdepunkte werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes, insbesondere unrichtige rechtliche Beurteilung, als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung der Verfahrensvorschriften, insbesondere Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht.

Gehe man zunächst von dem von der Behörde angenommenen Bruttoverdienst in der Zeit vom 19.01. bis 25.03.2011 aus, so würde dies bedeuten, dass der Abgabepflichtige in dieser Zeit einen monatlichen Bruttobetrag von unsagbaren und mit normalen Einkommensverhältnissen nicht in Einklang zu bringenden ca. € 7.700,00 ins Verdienen gebracht hätte. Der Abgabepflichtige hätte in dieser Zeit entweder einen utopisch hohen Stundenlohn von mehr als € 45,00 oder eine utopisch hohe und auch nicht mögliche Anzahl an Arbeitsstunden von mehr als 500 Stunden monatlich leisten müssen. Dagegen hatte dieser in der Zeit von 04.04. bis 31.12.2011 nachvollziehbare ca. € 2.080,00 monatlich brutto verdient.

Trotz der nachgelieferten Begründung des angefochtenen Bescheides liege eine mangelhafte Begründung der rechtlichen Beurteilung vor. Die belangte Behörde ergehe sich nur in der allgemeinen Ausführung und Zitierung der allenfalls anzuwendenden Gesetzesstellen.

Der bekämpfte Bescheid sei auch insoweit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, als dieser keine Feststellungen dahingehend enthalte, welche vom Abgabepflichtigen angeblich geleisteten und ausbezahlten Arbeitsstunden der Abgabenbehörde nicht bekanntgegeben wurden, also sozusagen "schwarz" ausbezahlt wurden und aus welchen Unterlagen wie etwa Arbeitsaufzeichnungen, Lohnkonten oder sonstigen Beweismitteln sich das deziidiert ergeben würde. Der Abgabepflichtige habe jedenfalls keine Arbeiten geleistet, welche nicht der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurden.

Des Weiteren enthalte der Bescheid keine Angaben darüber, aus welchen Beweisergebnissen in concreto sich die Berechnungen der Abgabenbehörde ergeben. Es liege sohin eine zur Kassation führende Rechtswidrigkeit vor.

Der angefochtene Bescheid leide aber auch an der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung der Verfahrensvorschriften. Es sei auch das Ermittlungsverfahren als mangelhaft zu bezeichnen. Die belangte Behörde hätte Nachforschungen bezüglich des möglichen und auch tatsächlichen Einkommens des Abgabepflichtigen sowie über die von diesem erbrachten Arbeiten und dessen Arbeitgeber anstellen müssen, um die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und den Stundenarbeitslohn zu erhalten. Durch diese Ergebnisse hätte sich jedenfalls eine andere, niedrigere Bemessungsgrundlage ergeben.

Dem Bescheid ermangle es auch wie oben bereits dargelegt an Feststellungen, aus denen sich die Berechnungen der Abgabenbehörde ergeben.

Der Abgabenbescheid ließe es auch an der Erforschung der materiellen Wahrheit seitens der Behörde ermangeln, weil die Behörde bei einem ordnungsgemäßen Ermittlungserfahren zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass der Bf. ausschließlich die im Lohnkonto aufscheinenden Stunden tatsächlich gearbeitet hatte.

Auch sei in dem dem Bescheid zugrunde liegenden Ermittlungsverfahren das Parteiengehör nicht gewahrt worden, zumal der Bf. bzw. dessen Vertreterin nicht über sämtliche Ergebnisse, insbesondere die in der Bescheidebegründung angesprochenen Ergebnisse der GPLA-Prüfung, insbesondere über den Inhalt der Lohnkonten sowie der Arbeitsaufzeichnungen, der Hausdurchsuchung am 23.08.2012 und den Inhalt der Vernehmung eines Herrn AB informiert wurde, sodass diesen nicht die Möglichkeit einer entsprechenden Stellungnahme eingeräumt worden sei.

Als äußerst eklatante Verfehlung sei aber anzuführen, dass die belangte Behörde der zunächst schriftlich und dann auch mehrfach telefonisch beantragten Akteneinsicht aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht stattgegeben habe. Möge etwa der Grund darin liegen, dass die Behörde nicht über entsprechende Unterlagen verfüge, dann beruhe auch der Inhalt des Bescheides nur auf Vermutungen und Fiktionen, sodass dieser in der Folge nur aufgehoben werden kann.

Die Begründung des Abgabenbescheides sei wie oben bereits angeführt auch insoweit mangelhaft, als sich die belangte Behörde nur in allgemeinen Ausführungen ergehe, ohne auf die nur den Bf. betreffenden Unterlagen und dessen Inhalte einzugehen, offenbar weil es solche gar nicht gäbe. Aus diesem Grund sei offenbar auch beharrlich die Akteneinsicht verweigert worden. Der Begründung sei nämlich zu entnehmen, welche tatsächlichen Arbeitsstunden des Abgabepflichtigen der Berechnung zugrunde gelegt wurden.

Die Behörde habe es auch unterlassen, eine entsprechende Beweiswürdigung durchzuführen."

Abschließend wurde der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid vom 24.04.2017, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes sowie in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 02.08.2017** wies das Finanzamt die oa Beschwerde als unbegründet ab. In der gesondert zugestellten Bescheidbegründung führte das Finanzamt im Wesentlichen wie folgt aus:

"...Gem. § 76 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen, das die persönlichen Daten und solche mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgelegte Daten, die für die Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben relevant sind, enthält. Kommt der Arbeitgeber dieser Verpflichtung nicht nach und ist daher die Behörde außerstande, die Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer anhand der vorgelegten Aufzeichnungen zu ermitteln, ist sie berechtigt, die Grundlagen gem. § 184 BAO zu schätzen.

Im gegenständlichen Fall wurden im Zuge der durchgeführten GPLA-Prüfung die einzelnen Lohnkonten geprüft. Bei Gegenüberstellung der Lohnkonten mit den Arbeitsaufzeichnungen (Listen der Baustellenübersicht und Stundenzettel) wurde festgestellt, dass ein großer Teil der geleisteten Arbeitsstunden nicht über die Lohnkonten abgerechnet und ausbezahlt wurden. Auch die Gegenüberstellung der bei der am 23.8.2012 durchgeführten Hausdurchsuchung sichergestellten „Auszahlungslisten“ ergaben keine Übereinstimmung mit den in der Lohnverrechnung angeführten Stunden und Auszahlungsbeträgen. Auf diesen Auszahlungslisten waren auch Mitarbeiter der C GmbH angeführt. Des Weiteren konnten auch keine weiteren Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt werden, aus denen ersichtlich war, dass die tatsächlich geleisteten Stunden, welche über das Ausmaß der offiziell abgerechneten Mehr- bzw. Überstunden gearbeitet wurden, in Form von Zeitausgleich konsumiert wurden.

Am 16.10.2012 wurde mit dem Betriebsleiter der Fa. A. GmbH, Hrn. AB, eine Beschuldigtenvernehmung durchgeführt und dabei dieser mit den vorgefundenen Unterlagen (Auszahlungslisten, Baustellenübersicht und Lohnkonten) konfrontiert. Auf die Frage wie die Stunden auf der Baustellenliste verrechnet wurden und wie die Auszahlung an die Mitarbeiter erfolgte, gab er folgende Vorgehensweise zu Protokoll:

Es wird mit allen auf der Auszahlungsliste angeführten Mitarbeitern ein offizieller Stundenlohn vereinbart, mit welchem der Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet wurde. Zusätzlich gab es eine zweite mündliche Vereinbarung – eine Nettolohnvereinbarung – für alle Stunden, d.h. für Normal- und Überstunden, woraus sich der tatsächlich ausbezahlte Nettolohn errechnet. Die Differenz von Nettostundensatz mal geleisteter Stunden und Nettoauszahlung lt. Lohnverrechnung wird in bar (in Kuverts) übergeben. Da die „offizielle“ Lohnverrechnung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach, wurden im Zuge der Prüfung in einer „Auf Hundert-Rechnung“ die vom Arbeitgeber zu tragende Lohnsteuer sowie die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung hinzugerechnet. Von den sich danach ergebenden Bruttolöhnen wurde nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung die dafür anfallende Lohnsteuer errechnet. Die über die Lohnkonten einbehaltenen lohnabhängigen Abgaben (LSt, DB, DZ) wurden in Abzug gebracht und die fehlenden Abgaben zur Vorschreibung gebracht.

