

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch RA, über die Beschwerden vom 07.03.2008 bzw. vom 11.06.2008 gegen die Bescheide des FA, Steuernummer StNr, vom 07.02.2008, 13.02.2008, 20.02.2008 sowie vom 9.6.2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006, Einkommensteuer 2000 bis 2006 und betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2000 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Bisheriger Verwaltungsablauf:

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde im Beschluss vom 20. April 2016, RV/5101050/2012, das verwaltungsbehördliche Verfahren wie folgt dargestellt:

*„Der Beschwerdeführer wurde erklärungsgemäß am 12. April 2001 zur Einkommensteuer 2000, am 2. Mai 2002 zur Einkommensteuer 2001, am 16. Mai 2003 zur Einkommensteuer 2002, am 7. April 2004 zur Einkommensteuer 2003, am 30. Mai 2005 zur Einkommensteuer 2004, am 22. Juni 2006 zur Einkommensteuer 2005 und am 6. April 2007 zur Einkommensteuer 2006 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung). Am 7. Februar 2008 wurden die Verfahren für die Einkommensteuer 2000 bis 2004, am 13. Februar 2008 für die Einkommensteuer 2005 und am 20. Februar 2008 für die Einkommensteuer 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen. Dies wurde hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2006, jeweils damit begründet, dass einer der Arbeitgeber des Beschwerdeführers neue beziehungsweise berichtigte Lohnzettel übermittelt habe. Mit jeweils gleichem Datum wie die Wiederaufnahmsbescheide wurden auch neue Sachbescheide für die Einkommensteuer 2000 bis 2006 erlassen. Diese führten zu Nachforderungen in der Höhe von 2000 € 1.563,55, 2001 € 791,55, 2002 € 2.005,73, 2003 € 1.962,31, 2004 € 2.095,01, 2005 € 1.412,4 und 2006 € 1.111,37. Mit der Berufung vom 7. März 2008 (Datum des Poststempels) begehrte der Beschwerdeführer die oben genannten Bescheide für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer*

2000 bis 2006 ersatzlos aufzuheben, beziehungsweise die jeweiligen Nachforderungen bei den damit verbundenen Einkommensteuerbescheiden mit Null festzusetzen. Dies begründete der Beschwerdeführer damit, dass nach Rückfrage beim Arbeitgeber keine berichtigten oder neuen Lohnzettel übergeben worden seien. Im Übrigen habe die Abgabenbehörde das von ihr ausgeübte Ermessen nicht ausreichend beziehungsweise richtig begründet, und sei die Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 auch verjährt. Die von der Abgabenbehörde jeweils angeführte Höhe des Einkommens des Beschwerdeführers sei nicht nachvollziehbar, da er genau jenes Einkommen beziehungsweise jenen Lohn erhalten habe, der aus den Jahreslohnzetteln und den ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagungen hervorgehe. Ein Abweichen von diesen Beträgen habe das Finanzamt nicht begründet. Dem Begehren des Beschwerdeführers folgend hob das Finanzamt die oben beschriebenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren jedoch nur für die Einkommensteuer 2000 bis 2001 jeweils mit Berufungsvorentscheidungen datiert vom 6. Juni 2008 auf und erklärte, dass in Folge der mangelhaften Begründung (der angefochtenen Bescheide) eine stattgebende Erledigung erfolgt sei und die damit jeweils verbundenen Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien. Die Berufungen gegen die korrespondierenden Einkommensteuerbescheide wurden dementsprechend als unzulässig zurückgewiesen. Am 9. Juni 2006 erließ das Finanzamt erneut Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2000 und 2001. Diese würden damit begründet, dass beim Arbeitgeber des Beschwerdeführers, der Firma S GmbH, im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden wäre, dass Anteile der Löhne der Arbeitnehmer schwarz ausbezahlt worden und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen des Arbeitgebers ermittelt worden. Auf diese Weise sei beim Beschwerdeführer ein bisher nicht erklärter Lohn für die Monate März bis Mai 2000 und Juni bis November 2000 in Höhe von € 4.442,16 sowie für die Monate September bis November 2001 in Höhe von € 2.411,22 errechnet worden. Dementsprechend seien die Lohnzettel für die Jahre 2000 und 2001 vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers berichtigt worden. Die nicht entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber vom Beschwerdeführer nicht ersetzt werden müsse. Die berichtigten Lohnzettel würden die Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen und seien die tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne in den Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 (vom 7. Februar 2008) dargestellt worden. Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um Abgaben handle, welche einerseits vom Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt und andererseits diese Beträge vom Beschwerdeführer in seinen Abgabenerklärungen nicht offen gelegt worden seien, habe die Abgabenbehörde diese als verkürzte Abgaben zu werten und betrage die Verjährungsfrist daher sieben Jahre. Wer die Abgaben verkürzt habe, sei nicht entscheidend. Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2000 und 2001 beginne erst Ende des jeweiligen Jahres und werde die Verjährungsfrist durch das Erlassen der

