



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Thomas B, Adresse, vertreten durch Stb., vom 12. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR. Dr. X, vom 12. März 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	19.322,80 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	2.828,83 € -1747,80 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.081,03 €

<b>Bemessungsgrundlage</b>			<b>Abgabe</b>	
<b>Jahr</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>
2007	Einkommen	19.903,06 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3546,32 € -1819,70 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1726,62 €
<b>Bemessungsgrundlage</b>			<b>Abgabe</b>	
<b>Jahr</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>
2008	Einkommen	22.184,77 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	4461,40 € -2632,33 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1829,07 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (= Bw) brachte für das Jahr 2006 einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt ein. Diesbezüglich wurde am 17. August 2007 ein Bescheid ausgefertigt.

In der Folge wurde beim Bw eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Bericht vom 8. März 2010 (ABNr. 123) finden sich diesbezüglich folgende Ausführungen:

Die abgabenbehördliche Prüfung erfolgte gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG. Betriebsgegenstand: Übriges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe, Tz 1 Prüfungsablauf. Am 6. November 2009 wurde die Strafsachenstelle über das Erfordernis der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens in Kenntnis gesetzt. Mit Bescheid vom 8. November 2009 wurde das Finanzstrafverfahren gegen den Abgabepflichtigen Herrn Thomas B eingeleitet. Lt. Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 13. November 2009 wurde dem bevollmächtigten Rechtsvertreter Dr. Karl Wagner der oben angeführte Bescheid vom 8. November 2009 übergeben. Im Zuge dieser Besprechung erfolgte keine Gegenzeichnung des Prüfungsauftrages. Es wurde vereinbart die Gegenzeichnung im Rahmen der Herausgabe der

angeforderten Unterlagen (Kontoauszüge) vorzunehmen. Die Übermittlung der Kontoauszüge erfolgte ohne Gegenzeichnung des Prüfungsauftrages. In der Niederschrift vom 1. März 2010 erachtete der Verteidiger Dr. Karl Wagner eine Gegenzeichnung in Anbetracht des eingeleiteten Finanzstrafverfahrens als nicht notwendig. Für die Besprechung vom 1. März 2010 vorbereitenden Fragestellungen aufgrund der zur Verfügung gestellten Kontoauszüge wurden aufgrund des Rechtes die Aussage verweigern zu können nicht beantwortet.

Steuerliche Feststellungen, Tz 2, Schätzungsberichtigung:

Wie am 13. November 2009 vereinbart wurde wurden die Kontoauszüge am 1. Dezember 2009 und am 18. Dezember 2009 übermittelt. Die Kontobewegungen (insbesondere Bareinzahlungen und Barbehebungen) wurden in einer Excel-Datei erfasst und mittels Prüfungssoftware ausgewertet. Die Klassifizierung nach Kalenderwochen ergab gerade in den Sommermonaten große Lücken (keine Barbehebungen). Daraus ergab sich die wesentliche Frage nach dem Bestreiten des Lebensunterhaltes. Der Vergleich mit den Wintermonaten (Saisonpause im Bau- und Nebengewerbe) ergab Fragen und Zweifel hinsichtlich des Einkommens. Aufgrund der Verweigerung der Aussage am 1. März 2010 ist die Betriebsprüfung zur Schätzung der nicht auf den Bankkonten erfassten Bankomatbehebungen und vor allem der Bareinnahmen berechtigt und verpflichtet.

Barbewegungen: 2006: Zwischen 12. Kalenderwoche und 36. Kalenderwoche (= 24 Wochen) wurden lediglich 590,00 € vom Bankkonto behoben.

2007: In 12 Wochen (zwischen der 22. Kalenderwoche und der 34. Kalenderwoche) wurden 120,00 € vom Bankkonto behoben.

2008: Es liegen zwar laufende Barbehebungen vor (Ausnahme zwischen der 14. und 20. Kalenderwoche = 520,00 €). Es ist jedoch nicht glaubhaft, dass mit diesen geringen Abhebungen die laufenden Kosten der Lebensführung bestritten werden. Insgesamt wurden im Jahr 2008 nur 8.110,00 € bar abgehoben. 2009 zwischen der 14. Kalenderwoche und der 23. Kalenderwoche (= 10 Wochen) wurden nur 840,00 € vom Bankkonto abgehoben. Auffällig ist vor allem, dass ab dem Datum der Hausdurchsuchung beim Dienstgeber am 16. Juni 2009 (entspricht 25. Kalenderwoche) die Bankbehebungen deutlich ansteigen und ein normales glaubhaftes Ausmaß erreichen. Die Darstellungen der Bankbehebungen (grafisch und betraglich) wurden am 1. März 2010 ausgehändigt. Vor allem aus den grafischen Darstellungen geht hervor, dass gerade in den Sommermonaten ein deutlicher Einbruch bei den Barbehebungen festzustellen ist, der aus Sicht der BP mit den barvereinnahmten und bisher nicht versteuerten Zahlungen von Seiten des Dienstgebers zusammenhängt.