Da gem. § 83 EStG der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist, war diese im Zuge der Veranlagung nachzufordern."

Mit **Eingabe vom 01.09.2017** stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den **Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 22.05.2017 gemäß Art 130 Abs. 1 Z 1 B-VG** durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 7. September 2017 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm dazu wie folgt Stellung:

"Der Bf war im Kalenderjahr 2011 von 19.1 - 25.3 und von 4.4 - 31.12 bei der Firma A. GesmbH beschäftigt, die für jeden Zeitraum einen Lohnzettel mit einem steuerpflichtigen Einkommen (Kennziffer 245 am Lohnzettel) in Höhe von 3.123,93 € (19.1 - 25.3) sowie 13.203,15 € (4.4 - 31.12) übermittelt hat. Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurde im Rahmen einer Hausdurchsuchung bzw. Befragung des Betriebsleiters festgestellt, dass die Firma ihre Mitarbeiter einerseits mit einem bestimmten Betrag bei der Sozialversicherung (Gebietskrankenkasse) anmeldet und andererseits eine Nettolohnvereinbarung über die darüberhinausgehenden Arbeitsleistungen(stunden) hat. Darüber wurden parallel Aufzeichnungen geführt, die die GPLA herangezogen hat, um das gesamte Einkommen jedes einzelnen Arbeitnehmers zu berechnen. Dabei wurde ein Stundensatz von 15,00 € herangezogen (siehe Mail von GPLA). Die lohnabhängigen Abgaben, die aufgrund der bei der SV gemeldeten Bezüge bereits abgeführt wurden, wurden bei den neu ermittelten Bezügen in Abzug gebracht. Gem. § 83 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer. Laut Abs 3 kann der Arbeitnehmer dann unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt. Da dies im gegenständlichen Fall angenommen werden muss, ist der

Bescheid korrekt und es liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand gem. § 41 Abs 1 EStG 1988 vor.
Es wird daher beantragt, die Vorlage gem. § 279 Abs 1 BAO als unbegründet abzuweisen."

Festzuhalten ist, dass sich im Akt auch ein Berechnungsblatt zum Vorlageantrag sowie das Lohnkonto des Bf. für das Jahr 2011 befindet.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 wurden der steuerlichen Vertreterin folgende Unterlagen zur Kenntnis gebracht:

Stundenaufzeichnungen des Bf. für 2011 und 2012 plus Berechnungsblätter für 2011 und 2012 zum Vorlageantrag.

Darstellung für 2011:

Monat	Std.	Gesamt	Acconto	Netto/LK	Auszl. Bar	Netto/h	Diff. Zu LZ Hinzur.
Jänner	112,90	1.793,50	618,06	618,06	1.175,44	15,9	1.175,44
Februar	237,38	3.769,70	1.336,26	1.336,26	2.433,44	15,9	2.433,44
März	135,25	2.528,75	1.749,54	1.749,54	779,21	18,7	779,21
April	159,00	2.385,00	1.330,25	1.330,25	1054,75	15	1.054,75
Mai	174,25	2.663,75	1.478,53	1.478,53	1.185,22	15,3	1.185,22
Juni	104,75	2.121,25	2.577,44	2.577,44	-456,19	20,3	0
Juli	185,00	2.775,00	1.874,25	1.418,25	1.356,75	15	900,75
August	185,25	2.978,75	2.978,01	1.523,01	1.455,74	16,1	0,74
September	212,25	3.396,00	1.870,19	1.470,19	1.925,81	16	1.525,81
Oktober	179,75	2.876,00	1.919,12	1.419,12	1.456,88	16	956,88
November	174,75	2.796,00	2.467,60	2.467,60	328,40	16	328,40
Dezember	131,50	2.104,00	1.455,25	1.455,25	648,75	16	648,75
		32.187,70					10.989,39

Im Zuge eines am 22. Oktober 2020 durchgeführten Erörterungstermines haben sowohl die steuerliche Vertreterin als auch ein Rechtsanwalt teilgenommen. Im Zuge dessen wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

„Der steuerlichen Vertreterin und dem Rechtsanwalt werden die Aufstellungsliste, Lohnkonto bzw. Stundenaufzeichnungen bezüglich des Bf. für das Jahr 2011 zur Einsicht überreicht.

Gemeinsam mit dem Prüfer werden die vorgelegten Unterlagen erläutert, anhand der beiden Jahreslohnkonten und anhand des Auszuges der Baustellenübersichtsliste und einem Auszug aus der Auszahlungsliste. Daraus ist ersichtlich, dass die tatsächlich geleisteten Endstunden nicht zur Gänze über das Lohnkonto abgerechnet wurden.

Die Richterin hält fest, dass bereits im Dezember 2019 der steuerlichen Vertreterin ein Vorhalt mit den entsprechenden Listen übermittelt wurde. Dieses Schreiben wurde nachweislich von einer Mitbewohnerin übernommen.

Der Rechtsanwalt stellt den Antrag Belege, aus denen hervorgeht herbeizuschaffen, die die Barauszahlungen (außerhalb der normalen Lohnverrechnung) des Bf. betreffen und von ihm gegengezeichnet worden sind.

Prüfer: Wenn welche vorhanden, dann sind diese Belege bei der Steuerfahndung. Der Prüfer hält fest, dass es keinen eigenen Dienstnehmerakt gibt, es gibt nur einen Arbeitgeberakt.

Die steuerliche Vertreterin und der Rechtsanwalt beantragen, die bei der Steuerfahndung beschlagnahmten Unterlagen beizuschaffen, um sie dann einzusehen zu können.

Der Prüfer führt aus, dass diese Unterlagen alle Arbeitnehmer der Fa. A. GmbH betreffen. Die Unterlagen machen in etwa einen Kellerraum aus.

Für welche Dienstnehmer die Belege vorhanden sind, kann man nicht mehr sagen. Bei Schwarzgeldzahlungen ist es nicht immer so, dass alles gegengezeichnet wird.

Die Richterin wird die Unterlagen anfordern und je nach Umfang der Unterlagen wird entschieden, ob die vorgefundenen Beleg direkt an die steuerliche Vertreterin übermittelt werden oder ob im Zuge eines neuerlichen Erörterungstermines in die Unterlagen Einsicht genommen wird.“

Mit E-Mail vom 22. Oktober 2020 wurden bei der Steuerfahndung die aufgefundenen Barauszahlungsbelege für das Jahr 2011 für den Bf. angefordert.

Mit E-Mail vom 29. Oktober 2020 wurde seitens der Prüferin der Steuerfahndung Nachstehendes mitgeteilt:

„Ich habe sämtliche mir vorliegenden Auszahlungsbelege durchgesehen, aber leider war kein Beleg vom Bf. dabei.

Anzumerken ist, dass nicht für alle Dienstnehmer der Fa. A./D und c solche Auszahlungsbelege vorgefunden wurden.

Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchungen wurden die Baustellenlisten, die Auszahlungslisten und auch die täglich geleisteten Arbeitsstunden bei der Fa. E als Beweismittel sichergestellt. Nicht nur, dass die vom Bf. geleisteten Arbeitsstunden täglich vom Auftraggeber erfasst wurden, wusste der Bf., wie viele Stunden er täglich/monatlich gearbeitet hat und dass diese über der Sollzeit lagen.

Laut Aussagen von Herrn AB und Herrn CD wurde mit jedem Dienstnehmer ein Nettostundenlohn vereinbart und wurden die Mehrstunden laut Auszahlungslisten monatlich in bar ausbezahlt.

Die Beschuldigten gaben auch zu, diese Auszahlungen anhand der monatlich geführten Auszahlungslisten an die Mitarbeiter getätigt zu haben.

Alle seinerzeit durch die Steuerfahndung einvernommenen ehemaligen Dienstnehmer der Fa. A. haben bestätigt, dass bei der Einstellung im Unternehmen ein Nettostundenlohn vereinbart und nur ein Teil auf das Gehaltskonto überwiesen wurde und der Rest in bar entweder von AB oder CD ausbezahlt wurde.

Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass der Bf. als einziger Dienstnehmer für seinen Dienstgeber das ganze Jahr seine zusätzlich geleisteten Arbeitsstunden unentgeltlich erbracht haben soll.“

Der E-Mail wurde die Niederschriften über die Vernehmung von AB vom 16. Oktober 2012, von cd vom 7. April 2014 und von J L vom 29.08.2012 beigelegt.