wiederaufgenommenen Bescheide um ein Jahr verlängert, so dass die Verjährung erst 2008 beziehungsweise 2009 eingetreten sei. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen verfügt worden. Im Fall des Beschwerdeführers überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse des Beschwerdeführers an der Beständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit der Berufung nach § 243 BAO in der Fassung BGBI. I Nr. 194/1961 vom 11. Juni 2008, welche nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO in der Fassung BGBI. I Nr. 13/2014 beim Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu behandeln ist, begehrte der Beschwerdeführer die zuletzt genannten Bescheide für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2000 bis 2001 vom 9. Juni 2006 ersetztlos aufzuheben, beziehungsweise die jeweiligen Nachforderungen bei den damit verbundenen Einkommensteuerbescheiden mit Null festzusetzen. Dazu führte der Beschwerdeführer aus, dass die beschwerdegegenständlichen Verfahren für die Einkommensteuer 2000 und 2001 bereits zum 7. Februar 2008 mit der gleichen Begründung wieder aufgenommen worden seien. Schon in diesen Bescheiden sei ersichtlich gewesen, dass sie auf Basis eines berichtigten Lohnzettels aufgrund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung bei der Firma S GmbH ergangen seien. Den Berufungen gegen diese Bescheide vom 7. Februar 2008 betreffend der Einkommensteuer 2001 und 2002 (richtig: 2000 und 2001) sei mit dem Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juni 2008 stattgegeben worden. Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide vom 9. Juni 2008 würden sich erneut auf die gleichen Wiederaufnahmegründe wie die ursprünglichen berufen, nämlich die steuerlichen Feststellungen anlässlich der Außenprüfung bei der Firma S GmbH. Eine erneute Wiederaufnahme desselben Abgabenverfahrens sei jedoch nur aus unterschiedlichen Gründen zulässig. Es liege im Falle des Beschwerdeführers also eine bereits entschiedenen Rechtssache vor. Was die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 selbst angehe, sei die Erhöhung des Einkommens auf ATS 233.826,00 im Jahr 2000 und ATS 200.303,00 im Jahr 2001 vom Finanzamt nicht begründet worden. Der Beschwerdeführer habe genau jenen Lohn erhalten, welche in den ursprünglichen Jahreslohnzetteln beziehungsweise den Erstbescheiden angeführt worden sei. Der Beschwerdeführer bestreite, die erhöhten Beträge erhalten zu haben. Der Beschwerdeführer habe jedenfalls zu keinem Zeitpunkt von seinem Arbeitgeber Schwarzzahlungen erhalten. Ein näheres Eingehen sei nicht möglich, da das Finanzamt nicht angeführt habe, wann der Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber Schwarzgeldzahlungen erhalten haben solle und auch nicht erklärt worden sei, aufgrund welcher Beweisumstände dies angenommen worden sei. Im Übrigen seien die Abgabennachforderungen verjährt. Mit Schreiben vom 15. Juni 2012 zog der Beschwerdeführer ausdrücklich die Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für Jahre 2000 bis 2006 zurück.

Am 16. Juli 2012 verfasste das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen, welche sich ausdrücklich als „Einkommensteuerbescheid“ des jeweiligen Jahres 2000 bis 2006 „Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO“ bezeichnen. Weiter lauten diese

*Bescheide: „Die Berufung vom 11. Juni 2008 gegen den Bescheid vom 9. Juni 2008 [(2000), vom 14. Juli 2008 gegen den Bescheid vom 9. Juni 2008 (2001), vom 10. März 2008 gegen den Bescheid vom 7. Februar 2008 (2002), vom 7. März 2008 gegen den Bescheid vom 7. Februar 2008 (2003), vom 7. März 2008 gegen den Bescheid vom 7. Februar 2008 (2004), vom 7. März 2008 gegen den Bescheid vom 13. Februar 2008 (2005), vom 7. März 2008 gegen den Bescheid vom 20. Februar 2008 (2006)] wird als unbegründet abgewiesen.“*

*Als Begründung wird für die Jahre 2000 bis 2005 gleichlautend angeführt, dass entsprechend § 41 Abs. 1 EStG 1988 unter anderem dann ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliege, wenn im gleichen Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen oder Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 zugeflossen seien. Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 seien Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter anderem Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis oder früheren Dienstverhältnis. § 47 Abs. 1 EStG bestimme als Arbeitgeber, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 ausbezahle. Daher seien auch die Bauarbeiter-, Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK) Arbeitgeber im Sinne des Einkommensteuergesetzes und die von der BUAK im Mai 2000, 2001, 2002, 2003, im Juni 2004 und Juli 2005 ausbezahlten Bezüge solche, bei denen Lohnsteuer nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 einzubehalten sei. Eine Pflichtveranlagung sei bei gleichzeitigen Bezügen aus zwei gesondert zu versteuernden lohnsteuerpflichtigen Einkünften innerhalb eines Monates, wenn der Arbeitnehmer im Kalendermonat bei einem der Arbeitgeber durchgehend beschäftigt sei, vorzunehmen. Dabei spielt es keine Rolle, nach welcher Norm des EStG 1988 die lohnsteuerpflichtigen Einkünfte zu besteuern seien. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 von 13. März bis 21. November 2000, von 19. März bis 15. November 2001, von 20. März bis 6. November 2003, von 22. März bis 5. November 2004 und von 29. März bis 10. November 2005 durchgehend lohnsteuerpflichtige Einkünfte von der Firma S GmbH und somit auch zu dem Zeitpunkt, zu welchem ihm jeweils im betreffenden Jahr von der BUAK Zahlungen zur Auszahlung gebracht wurden, bezogen. Der Pflichtveranlagungstatbestand nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei damit in den Jahren 2000 bis 2005 gegeben und habe daher das Zurückziehen des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung keine Folge auf die vom Gesetz her durchzuführende Veranlagung.*

*Für 2006 lautet die Begründung sinngemäß gleich, aber kürzer gefasst, dass nach § 41 Abs. 1 EStG 1988 ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliege, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden, Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5 oder 6 EStG 1988 zugeflossen oder in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse nach § 63 Abs. 1 EStG 1988 nicht in der ausgewiesenen Höhe zugestanden seien. Da der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2006 Bezüge vom Insolvenzausgleichsfond (IAF) entsprechend § 69 Abs. 6 EStG 1988 bezogen habe,*

*liege auch für dieses Jahr ein Pflichtveranlagungstatbestand vor und sei das Zurückziehen des Antrages auf Arbeitnehmerveranlagung ohne Wirkung geblieben.*

