

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 6. Juli und 23. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. Juli, 7., 13. und 19. Februar 2008 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die bekämpften Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) war in den Jahren 2000 bis 2006 jeweils ca. 10 Monate bei der Fa. Arbeitgeber GmbH (in der Folge kurz Arbeitgeber), deren Geschäftszweig in Innen- und Außenputzarbeiten bestand, als Arbeiter beschäftigt.

In den **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** der Jahre **2000 bis 2006** machte der Bf Werbungskosten und Sonderausgaben geltend und wurde mit folgenden Bescheiden zunächst **erklärungsgemäß veranlagt**:

Erstbescheid	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum	11.5.2001	17.9.2002	16.5.2003	6.4.2004	25.7.2005	29.9.2006	2.5.2007

Im **Februar 2008** wurden vom Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers **berichtigte Lohnzettel** an das oben genannte Wohnsitzfinanzamt des Bf übermittelt:

Lohnzettel	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum 2008	08.02.	08.02.	04.02.	04.02.	06.02.	12.02.	15.02.

Mit folgenden Bescheiden nahm das Finanzamt hierauf unter Hinweis auf die berichtigten Lohnzettel gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2006 wieder auf und erließ neue Sachbescheide:

Bescheide	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
-----------	------	------	------	------	------	------	------

Datum 2008	11.02.	11.02.	07.02.	07.02.	07.02.	13.02.	19.02.
------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Mit **Schriftsatz** vom **23. Feber 2008** erhob der Bf sinngemäß mit folgender Begründung **Berufung** gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide der Einkommensteuer sowie Anspruchszinsen für die Jahre **2000 bis 2006**:

Die vom Arbeitgeber bzw. seitens der Finanzverwaltung festgestellten Lohnzettel seien der Höhe nach nicht korrekt. Das in den angefochtenen Bescheiden angegebene Einkommen stimme nicht mit dem vom Bf tatsächlich erhaltenen Löhnen überein. Der Bf habe in diesen Jahren nur folgende Beträge erhalten (im Jahr 2000 ATS, danach Euro):

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
189.748,00	15.259,43	14.427,00	13.373,60	14.523,96	14.127,96	16.821,40

Er beantrage daher, die Berechnung der Einkommensteuer unter Berücksichtigung der vom Bf tatsächlich erhaltenen Lohnzahlungen durchzuführen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juni 2008 gab das Finanzamt der Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2000 und 2001 statt und wies darauf hin, dass dadurch auch die Sachbescheide vom 11.2.2008 ex lege aus dem Rechtbestand ausgeschieden sind.

Mit am 16. Juni 2008 zugestellten **Bescheiden** vom **9. Juni 2008** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO** im Wesentlichen mit folgender Begründung wieder auf:

Bei der beim Arbeitgeber 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 sichergestellter Berechnungsprogramme und sonstiger Unterlagen ermittelt worden. Beim Bf seien auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 3-6/2000 und 9-10/2000 ein zusätzlicher Bezug von 5.0003,86 € und für die Monate 3 und 6/2001 und 9 und 11/2011 ein zusätzlicher Bezug von 1.945,66 € errechnet worden. In der Folge seien die Lohnzettel für 2000 und 2001 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden. Die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, weil sie der Bf dem Arbeitgeber nicht ersetzen habe müssen.

Die berichtigten Lohnzettel seien neue Tatsachen, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten. Die vom Arbeitgeber tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in den gleichzeitig ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheiden dargestellt und führten zu einer entsprechenden Nachforderung.

Da es sich nach den durchgeführten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben handle (Abgaben, die einerseits vom Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt und andererseits die zusätzlichen Bezüge durch den Bf bei der Arbeitnehmersveranlagung nicht offengelegt worden seien), betrage die Verjährungsfrist sieben Jahre. Durch Erlassung der wieder aufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist verlängere sich diese um 1

Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2008 für das Veranlagungsjahr 2000 und bis 2009 für das Veranlagungsjahr 2001.