**Niederschrift über die Beschuldigtenvernehmung mit Herrn AB am 16. Oktober 2012:
(Betriebsleiter der Fa. A. GmbH):**

„Zur Sache gibt der Beschuldigte an:

Frage: Haben Sie mit der Lohnverrechnung der Fa. A. GmbH etwas zu tun? Haben Sie Kenntnis über Auszahlungsmodalitäten an die Arbeiter?

Wie werden Mehr- und Überstunden entlohnt?

Antwort: Die Stundenaufzeichnungen kommen per Mail und per Fax in die Firma. Diese Mails landen im Sekretariat. Ich kenne diese Stundenaufzeichnungen.

Auf die Frage, ob es sich bei diesen Barauszahlungen um Schwarzlohnauszahlungen handelt, gebe ich an, dass ich das vermutet habe.

Diese Aussage betrifft nur die A. GmbH.

Zur Fa. D bzw. zu diesem Geschäftsführer, Herrn F G, möchte ich sagen, dass H von F ebenfalls für die Mitarbeiter der D geschlossene Kuverts mit Bargeld erhalten hat und ich von H ersucht wurde, diese Kuverts an die jeweiligen Mitarbeiter zu übergeben.

Auf die Frage des Verteidigers, ob es im gesamten Gebäude noch eine Person gegeben hat, die Kuverts ausgehändigt hat, gebe ich an, dass auch CD Kuverts gelegentlich ausgehändigt hat. Wenn ich keine Zeit habe, gebe ich Herrn CD den Safe-Schlüssel und kann er die Mitarbeiter ausbezahlen. Dies ist auch den beiden Geschäftsführern F und H bekannt.

Frage: Wer war für die Einstellung der Mitarbeiter verantwortlich? Wer hat die tatsächlichen Stundenlöhne mit den einzelnen Arbeitern vereinbart und mit welchem Stundenlohn wurden die Arbeiter bei der Sozialversicherung angemeldet?

Antwort: Grundsätzlich kommen die Bewerber ins Sekretariat. Für die Einstellung der Mitarbeiter bin ich verantwortlich. Ich vereinbare auch den Stundenlohn mit ihnen. Die Höhe des Stundenlohns hängt vom Kollektivvertrag und der Qualifikation ab.

Vorhalt: Im Zuge der Hausdurchsuchung vom 23.08.2012 wurden in ihrem Aktenkoffer Auszahlungslisten für die Monate Mai, Juni und Juli 2012, sowie zwei Kassa-Ausgangsblöcke und über € 2.300,00 in kleinen Scheinen gefunden. Solche Auszahlungslisten für die Jahre ab 2008 wurden ebenfalls im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmt.

Frage: Wer hat die Arbeitsaufzeichnungen der einzelnen Mitarbeiter in die Baustellenliste übertragen und in der Folge in diese Auszahlungsliste übertragen?

Antwort: Die Baustellenliste ist mir bekannt. Sie war aber nicht auf meinem PC gespeichert. Diese Baustellenliste war am Server gespeichert. Zugriff zu dieser Liste hatten die beiden Geschäftsführer F und H, I L und J L, CD und ich.

J L macht die Eintragungen in die Baustellenliste, teilweise auch I L.

Die Stundenaufzeichnungen, die ich per Mail bekomme, werden immer in die Baustellenliste eingetragen. Sofern keine Fehler bei der Eingabe passieren, decken sich diese Stunden mit den Arbeitsaufzeichnungen des jeweiligen Mitarbeiters. Diese Liste wird jedes Monat gewartet.

Wenn ich gefragt werde, welche Mitarbeiter auf dieser Baustellenliste sind, gebe ich Folgendes an:

Auf der Liste sind nicht nur auf die A. GmbH angemeldete Mitarbeiter enthalten, sondern auch von den anderen Firmen. Es wird Ihnen die Baustellenliste (Beilage 1) sowie die Stundenaufzeichnungen (Beilage 2) vorgelegt. Dabei ergibt sich, dass die Summe der vier eingereichten Stundenzettel ident sind mit den in der Baustellenliste eingetragenen Stunden.

Frage: Wie werden diese Stunden auf der Baustellenliste verrechnet? Wie passiert die Auszahlung an die Mitarbeiter?

Es wird mit den Mitarbeitern ein offizieller Stundensatz, mit welchem sie bei der Gebietskrankenkasse angemeldet werden, ausgemacht. Dann gibt es eine zweite mündliche Vereinbarung, eine Nettostundensatzvereinbarung für alle Stunden, d.h. Normalstunden und Überstunden. Die Differenz von Nettostundensatz mal geleisteter Stunden (Normalstunden und Überstunden) und über die Lohnverrechnung errechneter Nettoauszahlung wird bar in Kuverts ausbezahlt übergeben.

Alle Mitarbeiter, die auf der Auszahlungsliste angeführt sind, haben diese Nettolohnvereinbarung.

Wenn mir die Auszahlungsliste (Beilage 3) vorgelegt wird, gebe ich Folgendes dazu an:

Aus der Spalte Acconto sind die Bankanweisungen ersichtlich. Diese Anweisungsbeträge kommen von der Steuerberaterin und sind die Nettoauszahlungsbeträge aus der Lohnverrechnung (siehe Beilage 4). Die zweite Spalte „Gesamt“ in der Auszahlungsliste ist die Differenz zur Lohnverrechnung und wird in bar ausbezahlt. Dieser Differenzbetrag ergibt sich aus den geleisteten Stunden mal vereinbarten Nettostundensatz, ist gleich Auszahlungsbetrag (Spalte „Gesamt1“), abzüglich Acconto (Nettolohn aus Lohnverrechnung).

Baustellenliste (Beilage 1) aus EDV September 2011 E Ort Bf. 212,25 Stunden

Beilage 3 Auszahlungsliste

Nr.	Name	Std.	Gesamt	Acconto	Gesamt	Anmerk.
126	Bf.	212,25	3.396,00	1.470,19	1.525,81	500,00 (handschriftlich)

Niederschrift (Beschuldigtenvernehmung) vom 7. April 2014 : cd

„cd erscheint am heutigen Tag freiwillig in der Steuerfahndung und gibt Folgendes zu Protokoll:

Zu den an mich gerichteten Vorwürfen möchte ich Folgendes aussagen.

Im Jahr 2002 gründete AB dann die Firma A. GmbH mit Sitz in Wien. Da ich bereits im Jahr 2000 als gewerberechtlicher Geschäftsführer der K GmbH tätig war, wurde ich auch für die Fa. A. GmbH gewerberechtlicher Geschäftsführer. AB kenne ich seit dem Jahr 1997, als ich damals bei der Fa. M in Ort1 als Techniker beschäftigt war. AB ist damals an mich herangetreten und hat mir angeboten, bei der K mit ihm zusammenzuarbeiten. Auch nach dem Konkurs der Firma K fragte mich AB, ob ich für seine neue Firma, der A. GmbH, wieder mit ihm arbeiten würde. Meine Tätigkeit bestand darin, Kunden zu akquirieren und allgemeine Büroarbeiten zu erledigen.

Im Jahr 2002 gründete AB mit EF und mit mir die D GmbH.

Ende 2008 wurde von AB die C GmbH mit Sitz in Graz gegründet.

Zu dem Vorwurf der Nettolohnvereinbarungen und den Scheineingangsrechnungen wie in der Anordnung zur Durchsuchung angeführt, kann ich Folgendes angeben:

Ja, es stimmt, es wurden seit Gründung der Firma A. im Jahr 2002 diese Nettolohnvereinbarungen mit den Arbeitern ausgemacht. Dabei wurden die Mitarbeiter zur Kollektivvereinbarung bei der Gebietskrankenkasse angemeldet und der Differenzbetrag immer in bar ausbezahlt.

Diese Vereinbarung hat es bereits bei der Firma (geschwärzt) in der Folge auch bei der Firma D und c gegeben. Diese Methode wurde von AB bei all seinen Firmen so gehandhabt.“

Niederschrift (Protokoll über die Zeugeneinvernahme) mit J L (Angestellter der Fa. A. GmbH):

„Frage: Haben Sie mit der Lohnverrechnung der Fa. A. GmbH etwas zu tun? Haben Sie Kenntnis über Auszahlungsmodalitäten an die Arbeiter?

Wie werden Mehr- und Überstunden entlohnt?

Antwort: ich habe zwar einen Kurs betreffend Lohnverrechnung besucht. Tatsächlich habe ich jedoch nichts mit der Lohnverrechnung zu tun. Ich kann jedoch dazu ausführen, dass der Großteil als Normalstunden an die Arbeiter ausbezahlt werden.