*Am 9. August 2012 verfasste der Beschwerdeführer einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr als Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht zu behandeln, siehe oben). Darin verwies er hinsichtlich der Begründung auf jene der Berufungsschriften.“*

Mit Beschluss vom 20. April 2016 (RV/5101050/2012) hob das Bundesfinanzgericht die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2006 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 25. Mai 2016 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006, betreffend Einkommensteuer 2000 und 2006 sowie betreffend Anspruchszinsen 2000 bis 2005 mit folgenden Begründungen als unbegründet abgewiesen:

*„Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001: „Aus den händischen Bescheidbegründungen vom 19.02.2008 zu den Wiederaufnahmbescheiden vom 07.02.2008 (Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2000 und 2001) war zu entnehmen, dass das Verfahren gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen war, weil vom Finanzamt Fa aufgrund einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Nach Beschwerde gegen diese Bescheide wurde mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 06.06.2008 stattgegeben und diese Bescheide aufgehoben. Mit den Bescheiden vom 09.06.2008 wurden die Verfahren zu den Bescheiden vom 12.04.2001 (Einkommensteuerbescheid 2000) und 02.05.2002 (Einkommensteuerbescheid 2001) nochmals wiederaufgenommen. In den Bescheidbegründungen vom 09.06.2008 werden neue Tatsachen und Fakten angeführt. Es wurde ausgeführt, dass im Rahmen der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt wurde, dass Schwarzgeld ausbezahlt wurde. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten sind anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstiger Unterlagen ermittelt worden. Aufgrund dieser Gegebenheiten war das Finanzamt berechtigt - weil Tatsachen oder Beweismittel in einem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind – die Wiederaufnahme zu verfügen. Auf die Entscheidung des BFG vom 09.07.2015, RV/5100552/2014 in einem gleichgelagerten Fall wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Aus den dargelegten Gründen waren Ihre Beschwerden abzuweisen.“*

*Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2006: „In den Bescheidbegründungen vom 07.02.2008 (Jahre 2002, 2003, 2004), vom 13.02.2008 (2005) und vom 20.02.2008 (2006) wurde angeführt, dass das Verfahren gem. § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen war, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde (wer einen allfälligen Lohnzettel für diese bis dahin nicht versteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausstellt, ist für die Frage, ob eine Tatsache neu hervorgekommen ist, welche bei richtiger rechtlicher Würdigung allein oder in*

*Zusammenhang der anderen Elemente der Beweiswürdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid als den ursprünglichen zur Folge hatte haben können, egal). Weiters wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt wurde. Im vorliegenden Fall überwog das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen konnten nicht als geringfügig angesehen werden. Was das Argument der eingetretenen Verjährung betreffend Jahre 2002 und 2003 betrifft, so ist anzuführen dass, da es sich nach den durchgeföhrten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben handelt. Die Verjährungsfrist gem. § 207 (2) zweiter Satz BAO (idF BGBI I 2004/57) beträgt somit 7 Jahre. Maßgebend für die verlängerte Verjährungsfrist ist allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Nicht ausschlaggebend ist, vom wem die Abgaben verkürzt wurden (siehe Ritz, BAO Kommentar, § 207 T2 16). Aufgrund dieser Gegebenheiten war das Finanzamt berechtigt - weil Tatsachen oder Beweismittel in einem abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind – die Wiederaufnahme zu verfügen. Aus den dargelegten Gründen waren Ihre Beschwerden abzuweisen.“*

*Einkommensteuer 2000 bis 2006: „ Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden; daher kann zB die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 93 T2 16). Sie haben für die Jahre 2000 und 2001 Anträge auf Durchführung einer ArbeitnehmerInnenveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden rechtskräftig. Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wurden berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt. Daraufhin erfolgten bei Ihnen Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren. Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und es wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen B1 und B23 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen G1 bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung. Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in Ihren Beschwerden lediglich vorgebracht, dass Sie die gegenständlichen Beträge nicht erhalten hätten. Da jedoch wie oben ausgeführt, festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermag dieses Vorbringen der Beschwerden nicht zum Erfolg zu verhelfen und erscheint angesichts der vorliegenden Beweismittel nicht glaubwürdig. Das Finanzamt geht demnach davon aus, dass Ihnen im Beschwerdezeitraum neben Ihren offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind. Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge wurde hinsichtlich der Höhe der Beträge nur eingewendet, dass Sie diese Beträge nicht erhalten haben. Da sich diese Beträge aber aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen ergeben, erscheinen sie dem Finanzamt schlüssig und nachvollziehbar. Für die Veranlagungsbehörde*

besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 T2 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH vom 20. 02. 1992, 90/13/0154 und vom 31. 03. 1992, 92/14/0040). Ist das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens möglich (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22. 12. 1966, 2328/64). Im gegenständlichen Verfahren wurden die Einkommensteuerverfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen. Nach § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach Abs. 2 wird 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 wurden für die beschwerdegegenständlichen Jahre Antragsveranlagungen durchgeführt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 T2 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154). Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178). Nach Ansicht des Finanzamtes ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und wurde auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet (vgl. zB UFS Feldkirch, RV /0121-

*F/O4). Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen. Da Sie bis einschließlich dem Jahr 2006 über einen Zeitraum von dreizehn Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma beschäftigt waren, erscheint es nicht glaubwürdig, dass Sie vom System Schwarzlohnzahlungen in der Firma ausgenommen waren bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben sollen. Aus den dargelegten Gründen waren Ihre Beschwerden abzuweisen.“*

*Anspruchszinsen 2000 bis 2005: „Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen. Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Einkommenssteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsbescheid (n.Ritz 5. Auflage, § 205 T2 35). Aus den dargelegten Gründen waren Ihre Beschwerden abzuweisen.“*

Gegen die Beschwerdevorentscheidungen vom 25. Mai 2016 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 1. Juni 2016 die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instant beantragt. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Vorlagebericht vom 9. August 2016 wurde die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und die Abweisung des Rechtsmittels beantragt.