Die mit den Wiederaufnahmebescheiden erlassenen Sachbescheide betreffend die **Einkommensteuer 2000 und 2001** vom **9. Juni 2008** verweisen zur Begründung auf jene der Wiederaufnahmebescheide und entsprechen inhaltlich den Sachbescheiden vom 11. Feber 2008.

Mit am 7. Juli 2008 zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **6. Juli 2008** erhob der Bf mit folgender Begründung **Berufung** gegen die **Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001** vom 9. Juni 2009 und beantragte, die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide auf die ursprünglichen Bescheide zu korrigieren:.

In den wiederaufgenommenen Bescheiden seien auf Grund einer Prüfung die vom Arbeitgeber bezogenen Einkünfte des Bf um 5.003,86 € bzw. 1.945,66 € erhöht worden. Er habe glaublich nur die Einkünfte aus den ausgefolgten Lohnzetteln erhalten. Weitere Bezüge habe der Bf nicht bekommen. Somit wären die beiden ursprünglichen Bescheide korrekt ausgestellt worden. Der Bf habe nie gewusst, wieviel Lohn er tatsächlich bekommen habe. Der Bf habe nach Quadratmetern gearbeitet, sei jedoch nach Stunden bezahlt worden. Der Umrechnungsmodus von Quadratmetern auf Stunden sei dem Bf nicht bekannt gewesen.

Der Bf habe jedes Jahr mehr Quadratmeter machen müssen, um sich die "offizielle Lohnerhöhung" zu verdienen. Dem Bf sei mitgeteilt worden, dies sollte ein "normaler" Vorgang im Baugewerbe sein.

Mit am 27. Mai 2016 zugestellter **Beschwerdevorentscheidung** vom **25. Mai 2016** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 23. Februar 2008 gegen die Bescheide vom 7., 13. und 19. Februar 2008 über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre **2002 bis 2006** sinngemäß im Wesentlichen mit der Begründung des Einlangens berechtigter Lohnzettel ab.

Mit am 9. Oktober 2013 zugestellten **Berufungsvorentscheidungen** vom **3. Oktober 2013** wies das Finanzamt die Berufungen vom 6. Juli 2008 (2000 und 2001) und vom 23. Februar 2008 (2002-2006) betreffend die **Einkommensteuer** für die Jahre **2000 bis 2006** sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung vom 4. Oktober 2013 ab:

Der Bf habe für die Jahre 2000 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung 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 wurden. Demgemäß seien berichtigte Lohnzettel zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt worden. Daraufhin sei beim Bf die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren erfolgt.

Der Arbeitgeber und ebenso weitere seiner Dienstnehmer seien zu den Schwarzzahlungen geständig. Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen seien Daten in den Programmen B1 und B23 vorgefunden worden. Das seitens des Landesgerichtes

angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Kopetzky habe das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung bestätigt.

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung habe der Bf in der Berufung lediglich vorgebracht, er habe die gegenständlichen Beträge nicht erhalten. Da jedoch wie oben ausgeführt, festgestellt worden sei, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, erscheine dieses Vorbringen angesichts der vorliegenden Beweismittel nicht glaubwürdig. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass dem Bf im Berufszeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Gegen die in den berichtigten Lohnzetteln dargestellten Beträge habe der Bf hinsichtlich der Höhe der Beträge nur eingewendet, diese Beträge nicht erhalten zu haben. Da sich diese Beträge jedoch aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen ergeben, erschienen sie dem Finanzamt 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/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.02.1992, 90/13/0154, und VwGH 31.03.1992, 92/14/0040).

Ist 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/Reichel, 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 13^e 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 und diese Bescheide 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 30.09.1997, 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 20.02.1992, 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 ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folge, 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 15.06.1988, 86/13/0178).

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die gewählte Vorgangsweise zulässig und auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet worden (vgl. zB UFS Feldkirch, RV/0121-F/04).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer seien daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bf 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 der Bf über einen Zeitraum von sieben Jahren (mit Unterbrechungen) bei der Firma des Arbeitgebers beschäftigt gewesen sei, erscheine es nicht glaubwürdig, dass der Bf vom System Schwarzlohnzahlungen in der Firma ausgenommen gewesen bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben soll.

