

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 18.02.2008 und 06.07.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 06.02.2008 und 09.06.2008 zu Steuernummer xxx, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2000, 2001, 2002 und 2003 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2000, 2001, 2002 und 2003 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde vom 06.07.2008 gegen die Bescheide vom 09.06.2008 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2000 und 2001 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2000 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde vom 18.02.2008 gegen die Bescheide vom 06.02.2008 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2002 und 2003 und Festsetzung der Einkommensteuer für 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **1. Sachverhalt und Parteivorbringen**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Jahren 2000-2003 zeitweise bei der Firma SM GmbH beschäftigt. Bei einer durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung im genannten Unternehmen wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden.

## **1.1. Einkommensteuer 2000**

### **1.1.1. Erstbescheid**

Am 07.03.2001 brachte der Bf. den Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 bei der belangten Behörde ein. Mit Bescheid vom 10.05.2001 wurde die Einkommenssteuer (ESt) 2000 unter Berücksichtigung der von der SM GmbH (Arbeitgeberin) im übermittelten Lohnzettel angeführten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 185.939 Schilling festgesetzt.

### **1.1.2. Erste Wiederaufnahme des Verfahrens**

Mit Bescheid vom 11.02.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt 2000 gemäß § 300 Abs. 4 BAO. Dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2000" bezeichnet. Als Begründung führte die belangte Behörde aus, dass das Verfahren gemäß § 300 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen gewesen sei, weil von einem der Arbeitgeber des Bf. ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Am 11.02.2008 erging ein neuer ESt-Bescheid für das Jahr 2000 in dem nunmehr steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 253.794 Schilling berücksichtigt wurden. Auch dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2000" bezeichnet

Eine gesonderte Begründung, bezeichnet mit "Einkommensteuerbescheide 2000+2001" vom 18.02.2008 wurde dem Bf. zugestellt. Die belangte Behörde führte in der Begründung aus, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Finanzamt Braunau Ried Schärching im Zuge einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

### **1.1.3. Berufung vom 18.2.2008**

Am 18.02.2008 (eingelangt am 29.02.2008) erhob der Bf. unter anderem Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 und die Festsetzung der Einkommensteuer 2000.

Die Berufung richtete sich gegen

- die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000-2003
- Berufung jeweils gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 11.02.2008, Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11.02.2008, Einkommensteuerbescheid 2002 vom 06.02.2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 06.02.2008
- Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000-2003

Dazu führte der Bf. aus, dass das Verfahren hinsichtlich der Einkommenssteuer für die angegebenen Jahre wieder aufgenommen worden sei, da die Firma SM GmbH offenbar korrigierte Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt habe. Allerdings stimme das in den oben genannten Bescheiden angegebene Einkommen nicht mit den von ihm tatsächlich erhaltenen Löhnen überein. Er habe in diesen Jahren jeweils nur die nachfolgenden Beträge erhalten:

- Jahr 2000: 184.084 S
- Jahr 2001: 209.651 S
- Jahr 2002: 14.473,22 €
- Jahr 2003: 12.479,84 €

Dazu legte der Bf. Bankbelege (Schreiben der X-Bank vom 19.02.2008) bei. Der Bf. begehrte die Berechnung der Einkommenssteuer für die Jahre 2000-2003 unter Berücksichtigung seiner tatsächlich erhaltenen Lohnzahlungen durchzuführen.

### **1.1.4. Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für 2000 vom 11.02.2008 statt und hob den angefochtenen Bescheid auf. Die Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet: Infolge der mangelhaften Begründung erfolgte eine stattgebende Erledigung. Damit scheide auch der ESt-Bescheid vom 11.02.2008 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufung gegen den ESt-Bescheid 2000 vom 11.02.2008 wurde mittels Zurückweisungsbescheid vom 06.06.2008 ebenfalls erledigt.

#### **1.1.5. Zweite Wiederaufnahme des Verfahrens**

Mit Bescheid vom 09.06.2008 erfolgte erneut die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000. Der Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2000" bezeichnet.

Eine gesonderte Bescheidbegründung erging am 12.06.2008. Der Wiederaufnahmebescheid wurde wie folgt begründet:

Bei der beim Arbeitgeber (Fa. SM GmbH) durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass ein Teil der Löhne schwarz ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien.

Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. Beim Bf. sei auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 3-6/2000 und 9-11/2000 ein zusätzlicher Bezug von 5.003,86 € entrichtet worden. In der Folge sei der Lohnzettel für 2000 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden; die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden musste.