#### Wochenendbetankungen:

Es wurde festgestellt, dass der Abgabepflichtige mit den Firmenfahrzeugen der Firma Fa P GmbH an Samstagen Betankungen durchführte; dies erfolgte zu Tageszeiten, welche darauf schließen lassen, dass im Anschluss daran oder vorher Arbeitsleistungen erbracht wurden. Die private Verwendung der Fahrzeuge von Seiten der Firma Fa wurde geduldet. Es konnten insgesamt 13 Betankungen am Wochenende im Prüfungszeitraum nachgewiesen werden und zwar 2006: 7 Betankungen, 2007: 4 Betankungen und 2008: 2 Betankungen. Herr B gab dazu keine Erklärung ab, weil die Aussage am 1. März 2010 lt. Niederschrift verweigert wurde.

#### Betankung im Arbeitslosenstatus:

Im Jahr 2006 erfolgte die Anmeldung durch den Dienstgeber am 20. März. Es wurde festgestellt, dass das Firmenfahrzeug Kennz1 im Zeitraum Februar / März 2006 also vor der Anmeldung viermal betankt wurde. Zwischen dem 15. Dezember 2006 und dem 5. März 2006 wurde Arbeitslosengeld bezogen. Im angeführten Zeitraum erfolgten 2 Betankungen. Mit dem Firmenfahrzeug wurden in diesem Zeitraum rund 3.850 km zurückgelegt. Zu diesen Fragen bzw. Feststellungen gab Herr B aufgrund seiner Aussageverweigerung keine Auskunft.

#### Lieferscheine im Arbeitslosenstatus:

Es wurden 5 Lieferscheine mit den Unterschriften von Herrn B im Rechenwerk des Dienstgebers gefunden. In den fraglichen Zeiträumen war der Pflichtige nicht angemeldet. Diese Lieferscheine wurden im Zuge der Niederschrift am 1. März 2010 als Beweismittel in Kopie ausgehändigt. Eine Stellungnahme dazu erfolgte aufgrund der Aussageverweigerung nicht.

#### Schwarzlohnzahlungen 2008:

Im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der Firma Fa P GmbH wurden händische Aufzeichnungen beschlagnahmt, aus denen die Schwarzzahlungen an Herrn B bzw. an dessen Partie abgerechnet bzw. dargestellt wurden. In drei Monaten (Mai, Juni und August 2008) konnten direkt Zahlungen in Höhe von 2.169,00 € nachgewiesen werden. Zudem hat die Partie in Summe im Jahr 2008 (Februar bis August) 8.841,00 € bar erhalten. Diese Beträge gehen aus den Partiemonatsabrechnungen hervor. Als Partieführer hat der Pflichtige 100,00 € monatlich zusätzlich erhalten, siehe Monate Mai, Juni, August 2008. Zusammenfassend wird festgehalten, dass für die BP als nachgewiesen gilt, dass zu den Lohnzahlungen lt. Lohnzettel noch weitere Barzahlungen erfolgten. Die Schwarzlohnzahlungen werden im Schätzweg angesetzt nach der Methode 1.000,00 € monatlich multipliziert mit den angemeldeten Monaten. Die Wochenendbetankungen, die händischen Aufzeichnungen mit den

Schwarzzahlungen wurden Herrn B bereits im Rahmen der Zeugeneinvernahme am 23. Oktober 2009 vorgehalten. In der Niederschrift dazu wurden diese Vorgänge von Herrn B bestritten. Für die BP sind die Beweismittel ausreichend um weitere Einkünfte anzunehmen und diese im Schätzungswege zu ermitteln, weil von Seiten des Pflichtigen die Auskunft verweigert wurde bzw. keine schlüssigen Auskünfte erteilt wurden.

#### Tz 3 Familieneinkünfte:

Nachstehend die Darstellung des Einkommens der Lebenspartnerschaft B/MM. Zudem besteht ein aufrechter Bezug der Familienbeihilfe für das Kind MM D, geb. 1234.