Mit **Schriftsatz** vom **3. November 2013** stellte der Bf sinngemäß einen **Vorlageantrag** gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 3. Oktober 2013 betreffend die **Einkommensteuer** für die Jahre **2000 bis 2006** und führte im Wesentlichen sinngemäß Folgendes aus:

Da dieses Verfahren schon Jahre andauere, schraube sich der zu bezahlende Betrag durch die Verzinsung immer mehr nach oben. Der Bf sei zwar momentan zahlungswillig, wolle aber hiermit einen Vorlageantrag ("Berufung") stellen und bitte um neue Durchsicht seines Bescheides.

Für den Bf sei nicht nachvollziehbar, auf welcher Basis die Lohnverrechnung seines Arbeitgebers korrigiert worden sei. Selbige Berechnungen stimmten keinesfalls mit den vom Bf erhaltenen Lohnverrechnungen überein.

Außerdem sei der Bf nach wie vor von der Handlungsweise seines damaligen Arbeitgebers überrascht. Mit Fairness und Gerechtigkeit gegenüber dem Bf als Arbeitnehmer habe dies in den Augen des Bf nichts zu tun.

Mit auch dem Bf zugestelltem **Vorlagebericht vom 2. August 2016** legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden vom 23. Februar und 6. Juli 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2006 mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor.

Der Bf habe nach den Feststellungen einer bei seinem Arbeitgeber durchgeführten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung in den Jahren 2000 bis 2006 einen Teil der Löhne "schwarz" ohne Entrichtung der darauf entfallenden Lohnabgaben erhalten.

Der Arbeitgeber und weitere Dienstnehmer seien zu den Schwarzzahlungen geständig. Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen seien Daten in den Programmen B1 und B2 gefunden worden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Kopetzky bestätige das Vorliegen von Schwarzgeldzahlungen als Teil der Lohnzahlung.

Deshalb und wegen der Dauer der Beschäftigung des Bf von sieben Jahre bei diesem Arbeitgeber, sei es unglaublich, dass der Bf von den Schwarzgeldzahlungen seines Arbeitgebers ausgenommen gewesen sei.

Mit dem Bf nachweislich persönlich am 18. Oktober 2016 zugestelltem **Schreiben vom 13. Oktober 2016** übermittelte das **erkennende Gericht** dem Bf

Kopien des Besprechungsprogrammes der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber des Bf betreffend die Jahre 2000 bis 2005 vom 16.11.2006, des Urteiles des LG Ried vom 8. April 2009 betreffend die gewerbsmäßige Hinterziehung ua von Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 501.238,40 € durch den Arbeitgeber des Bf im Zeitraum 2000 bis Juni 2006, der Seiten 10 bis 25 des Protokolls der mündlichen Verhandlung, der Gutachten Mag. Dr. Matthias Kopetzky und Mag. (FH) Martin Geyer vom Dezember 2008 3 St 184/06y, Bd.1 (70S), vom Mai 2008 Bd. 1 11 UR 76/07h Bd1 (187S) und Bd. 2 S 1 und 178 bis 180 und forderte den Bf zur Vorlage folgender Unterlagen binnen eines Monats ab Zustellung auf:

1. Dienstverträge des Bf mit dem eingangs genannten Arbeitgeber oder/und Darstellung der (zusätzlichen) mündlichen Absprachen für 2000 bis 2006
2. Nachweis der in den Jahren 2000 bis 2006 erhaltenen Lohnzahlungen zu Pkt. 1
3. Beschreibung der Tätigkeit und Funktion des Bf in den Jahren 2000 bis 2006
4. Vorlage der den Bf betreffende Partievereinbarungen der Jahre 2000 bis 2006
5. Vorlage der die Partien des Bf betreffenden monatlichen Partieabrechnungen 2000-2006

Der Bf hat sich zum Vorhalt des erkennenden Gerichts weder in der am 11. November 2016 abgelaufenen (gesetzten) Frist noch danach geäußert.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf war in den Jahren 2000 bis 2006 in folgenden Zeiträumen bei seinem Arbeitgeber mit dem Geschäftszweig Innen- und Außenputzarbeiten als Arbeiter, insbesondere als Partieführer im Bereich Innenputz beschäftigt.