Der berichtigte Lohnzettel stelle eine neue Tatsache dar, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige. Die von der Fa. SM GmbH tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in dem gleichzeitig ergangenen geänderten ESt-Bescheid dargestellt und würden zu einer entsprechenden Nachforderung führen.

Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben handle (Abgaben, die einerseits durch den Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt worden seien und andererseits durch den Bf. bei der Arbeitnehmerveranlagung die zusätzlichen Bezüge nicht offengelegt worden seien), betrage die Verjährungsfrist 7 Jahre.

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

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

Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde

an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Zudem ist anzumerken, dass der Bf. in der Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheids dazu angeleitet wurde, im Falle eine Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit ESt-Bescheid zu bezeichnen (genau wie in der Rechtsmittelbelehrung des nachfolgenden Sachbescheides vom 09.06.2008).

Mit Bescheid vom 09.06.2008 wurde erneut die Einkommensteuer für 2000 unter Berücksichtigung vonsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 253.794 Schilling festgesetzt.

In der Begründung des ESt-Bescheides wurde auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides verwiesen. Zudem ist anzumerken, dass der Bf. in der Rechtsmittelbelehrung des Sachbescheids dazu angeleitet wurde, im Falle eine Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit ESt-Bescheid zu bezeichnen (genau wie in der Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheides vom 09.06.2008).

#### **1.1.6. Berufung vom 06.07.2008**

Am 06.07.2008 erhob der Bf. fristgerecht Berufung gegen die ESt-Bescheide 2000 und begehrte die Aussetzung des vorgeschriebenen Betrages gem. § 212a BAO. Er begründete seine Berufung wie folgt:

Der Bf. habe mit dem Schreiben vom 09.06.2008 die ESt-Bescheide 2000 und 2001 mit einer Steuernachforderung von insgesamt 2.718,33 € erhalten. In den wiederaufgenommenen Bescheiden seien die Einkünfte von der Fa. SB um 5.003,86 € bzw. 1.945,66 € erhöht worden. Dies sei aufgrund einer Prüfung erfolgt. Dazu dürfe er folgendes mitteilen: er habe glaublich nur die Einkünfte aus den ausgefolgten Lohnzetteln erhalten. Weitere Bezüge habe der Bf. nicht bekommen. Somit wären die beiden Ursprungsbescheide korrekt ausgestellt worden. Er ersuche daher um Korrektur der beiden wiederaufgenommenen ESt-Bescheide auf die Ursprungsbescheide. Er habe nie gewusst, wie viel Lohn er tatsächlich bekommen habe. Der Bf. arbeite nach Quadratmetern, sei jedoch nach Stunden bezahlt worden. Der Umrechnungsmodus von Quadratmetern auf Stunden sei ihm nicht bekannt gewesen. Er habe jedes Jahr mehr Quadratmeter machen müssen, um die offizielle Lohnerhöhung zu verdienen. Es sei ihm mitgeteilt worden, dass dies ein normaler Vorgang im Baugewerbe sein solle.

#### **1.1.7. Berufungsvorentscheidung vom 03.10.2013**

Am 03.10.2013 erließ die belangte Behörde eine als „Einkommensteuerbescheid 2000“ bezeichnete Berufungsvorentscheidung gemäß dem damals geltenden § 276 BAO betreffend die Berufung vom 07.07.2008 gegen den Bescheid vom 09.06.2008. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab.

Mit gesonderter Bescheidebegründung vom 04.10.2013 führte die belangte Behörde aus:

An den Bf. sei ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid Einkommensteuerbescheid 2000 – 2003 (Berufungsvorentscheidung) am 03. Oktober 2013 abgefertigt worden. Die Erledigung weiche vom Begehren des Bf. aus folgenden Gründen ab:

Der Bf. habe für die Jahre 2000 bis 2003 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide seien rechtskräftig geworden.

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

Der Arbeitgeber sei zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und es seien hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B1 und B23 vorgefunden worden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. T. Y. bestätige das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung.

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

Die belangte Behörde gehe demnach davon aus, dass dem Bf. im Berufszeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen seien.

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

Für die Veranlagungsbehörde bestehe keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig sei der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit könne 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). Sei das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann sei die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22. 12. 1966, 2328/64).

Im gegenständlichen Verfahren seien die Einkommensteuerverfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen worden.

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

Nach Abs. 2 werde der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen,
2. außerkraftgetreten BGBl. I 2007/99,
3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird,
5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.

Im gegenständlichen Fall seien für die berufsgegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt worden. Diese Bescheide seien rechtskräftig geworden.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers werde ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 Tz 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit komme es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, sei dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung finde eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen sei, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folge, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen seien, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die gewählte Vorgangsweise zulässig und diese auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet worden (vgl. z.B. UFS Feldkirch, RV /0121- F/04).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer seien daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und

somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen gewesen.