Folgendes Schreiben der nunmehr zuständigen Richterin wurde am 12.10.2016 dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers zugestellt:

*„ Sehr geehrter Herr Bf,  
aus den beiliegenden Beweismitteln geht hervor, dass bei der Firma BehemalsS GmbH neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausgebzahlt wurden. Ihr ehemaliger Arbeitgeber ist zu den Schwarzgeldzahlungen geständig, ebenso zahlreiche ehemalige Arbeitnehmer. Das seitens des Landesgerichtes angeforderte Gutachten des Sachverständigen bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen und bei Ihnen den Empfang von Schwarzgeldzahlungen. Die Höhe der zugerechneten Beträge ergibt sich aus dem von Ihrem ehemaligen Arbeitgeber im Programm "Bauprofi 3000" und "Bauprofi 3002" erfassten Daten (vgl. Beilage). Den Feststellungen der Finanzverwaltung, welche in den Gutachten der Sachverständigen Mag. G1 und G2,*

*im Urteil des Landesgerichtes LG vom 8.4.2009, 10 Hv 33/08z, sowie in mehreren Erkenntnissen des Finanzgerichtes (z.B. RV/5100552/2014) Niederschlag gefunden haben, steht gegenständlich Ihre unbewiesene Behauptung gegenüber, Sie hätten keine Schwarzgeldzahlungen erhalten. Sie werden somit eingeladen, binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens entsprechende Beweismittel vorzulegen, aus denen die Richtigkeit Ihrer Behauptung hervorgeht. “*

Dem Schriftsatz waren folgende Unterlagen jeweils in Kopie angeschlossen:

Besprechungsprogramm über die Schlussbesprechung betr. BehemalsS GmbH vom 16.11.2006, Niederschrift über die Schlussbesprechung betr. BehemalsS GmbH vom 22.11.2006, Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der BehemalsS GmbH vom 27.11.2006, Auszüge aus den Programmen "Bauprofi 3000" und "Bauprofi 3002", Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z1 vom 25.2.2010, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z2 vom 8.2.2010, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z3 vom 9.2.2010, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z4 vom 8.2.2010, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z5 vom 8.2.2010, Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des Z6 vom 8.2.2010, Seiten 35 bis 54 aus dem Gutachten von Mag. G1 und G2 von Mai 2008, Gutachten von Mag. G1 und G2 von Dezember 2008, Urteil des Landesgerichtes LG vom 8.4.2009 betr. AG und AS, Erkenntnis des BFG vom 9.7.2015, RV/5100552/2014, Erkenntnis des UFS vom 3.9.2013, RV/0399-L/11.

In der Stellungnahme vom 2.11.2016 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass ein Arbeitnehmer betreffend 10 Jahre und mehr als 10 Jahre zurückliegende Zeiträume keinerlei Aufzeichnungen zur Verfügung habe. Die Arbeitsaufzeichnungen würden regelmäßig nach der jeweiligen Saison und entsprechender Abrechnung nicht mehr aufbewahrt. Dem Beschwerdeführer und seinem steuerlichen Vertreter sei aus den anderen Verfahren bekannt, dass die jeweiligen Arbeitnehmer zu den entsprechenden Nachzahlungen verpflichtet worden seien bzw. den entsprechenden Berufungen keiner Folge gegeben werde. Es werde argumentiert, dass die Behauptung, es seien keine Schwarzgeldzahlungen erfolgt, unbewiesen sei. Die Rechtslage sei jedoch umgekehrt, die Behörde habe zu beweisen, dass Schwarzgeldzahlungen erfolgt seien. Die vorgelegten Beweismittel würden lediglich belegen, dass das Finanzamt berechtigt aufgrund diverser Aufzeichnungen und dergleichen der Firma S GmbH Schwarzgeldumsätze unterstellt habe bzw. auch erwiesen sei, dass einzelne Partien Schwarzgeldzahlungen erhalten hätten. Ein konkretes Beweismittel, dass der Beschwerdeführer Schwarzgeldzahlungen erhalten habe, würde sich aus den vorgelegten Unterlagen nicht ergeben. Es liege als einziges auf den Namen des Beschwerdeführers Bezug habendes Beweismittel ein Auszug aus dem Programm "Bauprofi 3000" und "Bauprofi 3002" vor. Für den Beschwerdeführer sei nicht nachvollziehbar, wie sich aus diesem Auszug die an ihn geflossene Schwarzgeldzahlung bzw. die Bemessungsgrundlage für die neuerliche Arbeitnehmerveranlagung ergeben soll. Die wäre entsprechend zu begründen. Ganz wesentlich sei allerdings, dass sich aus allen Unterlagen ergeben würde, dass bei der Firma S GmbH für die Jahre 2003