Zu den Mehr- bzw. Überstunden führe ich nach meinem Kenntnisstand nachfolgend aus:

Prinzipiell wird mit den Arbeitern ein Nettolohn über die Gesamtstunden mit Hr. AB vereinbart worden ist. Dieser vereinbarte Nettolohn wird auch mit der Lohnverrechnung abgerechnet. Die Mehr- bzw. Überstunden werden mit dem gleichen Stundensatz hochgerechnet und wird der Differenzbetrag zwischen vereinbartem Nettolohn und dem hochgerechneten Mehrbetrag bar an die Arbeiter ausbezahlt. Ob dieser in Bar an die Arbeiter ausbezahlte Betrag Teil der offiziellen Buchhaltung ist, oder es sich hierbei um Schwarzlohnzahlungen handelt, entzieht sich meiner Kenntnis.

Frage: Von wem werden diese Barauszahlungen getätigt?

Antwort: Überwiegend werden diese von Hr. AB an die Arbeiter bar ausbezahlt. Über Anweisung des AB erfolgen solche Barauszahlungen an die Arbeiter auch über L I. I L bekommt in diesen Fällen den Betrag, welcher an die Arbeiter bar auszubezahlen sind von AB vorgegeben.

Frage: Im Zuge der Durchsuchungshandlungen bei der Fa. A. GmbH am 23.08.2012 wurden Auszahlungslisten sichergestellt. Aus diesen sind ersichtlich die Namen der Dienstnehmer, desweiteren gibt es 2 Spalten mit Auszahlungsbetrag und Differenzbetrag. Sind Ihnen diese Listen bekannt und welche Bedeutung haben diese?

Antwort: Ja, ich habe Kenntnis von diesen Listen. Ich habe diese auch hie und da gesehen. Ich weiß, dass ein Betrag dieser Spalten, der Betrag ist, welcher auf das Konto des Arbeiters überweisen wird. Der andere Betrag ist jener Betrag, welcher bar an die Arbeiter ausbezahlt wird.

Generell kann ich noch zu den Arbeitsstunden angeben, dass eine Gesamtübersicht der tatsächlich geleisteten Stunden mittels den Baustellenübersichten eruierbar sind, welche am Computer ersichtlich sein müssten.

Frage: Was ist Ihr tatsächlicher Umfang und Ihr Aufgabengebiet bei den Firmen A. GmbH, D-Stahl und Rohrleitungsbau sowie in der Fa. c Stahl und Anlagenbau GmbH?

Antwort: Meine Aufgabe ist die Eintragung der geleisteten Stunden der Mitarbeiter um mit den Kunden abzurechnen zu können. Ich habe die Rechnungen geschrieben. Die von mir geschilderten Tätigkeiten hatte ich für die Firma A. GmbH, D-Stahl und Anlagenbau GmbH über.

Auch kann ich dazu ausführen, dass die benötigten Mitarbeiter auf Entscheidung des AB dort angemeldet wurden, wo es AB gerade passte.

Frage: wer war für Sie der Chef dieser drei Firmen?

Antwort: ganz klar, Hr. AB.

Frage: Wissen Sie, wer für die Lohnauszahlungen der Arbeiter verantwortlich ist?

Antwort: Wie bereits ausgeführt, war dafür überwiegend Hr. AB zuständig, teilweise auch über Anweisung des AB mein Bruder I L.

Frage: Welche Tätigkeit übt Herr I L in den Firmen A. GmbH, D-Stahl und Rohrleitungsbau sowie in der Fa. c Stahl u. Anlagenbau aus?

Antwort: Er ist zuständig für die Einteilung des Personals und teilweise wie bereits ausgeführt für die Barauszahlungen der Löhne.

Frage: Welche Tätigkeit übt Herr AB aus?

Antwort: Er ist der Chef und bestimmt den Geschäftsablauf. Er bestimmt wer eingestellt wird, wer an und abzumelden ist und auch bei welcher der 3 Firmen. Prinzipiell läuft alles über ihn.

Frage: Erhalten Sie die Stundenabrechnungen der einzelnen Arbeiter?

Antwort: Wie bereits ausgeführt, erhalte ich diese Stundenabrechnungen.“

Mit Vorhalt vom 2. März 2021 wurden die oa Unterlagen der steuerlichen Vertreterin zur Stellungnahme innerhalb von vier Wochen ab Zustellung des Schreibens - übermittelt.

Dieser Vorhalt wurde der steuerlichen Vertreterin am 6. April 2021 neuerlich mit dem Hinweis zugestellt, dass sie auch das Schreiben vom 2. März 2021 erhalten hat, da dieses von ihr laut Rückschein eigenhändig unterzeichnet und entgegengenommen wurde.

Bis zur mündlichen Verhandlung am 16. September 2021 erfolgte keine Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin.

In der am 16. September 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

„....Festgehalten wird, dass der Bf. verhindert ist, weil er eine neue Arbeitsstelle hat und aus beruflichen Gründen verhindert ist.

Seitens der steuerlichen Vertreterin wird festgehalten, dass keine Einwände gegen das Jahr 2012 ergänzend vorgebracht werden. Wie schon in der Erörterung am 22.10.2020 festgehalten, ist dieses Jahr verfahrensrechtlich mit Beschluss zu erledigen.

Die Richterin fragt die Parteien, ob diese damit einverstanden sind, dass sie an das bereits am 22. Oktober 2020 stattgefundene Erörterungsgespräch anschließen darf, da bereits dort die Sache vorgetragen und besprochen worden ist.

Anschließend berichtet die Richterin über die Ergebnisse der zusätzlichen von der Steuerfahndung (nunmehr Amt für Betrugsbekämpfung) übermittelten schriftlichen Stellungnahme und den Niederschriften AB vom 16. Oktober 2012, cd vom 7. April 2014 und J L vom 20.08.2012, die der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 2. März 2021 und neuerlich am 6. April 2021 zugestellt worden sind.

Über Befragen der Richterin an die Steuerberaterin: Dr. Karl Renner Straße 5, 2560 Berndorf ist meine Kanzleiadresse. An dieser Adresse werden behördliche Schriftstücke entgegen genommen.

Die Richterin erteilt der steuerlichen Vertreterin das Wort:

Steuerliche Vertreterin führt aus, dass Hr. AB für drei Firmen zuständig war und er wo und wie es ihm gepasst hat, abgerechnet hat oder eben nicht abgerechnet hat. In einem sichergestellten Koffer, in welchem Kassaausgangsblöcke gefunden wurden und man davon ausgehen kann, dass Kassaausgänge ausgestellt worden sind. Es wurden von der Steuerfahndung keine Auszahlungsbelege für den Bf. gefunden. Das ist für mich ein Beweis dafür, dass er tatsächlich keine Auszahlungen erhalten hat. Es könnte auch ein Indiz dafür sein, dass Hr. AB, nachdem er wo und wie er wollte abgerechnet hat, diese Beträge gar nicht ausgezahlt hat, womöglich selbst behalten hat.

Der von der Richterin angeforderte Dienstvertrag mit der Firma A. GmbH kann nicht mehr vorgelegt werden, da im Zuge von Übersiedlungen dieser nicht mehr auffindbar ist, mittlerweile ist es elf Jahre her.

Die Parteien führen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Die Richterin verkündet den Beschluss auf Einvernahme der Zeugin XY.

Darüber wird eine gesonderte Niederschrift aufgenommen.

Die Parteien stellen wie in der Niederschrift zur Zeugeneinvernahme ausgeführt die dort protokollierten Beweisanträge.

Die steuerliche Vertreterin beantragt die angeforderten Unterlagen der Richterin vorzulegen und diese zur Weiterleitung an die Vertreterin des Bf. weiterzuleiten. Je nachdem wie die Sachlage ist, wird eine schriftliche Stellungnahme oder eine weitere Verhandlung beantragt.

Die Richterin verkündet den Beschluss, dass die Verhandlung bis auf weiteres vertagt wird.“

Niederschrift Zeugeneinvernahme vom 16. September 2021:

„Gegenstand der Einvernahme bildet die von der Steuerfahndung durchgeführte Hausdurchsuchung in welcher die Baustellenlisten, Auszahlungslisten und auch die täglich geleisteten Arbeitsstunden bei der Firma E als Beweismittel sichergestellt wurde.