Da der Bf. über einen Zeitraum von vier Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma beschäftigt war, erscheine es nicht glaubwürdig, dass er vom System Schwarzlohnzahlungen in der Firma ausgenommen war bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben soll.

#### **1.1.8. Vorlageantrag vom 03.11.2013**

Am 03.11.2013 erhob der Bf. den als „Berufung gegen die Bescheide vom 03.10.2013 und 04.10.2013“ bezeichneten Vorlageantrag. Er führte aus, dass er die geforderte Summe fristgerecht begleichen werde. Er sei zahlungswillig, allerdings dauere das Verfahren nun bereits 8 Jahre und der zu zahlende Betrag schraube sich durch die Verzinsung immer weiter nach oben. Der Bf. begehre allerdings die nochmalige Durchsicht seiner Bescheide, da es für ihn nicht nachvollziehbar sei, auf welcher Basis die Lohnverrechnung der Firma SB korrigiert wurde. Selbige Berechnungen würden keinesfalls mit seinen erhaltenen Lohnverrechnungen übereinstimmen. Der Bf. sei nach wie vor von der Handlungsweise seines damaligen Arbeitgebers überrascht. Mit Fairness und Gerechtigkeit ihm als Arbeitnehmer gegenüber habe das nichts zu tun.

#### **1.1.9. Beschwerdeentscheidung vom 09.07.2014**

Am 09.07.2014 erging eine Beschwerdeentscheidung betreffend die Beschwerde vom 06.07.2008 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 09.06.2008 zum ESt-Bescheid 2000 vom 10.05.2001. Die Beschwerde vom 06.07.2008 wurde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden könne, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Aus der Bescheidbegründung vom 11.02.2008 sei zu entnehmen gewesen, dass das Verfahren wiederaufzunehmen war, weil vom Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

In der Bescheidbegründung vom 09.06.2008 seien neue Tatsachen und Fakten angeführt worden. Es sei angeführt, dass im Rahmen einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass Schwarzgeld ausbezahlt worden sei. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsunterlagen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. In der Folge sei der Lohnzettel für 2000 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden.



Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben handle (Abgaben, die einerseits durch den Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt worden seine und andererseits durch den Bf. bei der Arbeitnehmerveranlagung die zusätzlichen Bezüge nicht offengelegt worden seien), betrage die Verjährungsfrist 7 Jahre.

Für die Einkommenssteuer 2000 habe die Verjährungsfrist Ende 2000 zu laufen begonnen. Durch die Erlassung des ESt-Bescheides während der Verjährungsfrist verlängere sich diese um ein Jahr, sodass die Verjährung betreffend Einkommenssteuer 2000 erst mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten wäre. Gegen diesen Bescheid ist kein Rechtsmittel aktenkundig.

## **1.2. Einkommensteuer 2001**

Am 05.04.2002 brachte der Bf. den Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 bei der belangten Behörde ein. Mit Bescheid vom 21.6.2002 wurde die Einkommenssteuer 2001 unter Berücksichtigung der von der SM GmbH im übermittelten Lohnzettel angeführten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 199.850 Schilling festgesetzt.

Mit Bescheid vom 11.02.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt 2000 gemäß § 300 Abs. 4 BAO. Dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichnet. Die Begründung war ident zu jener für den Bescheid betreffend das Jahr 2000 (siehe Punkt 1.1.2.).

Am 11.02.2008 erging ein neuer ESt-Bescheid für das Jahr 2001 in dem nunmehr steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 226.623 Schilling berücksichtigt wurden. Auch dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichnet

Eine gesonderte Begründung, bezeichnet mit "Einkommensteuerbescheide 2000+2001" vom 18.02.2008 wurde dem Bf. gesondert zugestellt. Die belangte Behörde führte in der Begründung aus, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Finanzamt Braunau-Ried-Schärding im Zuge einer Betriebsprüfung ein berechtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Am 18.02.2008 (eingelangt am 29.02.2008) erhob der Bf. unter anderem Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001 und die Festsetzung der Einkommensteuer 2001.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für 2001 vom 11.02.2008 statt und hob den angefochtenen Bescheid auf. Die Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet: Infolge der mangelhaften Begründung erfolgte eine stattgebende Erledigung. Damit scheide auch der ESt-Bescheid vom 11.02.2008 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Die Berufung gegen den ESt-Bescheid 2001 vom 11.02.2008 wurde mittels Zurückweisungsbescheid ebenfalls vom 06.06.2008 erledigt.