B Thomas	2006	2007	2008	2009
Fa. Fa	14.874,83	16.146,15	18.850,56	17.707,27
AMS	2.665,23	2.150,04	1.561,45	1.781,26
Div. (Vers., FA)	210	1.731,54	635,31	610
Summe	17.750,06	20.027,73	21.047,32	20.098,53
MM Sandra				
Ek Ernst	3.837,14	263,26	0	0
RJ GmbH	0	5.706,54	10.215,27	13.791,55
AMS	1.368,15	1.608,55	1870,16	540,75
Summe	5.205,29	7.578,35	12.085,43	14.332,30

#### Tz 4 sonstige Fragen, Kfz-Kosten:

Da aus den zur Verfügung stehenden Kontoauszügen keine Zahlungen für Pkw nachvollziehbar waren und Herr B keine Auskünfte erteilte sind die Kosten zu schätzen. Es wurden zwei Fahrzeuge festgestellt: Kennz.. Der Auto wurde am 7. Dezember 2005 auf Frau MM zugelassen. Die Finanzierung wurde aufgrund der Aussageverweigerung nicht nachgewiesen. Da es sich um ein Fahrzeug Baujahr 1999 handelt besteht Grund zur Annahme, dass die Reparaturen nicht zu vernachlässigen sind.

#### Urlaube:

Die Kosten dafür konnten nicht hinterfragt werden, weil die Aussage verweigert wurde.

#### Tz 5 Besteuerungsgrundlagen:

Aufgrund der Darstellungen in den Tz 2 bis 4 sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit ist der Beilage zu entnehmen.

Betriebsausgaben:

Es wurden keine Betriebsausgaben angesetzt, weil nach Kenntnisstand der Betriebsprüfung die Betriebsmittel Werkzeug-Pkw durch den Dienstgeber zur Verfügung gestellt wurden.

Steuerliche Auswirkung:

Zeitraum 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb 8.600,00 €

Zeitraum 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb 7.400,00 €

Zeitraum 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb 3.200,00 €

Tz 6 Prüfungsabschluss:

Es war geplant am 1. März 2010 eine niederschriftliche Befragung des Abgabepflichtigen im Beisein des Rechtsanwaltes durchzuführen. Aufgrund der Aussageverweigerung wurde von Seiten der BP bekannt gegeben, dass es aus verwaltungsökonomischen Gründen zur Berichtsverfassung kommen wird und die Abgaben im Schätzungswege ermittelt werden. Somit wurde bereits am 1. März 2010 mündlich vereinbart, dass es zu keiner gesonderten Schlussbesprechung kommen wird. Im Zuge der Besprechung am 1. März 2010 wurden die Unterlagen ausgehändigt. Allfällige Einwendungen gegen die Schätzungen können im Berufungsverfahren geltend gemacht werden.

Aus der Beilage E 1 ergibt sich die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zur Höhe der Schätzung wird dort ausgeführt, dass am Wochenende 25,00 €/Stunde angesetzt wurden; von ca. 12 Stunden Arbeitszeit/Wochenende wurde ausgegangen. Zur Schätzung für die Zeiten zum AMS-Bezug werden ebenfalls 25,00 €/Stunde angesetzt. Es wurden 40 Arbeitsstunden zugeschätzt. Es ergibt sich folgende Tabelle:

	2006	2007	2008
Anz. Sa und So Betankungen	7	4	2
Anz. Freitag Bet.	5	4	2
	12	8	4
Erlös (Wochenende)	300	300	300

Einkünfte Wochenende	3600	2400	1200
Zurückgelegte km		3.850	
Lieferscheine mit Unterschrift	3	2	
Arbeitswochen ohne Anmeldung	5	5	2
Einkommen/Woche geschätzt	1000	1000	1000
Summe Einkünfte n. angem.	5000	5000	5000
Einkünfte aus GW	8600	7400	3200

Aus Beilage E 2 ergibt sich die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Höhe der Schwarzzahlungen seitens des Dienstgebers werden mit monatlich rund 1.000,00 € geschätzt. Dabei wurde berücksichtigt, dass in den Sommermonaten weitaus mehr bezahlt wurde. In den Monaten mit unsicherer Wetterlage (Frühling, Herbst) aber auch weniger vereinnahmt wurde. Für 2006 ergeben sich 9 angemeldete Monate und sohin eine Zuschätzung von 9.000,00 €. Für 2007 ebenfalls 9 Monate 9.000,00 € und für 2008 10 angemeldete Monate um 10.000,00 € Zuschätzung.