Die Prüferin gibt als Zeugin bekannt, dass sie als Fahndungsprüferin tätig war. Ich war die Sachbearbeiterin und habe alle Ermittlungsschritte, wie eben auch die Hausdurchsuchung geleitet.

Meine Ermittlungen haben ergeben, dass Herr AB der Machthaber dieser drei Firmen (A. GmbH, D Elektrotechnik GmbH, c Anlagenbau) war. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurde eine forensische Sicherung der EDV gemacht und zusätzlich die gesamten Unterlagen betreffend die 3 Firmen sichergestellt. Die Auswertung der sicher gestellten Unterlagen hat ergeben, dass am Computer eine detaillierte Baustellenliste geführt wurde, welche sämtliche Dienstnehmer beinhaltet (rund 200 Dienstnehmer bei allen drei Firmen). Meine Ermittlungen haben ergeben, dass ein Teil der Arbeiter gar nicht gewusst hat, wie und wo sie zur Sozialversicherung angemeldet waren. Herr AB war für mich der Chef. Die aufgefundenen Baustellenlisten waren sehr genau. Es wurden für jeden Arbeitnehmer, für jeden Tag die tägliche Arbeitsleistung an Stunden aufgezeichnet. Die älteren Auszahlungslisten wurden am Computer gefunden und die jüngeren in Papierform. Die Listen beinhalten mehrere Spalten: Namen der Dienstnehmer, den offiziell erhaltenen Lohn am Lohnkonto, den Differenzbetrag zwischen den tatsächlich geleisteten Stunden und dem bereits überwiesenen Betrag. Dieser Betrag wurde in bar ausbezahlt.

Beide Beschuldigten (CD und Hr. AB, die auch verantwortlich waren für die Einstellung der Arbeiter und auch für die Lohnvereinbarungen verantwortlich waren) haben diese Aussage bestätigt, dass es sich bei den Barzahlungen um Schwarzlohnzahlungen an die Arbeiter gehandelt hat. Die beiden Beschuldigten haben ausgesagt, dass mit sämtlichen Arbeitern Nettolohnvereinbarungen getroffen worden sind und dadurch hat man genauer errechnen können, wie viele Stunden aufgrund der geleisteten Stunden im Monat, welcher Differenzbetrag ausbezahlt worden ist. Das erfolgte Mitte des Folgemonats anhand dieser Listen. Herr AB, Hr. CD und auch I L haben diese monatlichen Barauszahlungen getätigt. Ich habe nicht alle Arbeiter einvernommen worden. Ich habe ca. 40 bis 50 Arbeiter einvernommen, die alle diese Vorgangsweise und auch die Bezahlungen bestätigt haben.

Dr. X fragt die Zeugin, dass sie in der Stellungnahme vom 29.10.2020 die Worte "leider keine Auszahlungsbelege verwendet hat". Was bedeutet leider? Die Prüferin führt aus: Das Wort "leider" hat keinerlei verfahrensrechtliche Relevanz in Bezug auf das Verfahren des Bf..

Weitere Frage: Haben sie Auszahlungsbelege gefunden?

Zeugin: Es hat einige Auszahlungsbelege gegeben. Es waren Kassaausgangsbelege, die auch teilweise unterschrieben waren, von den Personen, die das Geld erhalten haben.

Von den einvernommenen Arbeitern haben alle zugegeben, dass sie Schwarzlohnzahlungen erhalten haben.

Es waren hauptsächlich nicht österreichische Dienstnehmer, die in Österreich keinen Wohnsitz haben, von denen Auszahlungsbestätigungen gefunden wurden. Die Auszahlungsbestätigungen war teilweise auch unterfertigt.

Dr. X Frage: Ob die Zeugin verifiziert hat, ob die Unterschriften auf den Belegen auch von den Personen stammen, auf die die Auszahlungsbelege ausgestellt sind und wie sie das gemacht hat?

Jene Dienstnehmer, die ich einvernommen habe und für die ich Belege gehabt habe, habe ich diese Belege vorgelegt und gefragt, ob sie diesen Betrag erhalten haben und ob das ihre Unterschrift ist.

Haben Sie das stichprobenartig gemacht oder wurden alle Personen befragt, ob die Unterschrift auf den Belegen von ihnen sei?

Zeugin: Ich habe nicht alle Dienstnehmer einvernommen, sondern nur einen Querschnitt der Dienstnehmer.

Steuerberaterin: Wo war der Schwerpunkt bei den nicht österreichischen Dienstnehmern?

Zeugin: Ich habe auch österreichische Dienstnehmer einvernommen. Der überwiegende Teil waren ausländische Arbeiter, der überwiegende Teil waren der österreichischen Sprache nicht mächtig. Es war immer ein Dolmetscher dabei. Ich habe keine Statistik gemacht, in welchem Verhältnis österreichische und nichtösterreichische Arbeiter einvernommen wurden.

Dr. X: Haben die von Ihnen Befragten gewusst, was sie da unterschrieben haben?

Zeugin: Wenn ich den Arbeitern so einen Auszahlungsbeleg hinlege und er mir bestätigt, dass er das Geld erhalten hat und er das auch quittiert hat, gehe ich davon aus, dass er gewusst hat, was er unterschrieben hat.

Dr. X: Haben die Arbeiter verstanden, dass sie einen Zahlungsbeleg unterschrieben haben?

Zeugin: Ich verweise auf die oben getätigte Aussage.

Auf Befragen der Richterin, ob es für die Zeugin ungewöhnlich war, dass so wie beim Hrn. Bf keine Auszahlungsbelege gefunden wurden, gibt die Zeugin bekannt, dass es ungewöhnlich war, überhaupt unterschriebene Belege über Schwarzlohnzahlungen gefunden zu haben.

Dr. X: Können Sie sagen ob der Bf. Geld ausbezahlt bekommen hat?

Zeugin: Meine Ermittlungsergebnisse als auch die Aussagen der Personen die das Geld ausbezahlt haben, lassen den Schluss zu, dass der Bf. diese Beträge auch erhalten hat. Es besteht in dem Fall kein Zweifel, weil fast täglich Überstunden geleistet worden sind, über einen längeren Zeitraum und weil kein Dienstnehmer Überstunden leistet, ohne dass sie abgegolten werden.

Die Richterin unterbricht die Befragung um 12:40 Uhr für zehn Minuten.

Die Befragung wird um 12:51 Uhr fortgesetzt.

Dr. X: Woraus schließen Sie, dass der Bf. die Überstunden geleistet hat, die in den Aufzeichnungen waren?

Zeugin: Der Bf. wurde von der Fa. A. GmbH an die Fa. E entsandt, wo es auch ein elektronisches Zeiterfassungsprogramm gegeben hat. Diese Zeiterfassungsprotokolle wurden an die Fa. A. übermittelt. Daraufhin, wurden diese Stunden, die der Bf. geleistet hat, lt. diesen Zeiterfassungsprotokollen auch abgerechnet.

Der Ausdruck und die darauf enthaltenen Stunden der Fa. A. wurden mir übermittelt.

Dr. X: Wo sind diese Zeiterfassungsprotokolle, warum wurden sie uns nicht vorgelegt?

Zeugin: Die Unterlagen hat der Hr. N..

Steuerliche Vertreterin: Was sind die Grundlagen, wie man zu den Stunden gekommen ist und nicht nur ein Berechnungsblatt. Seit Beginn des Verfahrens sind sie von uns verlangt und nicht vorgelegt worden.

Richterin verweist darauf, dass bereits im Erörterungstermin in Anwesenheit des GPLA-Prüfers die Grundlagen der Berechnung erörtert wurden.

Steuerliche Vertreterin wendet ein, dass aber die Unterlagen (wie z.B. Zeiterfassungsprotokolle) nicht vorgelegt wurden. Ich stelle den Antrag diese Zeiterfassungsprotokolle zu beschaffen und uns vorzulegen.

Zeugin: Diese Zeiterfassungsprotokolle habe ich Herrn N. übergeben.

Steuerliche Vertreterin möchte die gesamte Grundlage der Berechnungen des Prüfers haben.

Zeugin: Für die Berechnung war Hr. N. zuständig.

Dr. X: Haben sie eruieren können, ob der Bf. tatsächlich diese Arbeitszeit gemacht hat?

Zeugin: Diese Frage kann nur der Dienstgeber beantworten. Das ist die Fa. E.

Dr. X: Ist es möglich, dass Hr. AB selbst diese Auszahlungsbeträge an sich gezogen hat?

Zeugin: Dazu müsste man Hrn. AB selbst befragen.“

Die Verhandlung wurde bis auf Weiteres vertagt.