Mit Bescheid vom 09.06.2008 erfolgte erneut die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001. Der Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichnet.

Eine gesonderte Bescheidbegründung erging am 12.06.2008. Die Begründung war im Wesentlichen ident zu jener für den Bescheid betreffend das Jahr 2000 (vgl. Punkt 1.1.5.). Festgestellt wurde lediglich, dass in den Monaten 3 und 6/2001, sowie 11/2001 ein zusätzlicher Betrag von 1.945,66 Euro vom Arbeitgeber ausbezahlt wurde, der in den Lohnzetteln nicht erfasst war (Schwarzlohnzahlungen).

Zudem ist anzumerken, dass der Bf. in der Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheids dazu angeleitet wurde, im Falle eine Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit ESt-Bescheid zu bezeichnen (genau wie in der Rechtsmittelbelehrung des nachfolgenden Sachbescheides vom 09.06.2008).

Mit Bescheid vom 09.06.2008 wurde erneut die Einkommensteuer für 2001 unter Berücksichtigung von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 226.623 Schilling festgesetzt.

In der Begründung des ESt-Bescheides wurde auf die Begründung des Wiederaufnahmebescheides verwiesen. Zudem ist anzumerken, dass der Bf. in der Rechtsmittelbelehrung des Sachbescheids dazu angeleitet wurde, im Falle eine Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit ESt-Bescheid zu bezeichnen (genau wie in der Rechtsmittelbelehrung des Wiederaufnahmebescheides vom 09.06.2008).

Am 06.07.2008 erhob der Bf. fristgerecht Berufung gegen die ESt-Bescheide 2001 und begehrte die Aussetzung des vorgeschriebenen Betrages gem. § 212a BAO. Die Ausführungen in der Begründung sind bereits unter Punkt 1.1.6 wiedergegeben.

Am 03.10.2013 erließ die belangte Behörde eine als „Einkommensteuerbescheid 2001“ bezeichnete Berufungsvorentscheidung gemäß dem damals geltenden § 276 BAO betreffend die Berufung vom 07.07.2008 gegen den Bescheid vom 09.06.2008. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab.

Die gesondert ergangene Bescheidbegründung vom 04.10.2013 ist unter Punkt 1.1.7. wiedergegeben.

Am 03.11.2013 erhob der Bf. den als „Berufung gegen die Bescheide vom 03.10.2013 und 04.10.2013“ bezeichneten Vorlageantrag.

Am 19.07.2014 erging eine Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 06.07.2008 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 09.06.2008 zum ESt-Bescheid 2001 vom 21.6.2002. Die Beschwerde vom 06.07.2008 wurde als unbegründet abgewiesen. Die Begründung ist ident zu jener betreffend das Jahr 2000. Gegen diesen Bescheid ist kein Rechtsmittel aktenkundig.

### **1.3. Einkommensteuer 2002**

Am 21.05.2003 brachte der Bf. den Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 bei der belangten Behörde ein. Mit Bescheid vom 23.07.2003 wurde die Einkommenssteuer 2002 unter Berücksichtigung der von der SM GmbH im übermittelten Lohnzettel angeführten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 14.280,25 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 06.02.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt 2002 gemäß § 300 Abs. 4 BAO. Dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2002" bezeichnet. Die Begründung ist ident mit jener unter Punkt 1.1.2. angeführten.

Eine gesonderte Begründung, bezeichnet mit "Einkommensteuerbescheide 2002+2003" vom 18.02.2008 wurde dem Bf. zugestellt. Die belangte Behörde führte in der Begründung aus, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Finanzamt Braunau Ried Schärching im Zuge einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Am 06.02.2008 erging ein neuer ESt-Bescheid für das Jahr 2002 in dem nunmehr steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 18.300,06 Euro berücksichtigt wurden. Auch dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2002" bezeichnet.

Am 18.02.2008 (eingelangt am 29.02.2008) erhob der Bf. Berufung unter anderem Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003. Die Begründung ist unter Punkt 1.1.3..

Am 03.10.2013 erließ die belangte Behörde eine als „Einkommensteuerbescheid 2002“ bezeichnete Berufungsvorentscheidung gemäß dem damals geltenden § 276 BAO betreffend die Berufung vom 29.02.2008 gegen den Bescheid vom 06.02.2008. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab.

Die gesondert ergangene Bescheidbegründung vom 04.10.2013 ist unter Punkt 1.1.7. wiedergegeben.