und 2004 überhaupt keine Aufzeichnungen gefunden worden seien. Die unterstellten Schwarzumsätze würden sich lediglich darauf beziehen, dass seitens des Finanzamtes im Rahmen der Betriebsprüfung angenommen worden sei, dass die Schwarzumsätze auch in diesen beiden Jahren gleich gehandhabt worden wären wie in den anderen Jahren. Demgemäß seien die Umsätze entsprechend geschätzt worden. Betreffend Auszahlungen an den Beschwerdeführer bzw. sonstige Arbeitnehmer liege überhaupt kein einziges Beweisergebnis vor. Eine an sich berechtigte Schätzung des Finanzamtes könne nicht dazu führen, dass einfach ein Anteil an Schwarzgeldauszahlungen an die Arbeitnehmer unterstellt werde. Im Rahmen einer Schätzung nach BAO für den Betrieb mag das wohl angehen, nicht jedoch für die Unterstellung von Schwarzgeldauszahlungen an Arbeitnehmer. Zu den vorgelegten Auswertungen "Bauprofi 3000" und "Bauprofi 3002" sei ersichtlich, dass für die Jahre 2003 und 2004 überhaupt keine einzige konkrete Auszahlungszuordnung vorliege, natürlich auch nicht vorliegen könne. Solche Zuordnungen würden ausschließlich betreffend der Jahre 2000, 2001, 2002, 2005 und 2006 vorliegen. Die Unterstellung von Schwarzgeldauszahlungen an einzelne Arbeitnehmer aufgrund allgemeiner Umsatzzuschätzungen des Finanzamtes beim Dienstgeber würde geradezu an den Grundsätzen des Rechtsstaates rütteln. Dies würde bedeuten, dass bei jeder Zuschätzung des Finanzamtes wegen mangelnder Aufzeichnungen oder sonstiger Beweismittel beim Dienstgeber und des Nachweises, dass an einzelne Dienstnehmer in unterschiedlichen Zeiträumen Schwarzgeldzahlungen geflossen seien, dann jeder Dienstnehmer - völlig unabhängig, ob es diesbezüglich einen Beweis gäbe oder nicht - prozentuell für die gesamten Zeiträume anteilmäßig mit angeblichen Schwarzgeldauszahlungen belastet werde und diesbezüglich entsprechende Nachzahlungen erfolgen würden. Eine solche Vorgangsweise sei in einem Rechtsstaat geradezu undenkbar.

## **II. Festgestellter Sachverhalt:**

### **II.A. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Mit den Bescheiden vom 7.2.2008, 13.2.2008 und 20.2.2008 erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2006. Für die Jahre 2000 bis 2004 wurde in den jeweils als „Einkommensteuerbescheid“ bezeichneten Bescheide auf einen berichtigten oder neuen Lohnzettel des Arbeitgebers verwiesen (automatisationsunterstützte Begründung). In einer zusätzlichen (händischen) Begründung (Bezeichnung des Bescheides: Einkommensteuer 2000 bis 2004) wurde ausgeführt: „Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil vom Finanzamt Fa aufgrund einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde.“ Für das Jahr 2005 wurde der mit „Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005“ bezeichnete Bescheid wie in den Vorjahren mit der automatisationsunterstützten Begründung sowie mit der zusätzlichen händischen Begründung begründet.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 vom 20. Februar 2008 wurde wie folgt begründet: „Das Verfahren war gemäß § 303 (4) BAO wiederaufzunehmen, weil vom Finanzamt Fa aufgrund einer Betriebsprüfung

ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde.“Nach Berufung gegen diese Bescheide (Schriftsatz vom 7.3.2008) wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 6.6.2008 den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 stattgegeben und die Bescheide aufgehoben. Mit den Bescheiden vom 9.6.2008 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 neuerlich wiederaufgenommen. Begründend wurde auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber und die dabei festgestellten Schwarzlöhne hingewiesen. Gegen diese Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 11.6.2008 Berufung eingebracht. Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 25.5.2016 wurden die nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufungen vom 7.3.2008 bzw. vom 11.6.2008 als unbegründet abgewiesen. Der Vorlageantrag vom 1.6.2016 wurde 9.8.2016 dem Verwaltungsgericht vorgelegt.

## II. B. Einkommensteuer 2000 bis 2006:

Für die Jahre 2000 bis 2006 stellte der Beschwerdeführer jeweils Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung. In diesem Zeitraum bezog er Lohnsteuerpflichtige Einkünfte der Firma S GmbH. Die diesbezüglichen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft. Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung bei der Firma S GmbH wurde festgestellt, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zusätzlich zu den Löhnen, welche in den der Abgabenbehörde übermittelten Lohnzetteln aufscheinen, an die Arbeitnehmer Zahlungen geleistet wurden, welche nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden waren. Die geständige Verantwortung des ehemaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers spiegelt sich im Urteil des Landesgerichtes LG vom 8.4.2009, 10Hv33/08z-61, wider. Darüber hinaus haben Dienstnehmer der Firma S GmbH den Erhalt von Schwarzgeldlöhnen bestätigt. Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen wurden Daten im Programm Bauprofi 3000 und 3002 (teilweise elektronisch, teilweise in Papierform) vorgefunden. Die Auswertungen für die Partieabrechnungen für die Wirtschaftsjahre 2000 bis 2002 wurden aus den Daten des Programmes Bauprofi 3000 erstellt, jene für die Wirtschaftsjahre 2005 und 2006 aus den Daten des Programmes Bauprofi 3002. In den Gutachten der Sachverständigen Mag. G1 und G2 von Mai 2008 bzw. von Dezember 2008 wurde ebenfalls bestätigt, dass beim ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers Schwarzgeldauszahlungen geleistet wurden. Im Gutachten von Mai 2008 wurde für die Beschreibung des Aufbaus einer Partieabrechnung, welche in der Folge die Grundlage für die Berechnungen der Finanzbehörde für die Schwarzgeldzahlungen bildete, die Partie, deren Partieführer der Beschwerdeführer war, exemplarisch herangezogen, was bedeutet, dass der Gutachter beim Beschwerdeführer konkret den Empfang von Schwarzlohn als erwiesen annahm. Jede Partie hatte für den monatlichen Fixlohn eine bestimmte Quadratmeterzahl an Putz- oder Wärmedämmarbeiten im Monat auszuführen. Die Partieführer gaben die Übermeter bekannt, welche als Schwarzlohn an die Partie bzw. an die einzelnen Arbeiter ausbezahlt wurden. Die Schwarzlöhne wurden also grundsätzlich so ermittelt, dass mit einer Arbeitspartie ein Quadratmeterpreis ausgemacht wurde, sowie die Anzahl der Quadratmeter, die von der Partie im Monat ausgeführt wurde. Die Gesamtsumme an Arbeitslohn wurde durch die Anzahl der