In weiterer Folge wurden dem BFG vom Prüfer N. mit E-Mail vom 5. November 2021 nachstehende Erläuterungen zu den Unterlagen übermittelt:

Beispielsmonat September 2011:

[...]

dem angeführten Monat in der angeführten Firma gearbeitet hat.
 1 2 3 ... 30 31: Die weitere Aufzählung der Zahlen (1-31) stellt hierbei den Tag im jeweiligen Monat dar. So steht die 1 zB für den 1. September 2011 und die 30 für den 30. September 2011.
 Jene Tage in denen ein „X“ vermerkt ist bezeichnet einen Arbeitstag des betreffenden Dienstnehmers und jene Tage, die grau markiert sind stehen für Samstag und Sonntag. Ein eingetragenes „U“ hingegen steht für einen Urlaubstag.

[...]

Nr.	Laufende Nummer des jeweiligen Arbeitnehmers in der monatlichen (gesamt)Auszahlungsliste aller betroffenen Arbeitnehmer.
Name.	Name des Dienstnehmers.
Std.	Summe der gearbeiteten Stunden im Monat September. Die angeführten Stunden werden vom Stundennachweis übernommen bzw. bestätigt.
Gesamt.	Ist der Nettolohn, welcher sich aus dem vereinbarten Stundenlohn errechnet. Im konkreten Fall wurden 16 Euro pro Stunde vereinbart.
Acconto.	Ist der Netto-Auszahlungsbetrag von der offiziellen Lohnabrechnung und am Lohnkonto ersichtlich. Dieser wurde meist per Bankanweisung bezahlt
Gesamt.	Ist der Differenzbetrag bzw. Restbetrag von Gesamt und Acconto. Dieser Betrag wurde von den handelnden Personen in bar ausbezahlt.
Anmerk.	Dabei handelt es sich um getätigte „Vorschusszahlungen“ welche bei Baustellenbesuchen getätigt wurden.

Diese Vorgangsweisen wurden durch Einvernahmen, welche aktenkundig sind, bestätigt.

Den Erläuterungen beigelegt wurde weiters eine Kopie des Stundennachweises für den Monat September 2011, in welchem händisch die täglich gearbeiteten Stunden mit der Gesamtzahl von 212,25 eingetragen worden sind. Diese wurden vom Bf. unterschrieben und von der Fa. E mit Firmenstempel und Unterschrift bestätigt.

Weiters wurde das Lohnkonto 32 (Jänner bis März) und Lohnkonto 135 (April bis Dezember) des Bf. für das Jahr 2011 in Kopie vorgelegt.

Gleichzeitig mit der Ladung für die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 6. Dezember 2021 wurden der steuerlichen Vertreterin des Bf. die oa Unterlagen zur Kenntnis übermittelt.

Mit Schreiben vom 10. November 2021 wurden weitere Unterlagen (Stundenaufzeichnungen Bf., Lohnkonto (32) und Lohnkonto (135) sowie die händisch geführten Stundennachweise von April 2011 bis Dezember 2011 an die steuerliche Vertreterin übermittelt.

Am 30. November 2021 ersuchte die steuerliche Vertreterin telefonisch um Verschiebung der mündlichen Verhandlung um 14 Tage, da sie erkrankt ist.

Als neuer Termin für eine Verhandlung wurde Dienstag, der 21.12.2021 festgelegt.

Am 20. November 2021 erfolgte eine Absage der Verhandlung für den 21.12.2021, da die steuerliche Vertreterin wegen einer Untersuchung verhindert ist. Daraufhin erfolgte eine neuerliche Ladung für den 8. Februar 2022, mit dem Vermerk, dass eine weitere Verschiebung dieses Verhandlungstermines nicht in Betracht kommt.

Im Zuge der fortgesetzten Verhandlung am 8. Februar 2022 wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

„Die Richterin verweist auf das bisherige Verwaltungsgeschehen und berichtet kurz über die nachträglich vorgelegten Unterlagen. Der steuerlichen Vertretung wurden mit der Ladung vom 8. November 2021 die Erläuterungen zu den Unterlagen (Lohnkonto und Stundenaufzeichnung für September 2011) mitgeschickt. Ebenso wurden mit Vorhalt vom 10. November 2021 die händisch geführten Stundennachweise von April 2011 bis Dezember 2011 übermittelt.

Die Richterin teilt mit, dass dem Vertreter des Finanzamtes das Niederschriftsprotokoll vom 16. September 2021 übergeben wurde.

Die Richterin erteilt dem rechtsfreundlichen Vertreter das Wort.

Rechtsfreundlicher Vertreter gibt an, dass in der E-mail vom 29. Oktober 2020 die Prüferin der Finanzpolizei mitgeteilt hat, dass keine Auszahlungsbelege vorgefunden wurden und ich bringe vor, dass es keine Barauszahlungen gegeben hat, weil es keine Belege gibt.

Auch aus dem 3. Absatz der E-mail vom 29. Oktober 2020 geht meiner Ansicht nach hervor, dass keine Zahlungen getätigt wurden.

Finanzamtsvertreter: Es entspricht dem Wesen von Schwarzzahlungen, dass darüber keine Belege ausgestellt oder vorgefunden werden, weil diese Zahlungen ja verdeckt durchgeführt werden sollen.

Rechtsfreundlicher Vertreter, gibt an, dass es Belege von anderen Mitarbeitern von Schwarzzahlungen gegeben hat

Schluss des Beweisverfahrens.

Der Behördenvertreter beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Der rechtsfreundliche Vertreter beantragt den Abgabenbescheid aufzuheben und das Verfahren einzustellen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Akten, der Niederschrift über den Erörterungstermin vom 22. Oktober 2020, den Niederschriften über die mündliche Verhandlung vom 16. September 2021 und die fortgesetzte mündliche Verhandlung vom 8. Februar 2022 sowie den Zeugenaussagen geht das BFG vom folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. war vom 19.01.-25.03. und vom 4.04.-31.12.2011 bei der Fa. A. GmbH beschäftigt.

Im Rahmen einer Hausdurchsuchung beim Arbeitgeber des Bf. wurde der Unternehmenscomputer beschlagnahmt und einerseits die Baustellenlisten die Aufzeichnungen der einzelnen Dienstnehmer in Verbindung mit den Unternehmen (Beschäftigterbetrieben) oder Baustellen, wo sie gearbeitet haben, gesichert. Es wurden einerseits die Baustellenlisten und andererseits die „Auszahlungsliste“ sichergestellt. In einer anschließenden Prüfung gemeinsamer lohnabhängiger Abgaben wurden die einzelnen Lohnkonten geprüft und ausgewertet.

Bei Gegenüberstellung der Lohnkonten mit den Arbeitsaufzeichnungen (Listen der Baustellenübersicht und Stundenzettel) wurde festgestellt, dass ein großer Teil der geleisteten Arbeitsstunden nicht über die Lohnkonten abgerechnet und ausbezahlt wurden. Auch die Gegenüberstellung der bei der am 23.8.2012 durchgeführten Hausdurchsuchung sichergestellten „Auszahlungslisten“ ergaben keine Übereinstimmung mit den in der Lohnverrechnung angeführten Stunden und Auszahlungsbeträgen. Auf diesen Auszahlungslisten waren auch Mitarbeiter der D Elektroniktechnik GmbH und c Anlagenbau GmbH angeführt. Des Weiteren konnten auch keine weiteren Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt werden, aus denen ersichtlich war, dass die tatsächlich geleisteten Stunden, welche über das Ausmaß der offiziell abgerechneten Mehr- bzw. Überstunden gearbeitet wurden, in Form von Zeitausgleich konsumiert wurden.

Von der Fahndungsprüferin wurden stichprobenartig ca. 40 -50 Arbeiter einvernommen, der Bf. wurde nicht einvernommen.

Eine Beschuldigtenbefragung (s. NS vom 16. Oktober 2012) des Betriebsleiters AB ergab, dass die GmbH ihre Mitarbeiter einerseits mit einem bestimmten Betrag bei der Sozialversicherung (Gebietskrankenkasse) angemeldet und andererseits eine Nettolohnvereinbarung über die darüberhinausgehenden Arbeitsleistungen(stunden) getroffen hat. Ein Teil der Arbeitslöhne wurde im Einvernehmen mit den Arbeitnehmern an diese „schwarz“ ausbezahlt. Dabei wurde festgestellt, dass auch an den Bf. Schwarzlohnzahlungen erfolgten.