Am 03.11.2013 erhob der Bf. den als „Berufung gegen die Bescheide vom 03.10.2013 und 04.10.2013“ bezeichneten Vorlageantrag (vgl. auch Punkt 1.1.8.).

### **1.4. Einkommensteuer 2003**

Am 20.04.2004 brachte der Bf. den Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 bei der belangten Behörde ein. Mit Bescheid vom 23.04.2004 wurde die Einkommenssteuer 2003 unter Berücksichtigung der von

der SM GmbH im übermittelten Lohnzettel angeführten steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 12.287,53 Euro festgesetzt.

Mit Bescheid vom 06.02.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt 2003 gemäß § 300 Abs. 4 BAO. Dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2003" bezeichnet. Die Begründung ist ident mit jener unter Punkt 1.1.2. angeführten.

Eine gesonderte Begründung, bezeichnet mit "Einkommensteuerbescheide 2002+2003" vom 18.02.2008 wurde dem Bf. zugestellt. Die belangte Behörde führte in der Begründung aus, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Finanzamt Braunau Ried Schärching im Zuge einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Am 06.02.2008 erging ein neuer ESt-Bescheid für das Jahr 2003 in dem nunmehr steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Kz. 245) in Höhe von 17.710,98 Euro berücksichtigt wurden. Auch dieser Bescheid wurde als "Einkommensteuerbescheid 2003" bezeichnet.

Am 18.02.2008 (eingelangt am 29.02.2008) erhob der Bf. unter anderem Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 und die Festsetzung der Einkommensteuer 2003 (ausführlich siehe Punkt 1.1.3.).

Am 03.10.2013 erließ die belangte Behörde eine als „Einkommensteuerbescheid 2003“ bezeichnete Berufungsvorentscheidung gemäß dem damals geltenden § 276 BAO betreffend die Berufung vom 29.02.2008 gegen den Bescheid vom 06.02.2008. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab.

Die gesondert ergangene Bescheidbegründung vom 04.10.2013 ist unter Punkt 1.1.7. wiedergegeben.

Am 03.11.2013 erhob der Bf. den als „Berufung gegen die Bescheide vom 03.10.2013 und 04.10.2013“ bezeichneten Vorlageantrag (vgl. auch Punkt 1.1.8.).

## **1.5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

### **1.5.1. Vorlageberichte**

Am 29.04.2014 erfolgte die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde gab zu den Einkommenssteuerbescheiden folgende Stellungnahme ab: gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge sei hinsichtlich der Höhe der Beträge lediglich eingewendet worden, dass der Bf. diese Beträge nicht erhalten habe. Da sich diese Beträge aber aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen

ergeben würden, erscheinen sie der belangten Behörde als schlüssig und nachvollziehbar. Im Falle der Einkommenssteuerveranlagung eines Arbeitnehmers sei ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht worden, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert worden. Da der Bf. über einen Zeitraum von vier Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma SB. beschäftigt gewesen sei, erscheine es nicht als glaubwürdig, dass er von den Schwarzzahlungen in der Firma ausgenommen war. Die belangte Behörde beantragte in diesem Punkt die Abweisung der Beschwerde.

Zu den Wiederaufnahmebescheiden führte die belangte Behörde aus, dass in der Bescheidbegründung vom 09.06.2008 (Jahre 2000 und 2001) neue Tatsachen und Fakten angeführt worden seien. Aus der Bescheidbegründung vom 11.02.2008 sei zu entnehmen, dass das Verfahren gemäß § 303 Abs.4 BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Arbeitgeber ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. In der Bescheidbegründung vom 09.06.2008 sei angeführt, dass im Rahmen einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass Schwarzgeld ausbezahlt worden sei. In der Folge seien die Lohnzettel vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden (neue Tatsachen). Da in der Bescheidbegründung vom 09.06.2008 neue Tatsachen und Fakten angeführt worden seien, beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide.

Der Vorlagebericht wurde dem Bf. zur Kenntnis gebracht.

### **1.5.2. Einräumung des Parteiengehörs**

Dem Beschwerdeführer wurden mit Beschluss vom 25.07.2016, zugestellt am 27.07.2016, folgende Beweismittel der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben:

- Besprechungsprogramm der Betriebsprüfung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding zu AB-Nr.: 124002/06 vom 16.11.2006
- Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 08.04.2009, 10Hv33/08z-61
- Gutachten des Mag. Dr. T. Y. und des Mag. (FH) N. E. vom Dezember 2008 für das Landesgericht Ried im Innkreis zu 3 St184/06y

Dazu wurde keine Stellungnahme abgegeben.