Partiemitglieder geteilt und der vereinbarte Fixlohn jeweils abgezogen. Der über den vereinbarten Fixlohn hinausgehende Betrag wurde schwarz ausbezahlt. Dass dieserart Schwarzabrechnungen in dem vom Finanzamt festgestellten Ausmaß durchgeführt wurden, wurde von ehemaligen Kollegen des Beschwerdeführers sowie vom ehemaligen Arbeitgeber niederschriftlich bestätigt. Aufgrund der ausgewerteten Daten wurden die tatsächlich ausbezahlten Löhne ermittelt. Da die Programme vom ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers selbst stammen, besteht für das Gericht keine Veranlassung an der Richtigkeit des ausgewerteten Zahlungsmaterials zu zweifeln bzw. davon abzuweichen. Für den Zeitraum, für welchen keine Daten vorliegen, wurde eine Schätzung vorgenommen. Der Gutachter qualifizierte die Vorgehensweise und Berechnung des Finanzamtes hinsichtlich der Schwarzgeldlohnzahlungen an die Dienstnehmer der Firma S GmbH als schlüssig und nachvollziehbar. Nicht nachvollziehbar ist der Einwand des steuerlichen Vertreters in der Stellungnahme vom 2.11.2016, wonach es keine Beweise dafür gäbe, dass der Beschwerdeführer Schwarzgeldauszahlungen erhalten habe. Aus dem übermittelten Auszug des Gutachtens (Tz. 144) geht nämlich eindeutig hervor, dass der offizielle Lohn für die Partie des Beschwerdeführers im April 2006 2.746,60 € betrug. Vom "Chef" ausbezahlt wurde am 16.5.06 der Betrag von 2.877,60 €. Ebenso geht aus der mit dem Beschwerdeführer und seinem ehemaligen Arbeitgeber getroffenen Vereinbarung (Tz. 148) hervor, dass neben den Vergütungen für einzelne Arbeiten mit dem Beschwerdeführer auch ein Pauschale "Partieführer pro Monat" vereinbart war. Dieser Betrag von 73,-- € scheint auch in der Partieabrechnung für April 2006 auf. Im Übrigen wurde im Gutachten anhand der Daten des Beschwerdeführers exemplarisch dargelegt, dass er Schwarzgeldzahlungen erhalten hat und wie das Finanzamt die Höhe ermittelt hat. Das im Gutachten detailliert beschriebene System in Zusammenhang mit den Schwarzgeldzahlungen wurde von mehreren Zeugen sowie vom ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers genauso geschildert.

Das Gericht davon aus, dass die Feststellungen der Finanzbehörde in Bezug auf die Schwarzlohnzahlungen von der Firma S GmbH an den Beschwerdeführer dem Grunde und der Höhe nach den Tatsachen entsprechen. Diese Tatsachen entsprechen der eindeutigen Beweislage.

Aus dem Urteil des Landesgerichtes LG vom 8.4.2009, 10Hv33/08z ergibt sich, dass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Abgaben um hinterzogene Abgaben handelt. Die Abgabenbehörde erließ am 7.2.2008 (Einkommensteuer 2002 bis 2004), 13.2.2008 (Einkommensteuer 2005), 20.2.2008 (Einkommensteuer 2006) und am 9.6.2008 (Einkommensteuer 2000 und 2001) die nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide.

#### II.C. Anspruchszinsen 2000 bis 2005:

Im Rahmen der Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2005 und der Erlassung der entsprechenden neuen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 wurden am 7.2.2008 (Anspruchszinsen 2002 bis 2004), 13.2.2008 (Anspruchszinsen 2005) und am 9.6.2008 (Anspruchszinsen 2000 und 2001) unter Beachtung der jeweiligen Nachforderungen (2000: 1.563,55 €, 2001: 791,55 €, 2002: 2.005,73 €, 2003:

1.962,31 €, 2004: 2.095,01 € und 2005: 1.412,40 €) die beschwerdegegenständlichen Anspruchszinsen festgesetzt.

### **III. Rechtliche Grundlagen:**

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

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

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen
2. außer Kraft getreten BGBI 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 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

§ 205 Abs. 1 und 2 BAO in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBI. I Nr. 180/2004 lauten:

"(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen."

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

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.

#### **IV. Rechtliche Erwägungen:**

IV.A. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001:

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2000 und 2001 ist strittig, ob eine entschiedene Sache vorliegt. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.09.1999, ZI. 97/14/0069, zu verweisen. Darin hat der VwGH nachstehende Ansicht vertreten:

*„Nach § 276 Abs 1 BAO kann das Finanzamt eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Das Finanzamt hat mit (zulässiger zweiter) Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 1996 den Bescheid vom 26. März 1992 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehoben. Mit dieser Aufhebung ist das Einkommensteuerverfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat, wodurch der Bescheid vom 18. Mai 1988 betreffend Einkommensteuer für das Streitjahr wieder aufgelebt ist. Dies hatte aber nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr hätte verfügen dürfen. Allerdings hätte die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aus anderen Gründen verfügt werden müssen als aus jenen im aufgehobenen Bescheid vom 26. März 1992. Diesfalls würde eine andere, keine entschiedene "Sache" vorliegen. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2954).“*

Die Beschwerde vom 11. Juni 2008 gegen die Wiederaufnahmebescheide 2000 und 2001 wurde darauf gestützt, dass es wie im Wiederaufnahmebescheid vom 7. Februar 2008 um berichtigte Lohnzettel der Firma S GmbH gehe. Eine neuerliche Wiederaufnahme sei nur aus anderen Gründen als bei der vorigen Wiederaufnahme zulässig. Es liege „entschiedene Rechtssache“ vor. Eine entschiedene Sache liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes aus nachstehenden Überlegungen allerdings nicht vor: Der Umfang der materiellen Rechtskraft geht nur so weit, als sich der Willensakt der bescheiderlassenden Behörde erstreckt. Diese hat daher diesen Willensakt im Spruch des Bescheides zu dokumentieren. Mit umfasst sind damit aber auch die maßgeblichen Teile der Begründung, in denen der angenommene Sachverhalt, mit anderen Worten die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, dargestellt ist. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, a.a.O., Tz 38 zu § 289).