Es wurden darüber parallel Aufzeichnungen geführt, die die GPLA herangezogen hat um das gesamte Einkommen jedes einzelnen Arbeitnehmers zu berechnen. Als Stundensatz wurde ein Betrag von € 15,00 herangezogen.

Der Bf. wurde daher unmittelbar in Anspruch genommen, da er und sein Arbeitgeber vorsätzlich zusammengewirkt haben um sich einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.

In der Folge wurden dem Bf. zusätzlich € 10.989,39 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Streitgegenständlichen Jahr zugerechnet.

Der Bf. bestreitet nun in der Beschwerde die Auszahlung von „Schwarzlohn“ sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

2. Beweiswürdigung

Im Zuge der durchgeführten Hausdurchsuchung beim Arbeitgeber des Bf. wurden die Baustellenlisten, die Auszahlungslisten und auch die täglich geleisteten Arbeitsstunden bei der Fa. E als Beweismittel sichergestellt. Alle Unterlagen und Beweismittel sind aktenkundig.

Die Fahndungsprüferin sagte dazu im Zuge der Zeugeneinvernahme aus, dass Herr AB der Machthaber dieser drei Firmen (A. GmbH, D Elektrotechnik GmbH, c Anlagenbau) war. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurde eine forensische Sicherung der EDV gemacht und zusätzlich die gesamten Unterlagen betreffend die 3 Firmen sichergestellt. Die Auswertung der sichergestellten Unterlagen hat ergeben, dass am Computer eine detaillierte Baustellenliste geführt wurde, welche sämtliche Dienstnehmer beinhaltet (rund 200 Dienstnehmer bei allen drei Firmen). Ihre Ermittlungen hätten ergeben, dass ein Teil der Arbeiter gar nicht gewusst hat, wie und wo sie zur Sozialversicherung angemeldet waren. Die aufgefundenen Baustellenlisten waren sehr genau. Es wurden für jeden Arbeitnehmer, für jeden Tag die tägliche Arbeitsleistung an Stunden aufgezeichnet. Die älteren Auszahlungslisten wurden am Computer gefunden und die jüngeren in Papierform. Die Listen beinhalten mehrere Spalten: Namen der

Dienstnehmer, den offiziell erhaltenen Lohn am Lohnkonto, den Differenzbetrag zwischen den tatsächlich geleisteten Stunden und dem bereits überwiesenen Betrag. Dieser Betrag wurde in bar ausbezahlt.

Beide Beschuldigten (CD und Hr. AB, die auch verantwortlich waren für die Einstellung der Arbeiter und auch für die Lohnvereinbarungen) haben die Aussage der Prüferin bestätigt, dass es sich bei den Barzahlungen um Schwarzlohnzahlungen an die Arbeiter gehandelt hat. Die beiden Beschuldigten haben ausgesagt, dass mit sämtlichen Arbeitern Nettolohnvereinbarungen getroffen worden sind und dadurch hat man genauer errechnen können, wie viele Stunden aufgrund der geleisteten Stunden im Monat, welcher Differenzbetrag ausbezahlt worden ist. Das erfolgte Mitte des Folgemonats anhand dieser Listen. Herr AB, Hr. CD und auch I L haben diese monatlichen Barauszahlungen getätigt.

Der Bf. wurde zwar nicht einvernommen, aber die von der Prüferin einvernommenen Arbeiter (ca. 40 bis 50 Arbeiter) haben alle diese Vorgangsweise und auch die Bezahlungen bestätigt.

Auch den Aussagen von Herrn AB (vom 16. Oktober 2012), Herrn CD (vom 7. April 2014) und J L (vom 29.08.2012) ist zu entnehmen, dass mit jedem Dienstnehmer ein Nettostundenlohn vereinbart und die Mehrstunden laut Auszahlungslisten monatlich in bar ausbezahlt wurden. AB sagte zudem aus, dass alle Mitarbeiter, die auf den Auszahlungslisten sind, diese Nettolohnvereinbarung haben. Wie den übermittelten Unterlagen zu entnehmen ist, befindet sich der Name des Bf. auf den Auszahlungslisten (s. S 12 des Erkenntnisses, Beilage 3).

Auch J L sagte in seiner Einvernahme als Zeuge am 29.08.2012 aus, dass prinzipiell mit den Arbeitern ein Nettolohn über die Gesamtstunden mit Hr. AB vereinbart worden ist. Dieser vereinbarte Nettolohn wird auch mit der Lohnverrechnung abgerechnet. Die Mehr- bzw. Überstunden werden mit dem gleichen Stundensatz hochgerechnet und wird der Differenzbetrag zwischen vereinbartem Nettolohn und dem hochgerechneten Mehrbetrag bar an die Arbeiter ausbezahlt. Ob dieser in Bar an die Arbeiter ausbezahlte Betrag Teil der offiziellen Buchhaltung ist, oder es sich hierbei um Schwarzlohnzahlungen handelt, konnte er nicht angeben.

Überwiegend sind die Barauszahlungen von Hr. AB an die Arbeiter ausbezahlt worden. Über Anweisung des Herrn AB erfolgten solche Barauszahlungen an die Arbeiter auch über L I. I L bekommt in diesen Fällen den Betrag, welcher an die Arbeiter bar auszubezahlen ist von AB vorgegeben.

Das Vorbringen des anwaltlichen Vertreters des Bf. in der mündlichen Verhandlung „*dass Hr. AB, nachdem er wo und wie er wollte abgerechnet hat, diese Beträge gar nicht ausgezahlt hat, womöglich selbst behalten hat*“ ist entgegenzuhalten, dass dem BFG dafür keine Anhaltspunkte vorliegen. Seitens des BFG wird dies als Schutzbehauptung gewertet.

Die Fahndungsprüferin sagte zudem aus, dass ihre Ermittlungsergebnisse als auch die Aussagen der Personen, die das Geld ausbezahlt haben, den Schluss zulassen, dass der Bf. diese Beträge erhalten hat. Es bestehen in diesem Fall keine Zweifel, weil über einen längeren Zeitraum täglich Überstunden geleistet worden sind, und weil kein Dienstnehmer Überstunden leistet, ohne dass sie abgegolten werden.

Nach Ansicht des BFG stehen der Behauptung des anwaltlichen Vertreters auch die Aussagen von Herrn AB (NS vom 16. Oktober 2012), Herrn CD (NS vom 7. April 2014) und J L entgegen, die ausgesagt haben, dass die Mehrstunden laut Auszahlungslisten monatlich in bar an die Dienstnehmer ausbezahlt wurden.

Nach Ansicht des BFG geht aus den beiden Aussagen der Beschuldigten Hr. AB und CD eindeutig hervor, dass diese die Auszahlungen anhand der monatlich geführten Auszahlungslisten an die Mitarbeiter getätigt haben. Bereits bei der Einstellung ins Unternehmen wurde ein Nettostundenlohn vereinbart und nur ein Teil auf das Gehaltskonto überwiesen und der Rest wurde in bar von Herrn AB oder cd bzw. J L ausbezahlt. Dies wurde von allen im Zuge der Steuerfahndung einvernommenen ehemaligen Dienstnehmern der Fa. A. auch bestätigt.

Nach Ansicht des BFG liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, die Richtigkeit der Aussagen der beiden Beschuldigten (AB, CD) sowie der Zeugenaussage (J L) in Zweifel zu ziehen. Umso mehr, als sich der als Zeuge einvernommene J L im Falle einer falschen Aussage der Gefahr einer strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würde.

Die vom Betriebsleiter AB zu Protokoll gegebene Vorgehensweise hätte logischerweise ohne entsprechende Willensübereinkunft zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer überhaupt nicht praktiziert werden können.

Dem BFG liegen die händischen Stundenaufzeichnungen des Bf. für die Monate April-Dezember 2011 vor. Das BFG geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Vorgangsweise in den Monaten Jänner bis März 2011 die gleiche war, auch wenn keine händischen Aufzeichnungen vorliegen.

Der Bf. selbst hat die monatlichen Stundennachweise unterschrieben und damit die Richtigkeit der Zeitaufzeichnungen bestätigt. Auch die Fa. E- für die der Bf. tätig war- hat durch den Firmenstempel und die Unterschrift die Richtigkeit der Angaben bestätigt. Diese geleisteten Stunden wurden auch von der Fa. E in einer monatlichen Rechnung an die Fa. A. GmbH weiterverrechnet.