Aus der Beilage E 3 gibt sich eine Berechnung des Familieneinkommens mit dem Titel "Geld zur Verfügung". Mit dem Betrag ist jener Betrag zu verstehen der ausreicht, die Lebenshaltungskosten zu finanzieren, Geld anzusparen zB für erneuten Autokauf, etc. Aus Sicht der BP können die Lebenshaltungskosten gerade im Jahr 2006 nicht bestritten werden.

Laut Tabelle ergibt sich folgendes Geld zur Verfügung: 2006 € 4732,80, 2007 € 10.939,95 und 2008 € 16.684,30.

Neben den über das Konto abgewickelten Zahlungen wurden auch jährlich € 5000,-- KfZ-Aufwand und € 2000 für Urlaube im Schätzweg angesetzt.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 folgten den Feststellungen der Betriebsprüfung und wurden am 12. März 2010 ausgefertigt. Für das Jahr 2006 wurde mit gleichem Datum eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt. Es kam zu Abgabenvorschreibungen in Höhe von 7.180,08 € für 2006, 7.049,95 € für 2007 und 5.828,07 € für 2008.

Mit Schreiben vom 12. April 2010 wurde gegen die genannten Bescheide Berufung erhoben und ausgeführt:

Festzuhalten sei zunächst, dass bei der Firma Fa P GmbH im Zuge einer Betriebsprüfung, bei der auch eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden sei, ua. für die Jahre 2006 bis 2008

eine Zuschätzung von 108.000,00 € jährlich erfolgte. Gleichzeitig mit dieser Prüfung sei auch eine GPLA-Prüfung durchgeführt worden, bei der es zu einer Vorschreibung von Lohnabgaben für nicht in der Buchhaltung erfasste Lohnzahlungen, ua. auch für Thomas B, gekommen sei. Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAQ](#) bestehe eine Schätzungsberichtigung, soweit die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Der Umstand, dass bei der Besprechung am 1. März 2010 keine Angaben gemacht worden seien, sei auf die verfahrensrechtliche Vorgangsweise der Abgabenbehörde zurückzuführen. Diese leite zunächst ein Finanzstrafverfahren ein, wolle dann die Dienstnehmer als Zeugen einvernehmen und ziehe sich anschließend zurück unter Berufung auf die Mitwirkungspflicht nur um eine vermeintliche Schätzungsbefugnis zu erlangen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Thomas B sei Dienstnehmer der Firma Fa P GmbH und in dieser Eigenschaft sei es ihm vom Dienstgeber nicht erlaubt, Arbeiten in eigenem Namen noch auf eigene Rechnung durchzuführen. Sofern also im Zuge der Betriebsprüfung von nicht erfassten Baustellen die Rede sei, seien diese ausschließlich im Auftrag und auf Rechnung der Firma Fa P GmbH durchgeführt worden. Ob und inwieweit die Firma Fa P GmbH Baustellen im Rechnungswesen erfasse bzw. wie diese abgerechnet würden entziehe sich der Kenntnis des Bw's. Ebenso wenig sei ihm bekannt, wie weit lt. Feststellung im Zuge der Betriebsprüfung Fa ihm übergebenen Geldbeträge im Rechnungswesen bzw. in der Lohnverrechnung verbucht bzw. wie diese abgerechnet worden seien. Es werde also entschieden in Abrede gestellt, dass Arbeiten für Dritte in eigenem Namen oder auf eigene Rechnung durchgeführt bzw. Beträge von dritter Seite entgegengenommen worden seien. Im Lauf der Betriebsprüfung Fa seien umfangreiche Erhebungen bzw. Befragungen von Zeugen durchgeführt worden, bei denen sich logischerweise auch keine Hinweise haben ergeben konnten, dass von Herrn B Aufträge angenommen worden seien, Preise verhandelt oder Geldbeträge entgegengenommen worden seien. All diese Feststellungen seien hier offensichtlich völlig außer Acht gelassen worden. Die Grundlage für die Schätzung entnehme das Finanzamt aufgrund einer Berechnung des Familieneinkommens. Dabei werde davon ausgegangen, dass Herr B im Jahr 2006 ein Familieneinkommen von rund 25.000,00 €, im Jahr 2007 von rund 30.000,00 € und im Jahr 2008 von rund 35.000,00 € erzielte. Hier sei zunächst festzustellen, dass dieses Einkommen von durchschnittlich 30.000,00 €/Jahr regional als überdurchschnittlich hoch angesehen werden könne. Wenn hier Zweifel hinsichtlich der Besteitung der Lebenshaltungskosten auftauchen würden, müsse sich für die Abgabenbehörde bei einer Mehrzahl der österreichischen Familien ergeben. Nach Abzug aller Kosten darunter seien sogar auch die genannten Hauskosten und Kreditraten, aber auch Zinsen und sogar Premiere-Fernsehen enthalten, verbleibe eine Zwischensumme von 12.000,00 € im Jahr 2006, 18.000,00 € im Jahr