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
9.3.-11.12.	30.1.-29.11.	12.2.-13.11.	10.3.-14.11.	15.3.-3.9.	30.3.-1.12.	3.2.-31.12.

Der Bf wurde zunächst antragsgemäß mit folgenden Bescheiden mit steuerpflichtigen Bezügen (Kennzahl 245) folgender Höhe im Rahmen von Arbeitnehmerveranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 (2000 und 2001 S, ab 2002 €) veranlagt:

Bescheid	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum	11.5.01	17.9.02	16.5.03	6.4.04	25.7.05	29.9.06	2.5.07
Bezüge	184.925 S	202.405 S	14.242,59	13.116,05	8.677,19	12.386,65	10.973,80

Im Rahmen einer beim Arbeitgeber des Bf im Jahr 2006 durchgeführten Lohnsteuer- und Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitern mit deren Einvernehmen einen Teil der Löhne "schwarz" ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnsteuern weder einbehalten noch an das Finanzamt abgeführt hat. Der Umstand, dass durch diese Vorgangsweise Lohnsteuern hinterzogen wurden, war den Beteiligten und auch dem Bf bekannt.

Die vom eingangs genannten Arbeitgeber erhaltenen Bezüge (Kennzahl 245) des Bf haben sich durch diese "Schwarzzahlungen" in den bekämpften Bescheiden auf folgende Beträge (2000 und 2001 ATS, ab 2002 Euro) erhöht:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Datum	9.6.2008	9.6.2008	7.2.2008	7.2.2008	7.2.2008	13.2.2008	19.2.2008
Bezüge	253.780 S	229.178 S	18.262,40	19.223,54	13.199,17	16.036,91	14.183,74

Beweiswürdigung

Die Tatsachen, dass der Bf in den genannten Monaten des Beschwerdezeitraumes beim eingangs genannten Arbeitgeber, der Verputzarbeiten angeboten hat, beschäftigt gewesen ist, ergibt sich aus den vorliegenden Lohnzetteln und ist unbestritten. Letzteres gilt auch für die antragsgemäß im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen Erstbescheide.

Dass vom Arbeitgeber des Bf neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt worden sind, ergibt sich aus den Feststellungen des LG Ried im Innkreis vom 8. April 2009, 10Hv33/08z-61, mit der Verurteilung des Arbeitgebers wegen Hinterziehung der Lohnsteuer auf Grund dessen Geständnisses.

Das ebenfalls dem Bf mit Schreiben des erkennenden Gerichts vom 13. Oktober 2016 zur Kenntnis gebrachte Gutachten der Sachverständigen Mag. Dr. Matthias Kopetzky und Mag. (FH) Martin Geyer bestätigt das Vorliegen dieser Schwarzgeldauszahlungen des Arbeitgebers des Bf. Aus Punkt 4.1.3.1 des dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Gutachtens der genannten Sachverständigen vom Mai 2008 geht nämlich Folgendes hervor:

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. 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. 40m² bis 45m² 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 ausgeführt wird. Von dieser so errechneten Gesamtsumme an Arbeitslohn, die durch die Anzahl der Partiiemitglieder geteilt wurde, wurde der vereinbarte Fixlohn je Arbeitnehmer abgezogen. Der über den Fixlohn hinausgehende Betrag wurde an die Arbeitnehmer (Partiiemitglieder) schwarz ausbezahlt.

Zusammenfassend zeigt sich, dass anlässlich einer am 12. Juli 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.

Der Bf hat zu ihm vom erkennenden Gericht mit Schreiben vom 13. Oktober 2016 übermittelten Unterlagen keine Stellungnahme abgegeben. Das erkennende Gericht geht deshalb davon aus, dass die Feststellungen der Finanzbehörden betreffend die an den Bf erfolgten Schwarzlohnzahlungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zutreffend sind.