Nach Ansicht des BFG widerspricht es der Lebenserfahrung, dass der Bf. als einziger Dienstnehmer für seinen Dienstgeber das ganze Jahr seine zusätzlich geleisteten

Arbeitsstunden unentgeltlich erbracht haben soll. Zudem wusste der Bf. genau wie viele Stunden er täglich/monatlich gearbeitet hat und dass diese über der Sollzeit lagen.

Die vom Bf. dargestellte unwissende Haltung erscheint im höchsten Maße unglaubwürdig, denn es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es sich bei Arbeitslohn, der nicht auf das Konto des Arbeitnehmers überwiesen wird, in den allermeisten Fällen um Schwarzlohnzahlungen handelt.

Wie allgemein bekannt, ist es ein geradezu „klassisches“ Vorgehensmodell, den un versteuerten Teil des Lohnes nicht auf das Konto des Arbeitnehmers zu überweisen. Aus diesem Grund kann nicht angenommen werden, dass der Bf. keine Kenntnis von der Verkürzung der Lohnsteuer hinsichtlich des ihm in Form von Barzahlungen ausbezahlten Arbeitslohnes hatte.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO ⁶, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

In freier Beweiswürdigung geht das BFG davon aus, dass der Bf. bewusst an einer Verkürzung der Lohnsteuer mitgewirkt hat. Auch wenn es keine unterschriebenen Auszahlungsbelege für den Bf. gibt, bedeutet dies nicht, dass er kein Geld bekommen hat. In diesem Zusammenhang schließt sich das BFG der Meinung der Prüferin an, dass es ungewöhnlich ist, dass überhaupt unterschriebene Belege über Schwarzlohnzahlungen gefunden wurden.

Auch der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass es dem Wesen von Schwarzzahlungen entspricht, dass darüber keine Belege ausgestellt oder vorgefunden werden, weil ja diese Zahlungen verdeckt durchgeführt werden sollen.

Da die Vorgangsweise des Arbeitgebers – nämlich, dass die Mehrstunden laut Auszahlungslisten monatlich in bar ausbezahlt wurden- bei allen Arbeitnehmern die gleiche war, würde es der Lebenserfahrung widersprechen, dass einzig der Bf. seine zusätzlichen Stunden unentgeltlich erbracht haben soll. Auch gaben die Beschuldigten zu, dass sie die Auszahlungen an die Mitarbeiter getätigt haben.

Die Abwägung der vorliegenden Fakten führt in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass der Bf. mit dem Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirkte, um sich durch die Verkürzung

der gesetzmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer einen gesetzwidrigen Vorteil zu verschaffen.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte des Bf. im Jahr 2011 ist festzuhalten, dass sowohl die Baustellenliste als auch die Auszahlungslisten den gesicherten Daten des Unternehmenscomputers entstammen. Diese bildeten die Grundlage für die Berechnung des Prüfers (s. S 8 der Entscheidung). Für das BFG ist diese Berechnung schlüssig und nachvollziehbar.

Wenn der anwaltliche Vertreter die Richtigkeit der Berechnung des GPLA Prüfers in Zweifel zieht, dann ist dem entgegenzuhalten, dass es einem erfahrenen Prüfer der lohnabhängigen Abgaben zuzutrauen ist, dass er die Zahlen und Daten korrekt übernimmt und seine Berechnungen richtig und gewissenhaft durchführt.

Nach Ansicht des BFG geht die von der anwaltlichen bzw. steuerlichen Vertretung in den Raum gestellte Möglichkeit, dass der Prüfer sich bei der Übernahme der Zahlen geirrt haben könnte, ins Leere.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass die Einvernahme des Herrn AB aus Sicht des BFG nicht erforderlich ist, da dieser bereits am 16. Oktober 2012 als Beschuldigter einvernommen worden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Gemäß § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird.

In § 83 Abs. 3 EStG 1988 ist angeordnet:

„Der Arbeitnehmer kann unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.“

Die Haftung des Arbeitnehmers in jenen Fällen, in denen er und der Arbeitgeber vorsätzlich "zusammenwirken", um die Lohnsteuer zu verkürzen, wurde mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010, BGBl. I Nr. 105/2010, eingeführt.

Nach den amtlichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage hat die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers vor allem im Insolvenzfall des Arbeitgebers Bedeutung (vgl. 875 der Beilagen XXIV. GP).

Aufgrund der Bestimmung des § 83 Abs. 3 EStG 1988 kann daher in Betrugsfällen – wenn die Haftung beim Arbeitgeber (zB wegen Insolvenz) ins Leere geht – der Arbeitnehmer direkt zur Lohnsteuerzahlung herangezogen werden. Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm (vgl. VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.09.2011, 2008/16/0087) bzw. an der Intention des Gesetzgebers (vgl. VwGH 31.03.1998, 93/13/0130) zu orientieren.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege bei dem Bf. einbringlich gemacht werden können, war im vorliegenden Fall dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) der Vorzug gegenüber dem Interesse des Bf. nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung), zu geben.

§ 41 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden."

Bei den in § 41 Abs. 1 EStG normierten Tatbeständen handelt es sich somit um Pflichtveranlagungstatbestände, bei deren Vorliegen eine Veranlagung - unabhängig von einem Antrag des Steuerpflichtigen - zu erfolgen hat.

In § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist angeordnet, dass, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, der Steuerpflichtige zu veranlagten ist, wenn „der Arbeitnehmer nach § 83 Abs. 3 unmittelbar in Anspruch genommen wird.“

Da der Bf. mit dem Arbeitgeber einen offiziellen Stundenlohn (für Zwecke der Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse) und zusätzlich eine mündliche Vereinbarung (laut Aussage des Betriebsleiters: „Nettolohnvereinbarung für alle Stunden, d.h. für Normalstunden und Überstunden“) abgeschlossen hat und sich aufgrund dieser Vereinbarungen Teile des Arbeitslohnes in bar auszahlen ließ, hat er durch vorsätzliches Handeln an der

Verwirklichung eines Sachverhaltes mitgewirkt, der dem gesetzlichen Tatbild der Verkürzung der Lohnsteuer (§ 83 Abs. 3 EStG 1988) entspricht.

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes führt daher zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 3 EStG 1988 für eine Inanspruchnahme des Bf. gegeben sind.

Daher ist die belangte Behörde zu Recht vom Vorliegen des Pflichtveranlagungstatbestandes § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ausgegangen.

Dabei wurde von dem der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht, zumal keine Gründe erkennbar sind, die ein Abstandnehmen von der unmittelbaren Inanspruchnahme des Bf. für die von ihm geschuldete Lohnsteuer (§ 83 Abs. 1 EStG 1988) aus Zweckmäßigkeits- oder Billigkeitserwägungen rechtfertigen würden.

Betreffend der Höhe der Einnahmen ist auf die vom Prüfer dem BFG übermittelten Liste zu verweisen. Dieser Liste sind die Nettolohnzahlungen/Lohnkonto und Auszahlungen/Bar zu entnehmen (s. Verfahrensverlauf). Daraus ergibt sich eine Differenz in Höhe von € 10.989,39 zum Lohnzettel der dem Bescheid vom 13. Juli 2012 zugrunde liegt. Somit sind € 14.113,32 (s. Bescheid vom 24. April 2017) im Jahr 2011 dem Bf. tatsächlich zugeflossen.

Eine Inanspruchnahme des primär haftungspflichtigen Arbeitgebers GesmbH war wegen Insolvenz dieses Unternehmens nicht möglich. Dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Ort vom 09.11.2012 der Konkurs eröffnet und am 11.04.2014 die amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG der GesmbH infolge Vermögenslosigkeit vorgenommen wurde.

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 3 EStG 1988 für eine Inanspruchnahme des Bf. gegeben sind. Daher ist die belangte Behörde zu Recht vom Vorliegen des Pflichtveranlagungstatbestandes § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ausgegangen.

Es war daher oa Gründen 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 Vorliegen eines Pflichtveranlagungsgrundes, wonach eine Veranlagung zwingend vorzunehmen ist - wenn der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer vorsätzlich zusammenwirken, um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt (§ 83 Abs. 3 EStG 1988) - ergibt sich unmittelbar aus der Gesetzesbestimmung des § 41 Abs. 1 Z 11 EStG 1988.

Ob eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nach § 83 Abs.3 EStG 1988 zulässig und somit der Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs.1 Z 11 EStG 988 gegeben war, war im Wege der Beweiswürdigung zu klären, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, sodass die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht gegeben sind.

Wien, am 14. Februar 2022