2007 und 24.000,00 € im Jahr 2008, das heißt also, Ausgaben könnten nur mehr für Lebensmittel anfallen. Ein Widerspruch sei in der Folge ebenfalls insofern ersichtlich, als Ausgaben für das Kfz in Höhe von 5.000,00 € angesetzt würden, gleichzeitig aber auch angeführt werde, dass der zur Verfügung stehende Betrag nicht ausreiche, die Lebenskosten zu finanzieren bzw. Geld anzusparen zB für einen Autokauf. Auf der anderen Seite werde nämlich ausgeführt, dass der Auto, Baujahr 1999 sei und Grund zur Annahme bestehe, dass die Reparaturen nicht zu vernachlässigen wären. Gerade das Alter und das Modell des Fahrzeuges würden aber auch zeigen, dass kein neues Auto angeschafft werde bzw. für ein solches nicht angespart werde. Auch werde Herr B vorgehalten, dass er am Wochenende mit dem Firmenauto der Firma Fa P unterwegs wäre, gleichzeitig setze man hohe private Kfz-Kosten an. Gerade aber um sich mehr leisten zu können, sei die Arbeitszeit der Frau Sandra MM erhöht worden, die im Jahr 2008 auf ein Einkommen von rund 12.000,00 € gekommen sei. Widersprüchlich sei weiters, dass davon ausgegangen werde, dass Thomas B das ganze Jahr lt. Ausführungen in der Betriebsprüfung arbeiten solle, gleichzeitig aber Ausgaben für Urlaub angesetzt würden. Festgestellt werden könnte, dass mit einem verfügbaren freien Einkommen von rund 12.000,00 € bis rund 24.000,00 € nach Berücksichtigung aller Abbuchungen und laufenden Ausgaben sehr wohl das Auslangen gefunden werden könne bzw. auch gefunden werde. Weiters werde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass Wochenendbetankungen bzw. Betankungen außerhalb der angemeldeten Zeiträume erfolgt seien bzw. Lieferscheine unterzeichnet worden wären. Hier ist grundsätzlich festzustellen, dass Warenabholungen nur im Zusammenhang mit Bauvorhaben der Firma Fa P GmbH erfolgt seien. Wenn beispielsweise angeführt werde, dass zwischen dem 15. Dezember 2006 und dem 5. März 2007 das Fahrzeug zweimal betankt worden sei, so sei es Herrn B nicht mehr möglich festzustellen, ob bzw. welche Fahrten getätigt worden seien. Möglich sei jedenfalls auch, dass ihm das Fahrzeug von Herrn Fa für eine private Fahrt bzw. einen privaten Transport geborgt worden sei bzw. am Wochenende eine Betankung erfolgt sei, um am Montagmorgen direkt die Fahrt zu einer Baustelle des Arbeitgebers antreten zu können. Nicht nachvollziehbar sei in diesem Fall jedenfalls, dass gerade die Umstände, die zu einer Hausdurchsuchung und schließlich zu einer massiven Zuschätzung bei der Firma Fa P geführt hätten, ein weiteres Mal gegenüber dem Dienstnehmer Thomas B verwendet würde.

#### Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Die Zuschätzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sei weder dem Grunde noch der Höhe nach nachvollziehbar und gerechtfertigt. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werde die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Ein Dienstverhältnis lege dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Unstrittig sei auch für das Finanzamt, dass ein Dienstverhältnis vorliege und Thomas