### **1.6. Festgestellter Sachverhalt:**

Beim ehemaligen Arbeitgeber wurden neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt. Der ehemalige Arbeitgeber ist zu diesen Schwarzzahlungen geständig (siehe Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 8.4.2009, 10Hv33/08z-61).

Das seitens des Landesgerichtes angeforderte und dem Bf. mit Beschluss vom 25.7.2016 zur Kenntnis gebrachte Gutachten der Sachverständigen Mag. Dr. T. Y. und des Mag. (FH) N. E. bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen beim ehemaligen Arbeitgeber des Bf.. So ergibt sich aus Punkt 4.1.3.1. des dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Gutachtens der Sachverständigen Mag. Dr. T. Y. und des Mag. (FH) N. E. vom Mai 2008 Folgendes:

Im Zentrum der Berechnungen der Finanzbehörde standen die elektronisch (bzw teilweise in Papierform) vorgelegenen monatlichen Aufzeichnungen der einzelnen Parteien, die so genannten Partieabrechnungen. Partieabrechnungen liegen für die Bereiche "Innenputz" (I), "Aussenputz" (A) und "Estrich" (E) vor. Im Wesentlichen waren drei bis vier Arbeitnehmer Mitglieder einer Partie, und die Partieabrechnung wird nach dem Partieführer bezeichnet.

Ausgangspunkt der Analyse für die Partieabrechnungen waren die von der Finanzbehörde übergebenen Excel-Verzeichnisse, in welche die Daten aus den beiden vorliegenden unterschiedlichen Programmversionen von "Bauprofi" (Bauprofi 3000, Bauprofi 3002) durch die Finanzbehörde kopiert und bearbeitet wurden.

Die Auswertungen für die Partieabrechnungen für die Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 wurden aus den Daten des Programms "Bauprofi 3000" erstellt. Die Auswertungen für die Partieabrechnungen für die Wirtschaftsjahre 2005 und 2006 wurden aus den Daten des Programms "Bauprofi 3002" von der Finanzbehörde ausgewertet.

Neben den elektronischen Daten lagen der Finanzbehörde auch Partieabrechnungen in Papierform vor. So scheint auch der Bf. in einer Partieabrechnung (Name der Partie: "HG" vom 23.04.2003 (Blatt 179 des Gutachtens vom Mai 2008) namentlich auf.

Die Entlohnung der Arbeitnehmer (Arbeiter) erfolgte in den Jahren ab 2000 in der Form, dass ein Teil des Arbeitslohnes offiziell, der andere Teil aber "schwarz" ausbezahlt wurde. Die Form der Entlohnung wurde nicht nur von den einzelnen Arbeitnehmern, sondern auch von den Arbeitspartien (diese bestanden aus dem Partieführer, sowie weiteren 2 bis 3 Arbeitern) bei deren Einstellungsgespräch gefordert und wurde diese Form der Entlohnung auch so gehandhabt, da ansonsten die Arbeitnehmer ihre Arbeit nicht aufgenommen hätten. Jede Partie hat eine bestimmte Quadratmeteranzahl an Putz- oder Wärmedämmungsarbeiten im Monat ausgeführt. Die Gesamtsumme der geleisteten Quadratmeter je Arbeitspartie wurden aufgeteilt einerseits auf eine Quadratmeteranzahl, die für die Auszahlung des offiziellen Lohnes (Tagesbedarf ca. 40m<sup>2</sup> bis 45m<sup>2</sup> pro Mann) an die einzelnen Arbeitnehmer notwendig waren und andererseits auf darüber hinaus geleistete Mehrmeter, die über den offiziellen Lohn hinaus als Schwarzlohn an die Partie bzw. die einzelnen Arbeiter ausbezahlt wurden.

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

Die Schwarzlöhne wurden also grundsätzlich so ermittelt, dass mit einer Arbeitspartie ein Quadratmeterpreis (bestimmter Euro-Betrag) ausgemacht wurde, sowie die Anzahl der Quadratmeter, die von der Partie im Monat ausgefüllt wird. Von dieser so errechneten Gesamtsumme an Arbeitslohn, die durch die Anzahl der Partiemitglieder geteilt wurde, wurde der vereinbarte Fixlohn je Arbeitnehmer abgezogen. Der über den Fixlohn hinausgehende Betrag wurde an die Arbeitnehmer (Partiemitglieder) schwarz ausbezahlt. Zusammenfassend zeigt sich, dass anlässlich einer am 12.07.2006 durchgeführten Hausdurchsuchung durch die Finanzbehörde eine Reihe von Unterlagen sichergestellt wurde, die konkrete Hinweise auf organisierte Schwarzabrechnungen im Rahmen der Leistungserbringung durch die Mitarbeiter erbringt.