Der Bf hat in der Berufung vom 6. Juli 2008 eingewendet, er habe nur die "Einkünfte" aus den (ihm) ausgefolgten (ursprünglichen) Lohnzetteln erhalten. Der Bf selbst hat dies jedoch schon durch Voranstellung des einschränkenden Wortes "glaublich" abgeschwächt. Der Bf behauptete in dieser Berufung weiters, er habe nie gewusst, wieviel Lohn er tatsächlich bekommen habe, habe nach Quadratmetern gearbeitet, sei jedoch nach Stunden bezahlt worden.

Dem hat schon das Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen zutreffend entgegnet, dass der Bf (mit Unterbrechungen) über einen Zeitraum von sieben Jahren beim genannten Arbeitgeber beschäftigt gewesen und es deshalb nicht glaubwürdig ist, dass der Bf vom System der Zahlung von Schwarzlohn ausgenommen gewesen bzw. keine Schwarzlöhne erhalten haben soll.

Im gegenständlichen Fall sind außerdem die vorliegenden, konkret den Bf betreffenden Beweismittel, die in Kopie dem Bf mit Schreiben vom 13. Oktober 2016 zur Kenntnis und durch die Aufforderung zur Stellungnahme vorgehalten worden sind, zu berücksichtigen:

Die Seiten 178 bis 180 des Bandes 2 des Gutachtens vom Mai 2008 enthalten nämlich Kopien der jeweils vom Bf unterfertigten Partievereinbarungen betreffend Innenputzpartien für die Jahre 2003, 2004 und 2006, in denen der Bf, mit dessen Namen die Partie jeweils bezeichnet wird, als Partieführer für Kalkgips Maschinenputz einen Lohn per m² von 2,33 € und 3,34 € für seine Partie, deren Mitglieder auch namentlich genannt werden, vereinbart hat. Dabei stellt der Satz von 2,33 € den für die jedenfalls zu erbringende Leistung und der höhere Satz von 3,34 € jenen für "Übermeter" bzw. Mehrleistung dar (vgl. Bd 1 des Gutachtens vom Mai 2008, S 49-54).

Damit ist es offensichtlich, dass der Bf als Partieführer einer Innenputzpartie in das System der Auszahlung von Schwarzlöhnen seines Arbeitgebers eingebunden gewesen ist. Das oben wiedergegebene Vorbringen des Bf hat sich damit als unrichtig erwiesen.

Bei dieser Sachlage ist es verständlich, dass der Bf, dem die Haltlosigkeit seines Berufungsvorbringens durch die dem Vorhalt vom 13. Oktober 2016 angeschlossenen Unterlagen klar geworden sein dürfte, diesem Vorhalt nichts mehr entgegnet hat.

Gleiches gilt für die Nichtvorlage der vom erkennenden Gericht im genannten Vorhalt geforderten Unterlagen. Als Partieführer hätte der Bf sowohl die Partievereinbarungen der übrigen Jahre (2000 bis 2002 und 2005) und die monatlichen Abrechnungen seiner Partie für die Jahre 2000 bis 2006 vorlegen können.

Die gleich gelagerte Beschwerde eines (in der vom Bf unterfertigten Partievereinbarung für das Jahr 2003 genannten) Arbeiters, der denselben Familiennamen wie der Bf trägt, wurde durch das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis **BFG 19.09.2016, RV/5100728/2014**, bereits als unbegründet abgewiesen.

Die Tatsache, dass die Lohnsteuer hinterzogen worden ist, ergibt sich aus dem genannten Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 8. April 2009 und die eben aufgezeigte Einbindung des Bf als langjähriger Mitarbeiter und Partieführer des Arbeitgebers.

Rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes

Im gegenständlichen Fall hat der Bf letztlich nicht die Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern nur die Sachbescheide bekämpft.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO (idF BGBl I 2004/57) beträgt die Verjährungsfrist für das Recht, die Einkommensteuer für die Jahre vor 2003 festzusetzen bei Hinterziehung sieben Jahre und für Jahre ab 2003 auf Grund des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2010 zehn Jahre. Dass es sich im gegenständlichen Fall um hinterzogene Abgaben handelt, ist schon aus der Begründung der Berufungsvorentscheidungen (...Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen....) eindeutig zu entnehmen und wurde durch das zuständige Landesgericht Ried im Innkreis durch das bereits oben erwähnte Urteil vom 8. April 2009 bestätigt. Hinsichtlich der Eigenschaft des

Bf als Beitragstätter wird auf obige Ausführungen, insbesondere zu dessen Funktion als Partieführer verwiesen.