Die "entschiedene Sache" wird durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt (VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Handelt es sich nicht um zeitraumbezogen (monatlich oder jährlich) zu erhebende Abgaben, ist die Sache dadurch umschrieben, dass der zu beurteilende Sachverhalt klar dargestellt wird. Dabei ist es ausreichend, wenn dieser Sachverhalt dem bekämpften Bescheid aus der Zusammenschau von Spruch und Begründung klar zu entnehmen ist (vgl. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197). In den Bescheiden vom 7. Februar 2008 bzw. in der zusätzlichen händischen Begründung wurde dargelegt, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätte. In der Begründung der nunmehr bekämpften Wiederaufnahmbescheides wird darauf hingewiesen, dass bei der beim Arbeitgeber durchgeföhrten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt worden sei und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien; die tatsächlich ausbezahlteten Löhne seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. Die Lohnzettel seien berichtet und die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer nicht angerechnet worden. Diese berichtigten Lohnzettel würden eine neue Tatsache darstellen, die zu einer Wiederaufnahme der Verfahren berechtigen würden. Bereits aus dieser Überlegung heraus kann nicht von einem identen Sachverhalt die Rede sein. Vielmehr liegt (auch) ein anderer Grund vor, nämlich dass dem Beschwerdeführer Bezüge zugeflossen sind, von denen der ehemalige Arbeitgeber keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt hat und das Finanzamt von diesen Bezügen keine Kenntnis hatte. Dies ist aber im ersten Wiederaufnahmbescheid nicht einmal ansatzweise erwähnt worden. In Zusammenhang mit den ersten Wiederaufnahmbescheiden wurde darauf hingewiesen, dass neue Lohnzettel erstellt worden seien. Dass der Beschwerdeführer Schwarzlöhne empfangen hat, von denen keine Lohnsteuer einbehalten worden war, wurde nicht aufgezeigt.

Fest steht somit, dass die in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide angeführten Gründe für die Wiederaufnahme nicht dieselben geblieben sind.

Eine zweimalige Wiederaufnahme aus demselben Grund lag demnach nicht vor und erfolgte entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters die Wiederaufnahme zu Recht (s. dazu auch BFG 09.07.2015, RV/510552/2014 sowie BFG vom 01.04.2016, RV/5101049/2012). Was schließlich den Einwand der Verjährung anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO (idF BGBI I 2004/57) für das Recht, eine Abgabe festzusetzen, bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre beträgt. Dass es sich gegenständlich um hinterzogene Abgaben handelt, ergibt sich aus dem Urteil des Landesgerichtes LG vom 8.4.2009, 10 Hv33/08z. In Hinblick auf diverse Unterbrechungshandlungen sind die angefochtenen Bescheide innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

IV.B. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006: Ebenso wie für die Jahre 2000 und 2001 wurde in den Bescheiden für die Jahre 2002 bis 2006 dargelegt, dass ein berichtigter oder neuer Lohnzettel zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätte. Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung vom 25.5.2016

brachte das Finanzamt zum Ausdruck, dass nicht ausschlaggebend sei, wer den Lohnzettel erlassen habe. Die Bescheide für die Jahre 2002 und 2003 bergen insofern eine Unklarheit in sich, als die Wiederaufnahmbescheide und die Sachbescheide als „Einkommensteuerbescheid“ bezeichnet wurden und in der Rechtsmittelbelehrung sowohl der Wiederaufnahmbescheide als auch der Sachbescheide der Abgabepflichtige dazu angeleitet wurde, im Fall einer Berufungserhebung den bekämpften Bescheid mit Einkommensteuerbescheid zu bezeichnen. Es könnte daher fraglich sein, ob sich die Berufung auf die Wiederaufnahmbescheide, die Sachbescheide oder auf beide Bescheide bezieht. Dem Inhalt der Berufung nach zu schließen wollte der nunmehrige Beschwerdeführer jedenfalls gegen die verfahrensrechtlichen und gegen die materiellrechtlichen Bescheide ein Rechtsmittel ergreifen. Somit bleibt zu überprüfen, ob die Behörde berechtigt war, für die Jahre 2002 bis 2006 die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen, weil neue Lohnzettel erstellt worden seien. Bei der Wiederaufnahme von Amts wegen legt die Abgabenbehörde fest, aus welchen Gründen sie das Verfahren wiederaufgenommen hat. Gegenständlich wurde das Verfahren wiederaufgenommen, weil der Abgabenbehörde Lohnzettel den Beschwerdeführer betreffend übermittelt worden waren, welche höhere lohnsteuerpflichtige Einkünfte auswiesen als jene Lohnzettel, die in den wiederaufzunehmenden Bescheiden berücksichtigt worden waren. Wären die höheren lohnsteuerpflichtigen Einkünfte der Abgabenbehörde bereits im abgeschlossenen Verfahren bekannt gewesen, hätte dies jeweils im Spruch anderes lautende Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 herbeigeführt. Im Schriftsatz vom 7.3.2008 moniert der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers, dass der Arbeitgeber keineswegs einen berichtigten oder neuen Lohnzettel erstellt habe. Dies ist grundsätzlich richtig, allerdings wird scheinbar übersehen, dass der zusätzlichen händischen Bescheidbegründung zu entnehmen ist, dass vom Finanzamt Fa aufgrund einer Betriebsprüfung ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Entgegen der Beschwerdeaufführungen wurde die Ermessensentscheidung begründet. Die Abgabenbehörde hat dargelegt, dass das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiege und die Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen würden. Diese Begründung wurde in der Beschwerdevorentscheidung wiederholt. Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist also unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt

aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind. Zweck der amtsweigigen Wiederaufnahme ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorzug einzuräumen (vgl. dazu auch Ritz, BAO5, § 303 Rz 74; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 303 E 209; Stoll, a.a.O., Seite 2939). Die Wiederaufnahme des Verfahrens führte für das Jahr 2002 zu einer Nachforderung von 2.205,73 €, 2003 1.967,31 €, 2004 2.095,01 €, 2005 1.524,56 € und für das Jahr 2006 zu einer Nachforderung von 1.111,37 €. In den Erstbescheiden hatte die Veranlagung jeweils zu Gutschriften geführt. Auf Grund der oben dargestellten, unmittelbaren Auswirkungen des in Rede stehenden Wiederaufnahmegrundes wird deutlich, dass die strittigen Änderungen keineswegs bloß geringfügig waren, sondern vielmehr Umstände gewichtiger Art darstellten, die die Abgabenbehörde zu einer Ermessensübung dahingehend berechtigten, dass die Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt wurden. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Zweckmäßigkeit) in grober Weise widerstrebt, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden. Die gebotene Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit führt im konkreten Fall jedenfalls zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit der Richtigstellung der Besteuerung aus Gründen der Rechtsrichtigkeit und sohin auch aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2006 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte.

#### IV.C. Einkommensteuer 2000 bis 2006:

Wie bereits dargelegt wurde, hat die Finanzverwaltungen bewiesene Feststellungen (Aussagen des Arbeitgebers, Aussagen von Arbeitnehmern, Gutachten, vorgefundene Aufzeichnungen und Dateien) getroffen, wonach der Beschwerdeführer im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum Lohnzahlungen erhalten hat, für die Lohnsteuer weder einbehalten noch abgeführt worden war. Die lapidare Behauptung des Beschwerdeführers, er habe exakt jenes Einkommen bezogen, welches in den jeweiligen Jahreslohnzetteln und Arbeitnehmerveranlagungen der jeweiligen Kalenderjahre ursprünglich enthalten sei, vermag dem gegenständlichen Verfahren nicht zum Erfolg verhelfen. In Anbetracht der Beweislage erscheint diese Aussage unglaubwürdig. Der Gerichtsgutachter hat wiederholt darauf hingewiesen, dass die Beweiserhebungen und Schlussfolgerungen samt Berechnungen der Außenprüfung schlüssig und nachvollziehbar sind. Die seitens der Abgabenbehörde berichtigten Lohnzettel ergeben sich aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen und wurden zu Rechts vom Finanzamt der Veranlagung zu Grunde gelegt.

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. Für die Veranlagungsbehörde besteht keine Bindung an die (unrichtige) Vornahme des Lohnsteuerabzuges vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Ebenso wenig ist der Umstand von Bedeutung, ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde. Somit kann ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug im Rahmen der Veranlagung wieder korrigiert werden (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8., EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.2.1992, 90/13/0154; VwGH 31.3.1992, 92/14/0040). Ist das Veranlagungsverfahren im Zeitpunkt der Beendigung des Lohnsteuerverfahrens bereits abgeschlossen, dann ist die Berücksichtigung der Ergebnisse des Lohnsteuerverfahrens unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 303 und 304 BAO im Wege der Wiederaufnahme möglich (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1966, 2328/64).

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

Nach Abs. 2 leg. cit. wird 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 wurde für die berufungsgegenständlichen Jahre

Antragsveranlagungen durchgeführt. Diese Bescheide sind jeweils rechtskräftig geworden.

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

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im

Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagungen zur Einkommensteuer waren daher im wieder aufgenommenen 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 LG vom 8.4.2009, 10Hv33/08z, 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 bei Unterbrechungshandlungen war die Festsetzung der beschwerdegegenständlichen Abgaben jedenfalls zulässig. Da jedoch der Arbeitnehmer im Abgabenverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung des gegenständlichen Abgabenbescheides die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen vorzuhalten gewesen (Parteiengehör). Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde im Beschwerdeverfahren saniert (Schreiben der Richterin vom 7. Oktober 2016).

#### IV.D. Anspruchszinsen 2000 bis 2005:

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift des Grundlagenbescheides ist. Der Zinsenbescheid ist anfechtbar. § 252 Abs. 2 BAO erfasst jedoch Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören die Anspruchszinsen. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt (vgl VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150). Wegen der Bindungswirkung ist eine Anfechtungsmöglichkeit mit der Begründung, der maßgebende Grundlagenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht gegeben. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0062).

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2005 (Bescheide vom 9.6.2008, 7.2.2008 und 13.2.2008) ausgewiesenen Abgabennachforderungen zugrunde. Die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen werden zusammengefasst mit der Begründung bekämpft, es würden keine Abgabenforderungen berechtigt bestehen bzw. seien sie teilweise auch verjährt. Wie bereits dargelegt wurde, ist eine Anfechtung der Anspruchszinsenbescheide mit dieser Begründung nicht möglich, zumal Zinsenbescheide nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraussetzen. Es war

daher nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat.

Im Übrigen wurde oben bereits ausführlich dargelegt, dass die den Anspruchszinsen zugrunde liegenden Einkommensteuerbeträge 2000 bis 2005 von der Abgabenbehörde erster Instanz in der jeweiligen Höhe zu Recht vorgeschrieben wurden.

#### **V. Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Die hier genannten gesetzlichen Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, weil die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden sind.

Linz, am 7. November 2016