Die Auswertung der vorgefundenen Daten führt zu dem Ergebnis der Finanzbehörde im Hinblick auf die Schwarzauszahlungen an die Mitarbeiter im Zeitraum 2000 bis Juni 2006, wobei für den Zeitraum, für welchen keine Daten vorlagen, eine Schätzung vorgenommen wurde.

Die Finanzbehörde ist laut dem vorliegenden Gutachten in ihren Auswertungen der im Unternehmen selbst angewandten Methode gefolgt.

Da der Bf. keine Stellungnahme zu den übermittelten Unterlagen abgegeben hat, geht das Gericht davon aus, dass die Feststellungen der Finanzbehörden in Bezug auf die Schwarzlohnzahlungen an den Bf. dem Grunde und der Höhe nach zutreffend sind. Durch die Beweislage wird dieses Ergebnis erhärtet.

Die Tatsache, dass die Abgaben hinterzogen wurden, ergibt sich schon aus Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 8.4.2009, 10Hv33/08z-61.

## **2. Rechtslage**

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nach § 83 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Nach § 83 Abs. 2 EStG 1988 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. Die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen
2. außer Kraft getreten BGBl I 2007/99
3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird

Gemäß § 83 Abs. 3 EStG 1988 kann der Arbeitnehmer 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.

Nach 303 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

### **3. Erwägungen**

#### **3.1. Zur Wiederaufnahme der Verfahren**

Im Beschwerdefall wurde Unklarheit geschaffen, indem die Wiederaufnahmebescheide und der Sachbescheide im Kopf gleich bezeichnet wurden (nämlich als "EINKOMMENSTEUERBESCHEID " ) und in der Rechtsmittelbelehrung sowohl der Wiederaufnahmebescheide als auch des Sachbescheide der Abgabepflichtige dazu angeleitet wurde, im Falle einer Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit Einkommensteuerbescheid zu bezeichnen. Bei dieser Sachlage ist objektiv zweifelhaft, ob sich die Berufung, auf die Wiederaufnahmebescheide oder auf die Sachbescheide oder - was durchaus naheliegend ist - auf beide Bescheide bezieht (vgl. VwGH 24. 5. 2007, 2007/15/0043).

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass sich die Beschwerden sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die Festsetzung der Einkommensteuer richtet. Auch die gesonderte Begründung vom 04.10.2013 zu den Berufungsvorentscheidungen vom 03.10.2013, welche als „Einkommensteuerbescheid" bezeichnet wurden, behandeln sowohl die Wiederaufnahme der Verfahren als auch die Festsetzung der Einkommensteuer. Ist der Spruch des Bescheides unklar (hier auf Grund der Bezeichnung als



"Einkommensteuerbescheid") , so kann zu seiner Auslegung die Begründung herangezogen werden (vgl. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197).

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 04.10.2013 führte die belangte Behörde aus, dass an den Bf. ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid Einkommensteuerbescheid 2000 – 2003 (Berufungsvorentscheidung) ergangen sei. In weiterer Folge legte sie ausführlich dar, warum ihrer Ansicht nach eine Wiederaufnahme der Verfahren durchzuführen war. Weiters wurde dargelegt, warum nach Ansicht der belangten Behörde die Einkommensteuerfestsetzung durchzuführen war und wie die Höhe der Bemessungsgrundlage ermittelt wurde. Demnach sprach die Berufungsvorentscheidung vom 03.10.2013 sowohl über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000 bis 2003, als auch über die Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 bis 2003 ab.

Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh. es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszwecks und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (VwGH 30. 1. 2015, Ra 2014/17/0025). Das als „Berufung gegen die Bescheide vom 03.10.2013 und 04.10.2013“ bezeichnete Anbringen vom 03.11.2013 ist als Vorlageantrag (§ 264 BAO) im Verfahren betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 als auch im Verfahren betreffend die Festsetzung der Einkommensteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 anzusehen, zumal die Berufungsvorentscheidung - wie bereits dargestellt - über diese Verfahren abspricht und der Bf. dessen Überprüfung begehrt . Die Beschwerden betreffend diese Verfahren wurden dem Bundesfinanzgericht am 29.04.2014 vorgelegt und sind damit gerichtsanhängig.