Die siebenjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer 2000 und 2001 hat sich durch die Geltendmachung des Abgabensanspruches durch die ursprünglichen Bescheide vom 11. Mai 2001 (2000) und 17. September 2002 (2001) gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert.. Deshalb sind auch die streitgegenständlichen Bescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 9. Juni 2008 noch vor Ablauf der Verjährungsfrist für die Festsetzung der Einkommensteuer ergangen, worauf schon in deren Begründung hingewiesen worden ist. Umso weniger steht den bekämpften Bescheiden der Folgejahre 2002 bis 2006 die Verjährung entgegen, weil diese Bescheide ebenso im Jahr 2008 (am 7. Februar für die Jahre 2002 bis 2004, am 13. Februar für 2005 und am 19. Februar für 2006) ergangen sind.

Nachstehende Ausführungen sind weitgehend dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, **BFG 09.07.2015, RV/5100552/2014**, das zu einem gleich gelagerten Fall eines Arbeiters des Arbeitgebers des Bf ergangen ist, entnommen.

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/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8., EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.02.1992, 90/13/0154; VwGH 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 möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1966, 2328/64).

Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 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 streitgegenständlichen Jahre 2000 bis 2006 eine Antragsveranlagung 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. Lfg. §§ 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 20.02.1992, 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 15.06.1988, 86/13/0178**).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und diese wurde auch bereits vom Unabhängigen Finanzsenat (vgl. z.B. **UFS 17.08.2004, RV/0121-F/04**;) und Bundesfinanzgericht wie schon vom Unabhängigen Finanzsenat in Fällen, die ebenfalls den Arbeitgeber des Bf betroffen haben (**BFG 09.07.2015, RV/5100552/2014**; **BFG 19.09.2016, RV/5100728/2014**; **UFS 16.04.2012, RV/0639-L/11**; **UFS 02.09.2013, RV/0399-L/11**) als zulässig erachtet.

Da der Bf als Arbeitnehmer keine Parteistellung im Abgabungsverfahren seines Arbeitgebers hatte, wären ihm bereits vor Erlassung der bekämpften Bescheide deren Grundlagen vorzuhalten gewesen. Zur Wahrung des Parteienghört wurde dies durch die Beilagen des Vorhaltes des erkennenden Gerichts vom 13. Oktober 2016 nachgeholt.

Der Bf hat jedoch ohne jegliche Begründung weder zu diesen Beilagen eine Stellungnahme abgegeben noch die vom erkennenden Gericht verlangten Unterlagen vorgelegt.

Im Zuge der streitgegenständlichen Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2006 waren 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. Entgegen der vom Bf vorgetragenen unsubstantiierten Behauptung sieht das erkennende Gericht keinen Anlass an der Richtigkeit der (durch das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers des Bf) berichtigten Lohnzettel und der in den bekämpften Bescheiden vorgenommenen Steuerberechnung zu zweifeln.

Das Finanzamt hat daher die Schwarzlöhne dem Grunde und der Höhe nach zu Recht in den bekämpften Bescheiden im Veranlagungsverfahren nacherfasst.

Den Beschwerden (Berufungen) kommt deshalb keine Berechtigung zu.

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 Art. 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 genannten Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall jedoch nicht vor, weil der Erhalt von "Schwarzlöhnen" dem Grunde und der Höhe nach eine Frage der Sachverhaltsermittlung in freier Beweiswürdigung ist und die Nacherfassung durch Veranlagung des Arbeitnehmers durch die oben angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt ist.

Gegen das gegenständliche Erkenntnis ist daher keine Revision zulässig.

Linz, am 2. Jänner 2017