Zu den im Wiederaufnahmeverfahren genannten Gründen wurde vom Bf. nichts Konkretes vorgebracht. Die Tatsache, dass seitens der Arbeitgeberin Schwarzlohnzahlungen an den Bf. erfolgten, wurde in den gesonderten Bescheidbegründungen vom 12.06.2008 und 04.10.2013 dem Grunde und der Höhe nach dargestellt. Da die Feststellungen der Berufungsvorentscheidung als Vorhalt gelten, wäre es Sache der Abgabepflichtigen gewesen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Berufungsvorentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Des weiteren wurden dem Bf. mit Beschluss vom 25.07.2016, zugestellt am 27.07.2016, die Beweismittel der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Dazu erfolgte jedoch keine Stellungnahme des Bf..

Zu der in der Beschwerde vertretenen Ansicht wonach die Festsetzung der Einkommensteuer auf Grund vorgelegten Bankbestätigung über erhaltene Lohnzahlungen erfolgen sollte, ist darauf hinzuweisen, dass die erfolgten Schwarzzahlungen naturgemäß nicht als offizielle Lohnauszahlungen aufscheinen. Die Feststellungen der Finanzbehörden

über die erfolgten Schwarzlohnauszahlungen sind schlüssig und durch das Geständnis des Herrn SB im Strafverfahren untermauert. Dem Einwand, der Bf. sei überrascht über die damalige Vorgangsweise seines Arbeitgebers, ist nichts abzugewinnen, wurde doch nach den Feststellungen der Finanzbehörden diese Form der teilweisen Schwarzentlohnung von den Arbeitspartien doch selbst bei deren Einstellung gefordert. Demnach hat der Bf. nichts Schlüssiges vorgebracht, was den Feststellungen der Finanzbehörden widerspricht.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für 2000, 2001, 2002 und 2003 erweist sich als nicht rechtswidrig.

Hinsichtlich der Beschwerdeentscheidung vom 09.07.2014 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000 und 2001 ist darauf hinzuweisen, dass diese nach Einbringung des Vorlageantrages vom 03.11.2013 ergangen sind und damit nach der ab 1.1.2014 herrschenden Rechtslage gemäß § 300 Abs. 1 BAO als nichtig anzusehen sind.

### **3.2. Zur Einkommensteuerfestsetzung**

Im gegenständlichen Fall wurde in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine Antragsveranlagung durchgeführt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

Nach § 83 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn eine Veranlagung auf Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt wird. Damit wird klargestellt, dass auch in jenen Fällen, in denen sich bei Durchführung einer Antragsveranlagung eine Nachzahlung ergibt, der Arbeitnehmer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann. Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Zudem erlaubt auch § 83 Abs. 3 EStG 1988 die von der belangten Behörde gewählte Vorgangsweise. Sind Schwarzlohnzahlungen an den Arbeitnehmer geflossen, kann nach § 83 Abs. 3 EStG 1988 eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers erfolgen. In Betrugsfällen kann also der Arbeitnehmer direkt zur Lohnsteuerzahlung herangezogen werden. Die unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und schließt die Geltendmachung einer Haftung gegenüber dem

Arbeitgeber nicht aus (vgl. *Fellner in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (50. Lfg 2011) zu § 83 EStG) .

Wenn der Bf. einwendet, die Abgabenfestsetzung sollte auf Grund der vorgelegten Bankbestätigung über eingegangene Lohnzahlungen erfolgen, verkennt er, dass Schwarzlohnzahlungen in der Regel nicht als Lohnzahlungen deklariert werden und meist bar oder verdeckt ausgezahlt werden. Die Bank kann jedoch nur für als Lohnzahlungen deklarierte Überweisungen bestätigen, dass es dabei um "Lohneingänge" handelt. Damit hat die vom Bf. vorgelegte Bestätigung der X-Bank vom 19.02.2008 keine Beweiskraft.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagungen zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen. Nach dem Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 8.4.2009, 10Hv33/08z-61 sind die Lohnabgaben hinterzogen, sodass die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 1 BAO maßgeblich ist, welche im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide sieben Jahre betragen hat und nunmehr zehn Jahre beträgt. Unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO über die Verlängerung der Verjährungsfrist, war die Festsetzung der gegenständlichen Abgaben jedenfalls zulässig (vgl. dazu auch die Ausführungen der belangten Behörde in den Bescheidbegründungen vom 12.06.2008).

Da jedoch der Arbeitnehmer im Abgabenverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung der gegenständlichen Abgabenbescheide die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen vorzuhalten gewesen (Parteiengehör). Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde im Beschwerdeverfahren durch den in dieser Sache ergangenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 25.07.2016 saniert. Zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes wurde kein weiteres Sachvorbringen erstattet. Die angefochtenen Bescheide sind somit nicht rechtswidrig.

### **3.3. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. September 2016