B unter der Leitung des Arbeitgebers Firma Fa P GmbH stehe und im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Festgestellt werde aufgrund der im Zuge der Hausdurchsuchung gefundenen Unterlagen, dass Herr B im Jahre 2008 von der Firma Fa P GmbH 3.687,32 € erhalten haben solle, die der Arbeitgeber angeblich nicht den Lohnabgaben unterworfen habe. Ob dies der Fall war, könne Thomas B nicht beurteilen, zumal er keinen Einfluss auf die buchhalterische Abwicklung gehabt habe. Jedenfalls seien der Firma Fa P GmbH diesbezüglich Lohnabgaben (DB, DZ, Kommunalsteuer, SV) vorgeschrieben worden. Dabei sei auch festzuhalten, dass beim Arbeitgeber eine Hausdurchsuchung stattgefunden habe, bei der sämtliche Buchhaltungsunterlagen beschlagnahmt und auch geprüft worden seien. Hinweise für Auszahlungen an Thomas B hätten sich dabei mit Ausnahme des bereits erwähnten und beim Dienstgeber nachversteuerten Betrages im Jahr 2008 nicht ergeben und könnten sich solche auch nicht ergeben. Nicht nachvollziehbar sei, dass ua. dieser Betrag bei der Firma Fa nachversteuert worden sei nun aber wiederum Herrn Thomas B vorgeschrieben werde. Hinzuweisen sei, dass trotz Beschlagnahme und Sichtung aller Unterlagen sich lediglich im Jahr 2008 Hinweise ergeben hätten, wonach es die Firma Fa P GmbH unterlassen haben soll, Zahlungen an Dienstnehmer der Lohnverrechnung zu unterwerfen. Dies zu beurteilen sei nicht Aufgabe des Herrn B. Tatsache sei aber, dass allfällige nicht erfasste Zahlungen ausschließlich die Sphäre des Arbeitgebers betreffen würden.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2010 wurde seitens der Betriebsprüfung eine Stellungnahme zur Berufung ausgefertigt und ergänzend ausgeführt:

Der Verfahrensablauf sei in der Berufung nicht richtig dargestellt. Es werde angeführt, dass zunächst ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden sei und Herr B dann als Zeuge einvernommen sei. Diese Darstellung sei falsch. Herr B sei am 23. Oktober 2009 im Finanzamt Schärding niederschriftlich als Zeuge gemäß § 161 StPO befragt worden. Die Einleitung des Strafverfahrens sei am 8. November 2009 erfolgt. Der weitere Ablauf sei aus Tz 1 des BP-Berichtes ersichtlich.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werde darauf hingewiesen, dass im Zuge der BP nicht die Erlaubnis geprüft worden sei, ob Herr B einer weiteren Betätigung nachgehen dürfe, sondern diverse Sachverhalte festgestellt worden seien, welche auf zusätzliche Einkünfte hinweisen würden. Diese seien in Tz 2 des BP-Berichtes dargestellt. Die BP gehe im Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb davon aus, dass von Herrn B Baustellen abgewickelt worden seien, für welche kein Auftragsverhältnis mit der Firma Fa bestanden habe. Es handle sich um Baustellen, welche mit der Firma Fa nichts zu tun hätten und durch Herrn B selbständig erledigt worden seien.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit werde ausgeführt, dass es richtig sei, dass nur im Jahr 2008 Nachweise vorliegen würden, die BP gehe jedoch davon aus, dass Herr B über den ganzen Zeitraum Zahlungen erhalten habe. Herr B hat aus Sicht der BP die Barzahlungen auch billigend als nicht versteuert in Kauf genommen.

Mit Schreiben vom 3. August 2010 wurde seitens des Bw's eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung abgegeben und im Wesentlichen ausgeführt: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Wie bereits in der Berufung angeführt, hätten sich keinerlei Hinweise ergeben, dass von Herrn B Aufträge angenommen, Preise verhandelt oder Geldbeträge entgegengenommen worden seien. Nachdem also wiederum keine Baustelle namhaft gemacht werden könne, die im Eigenen abgewickelt worden sei, entbehre sich nach der Schätzung jedwede Grundlage.

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:

Die Lohnabgaben seien schon beim Arbeitgeber vorgeschrieben worden, eine neuerliche Vorschreibung sei nicht zulässig. Man könne auch von einem Bauarbeiter nicht erwarten beurteilen zu können, welche Lohnabgaben in welcher Höhe für einen bestimmten Nettoauszahlungsbetrag anfallen würden.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 30. August 2010 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2011 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt, der Steuerakt der Firma Fa samt BP-Bericht und Arbeitsbogen angefordert und einige ergänzende Fragen zum Sachverhalt gestellt.

Mit Schreiben vom 27. September 2011 wurden die Fragen seitens der Amtspartei wie folgt beantwortet:

1. Schwarzlohnzahlungen: Die lt. den händischen nicht lückenlosen Aufzeichnungen nachgewiesenen Schwarzlohnzahlungen des Jahres 2008 seien im Zuge der GPLA-Prüfung der Lohnabgabenbesteuerung unterworfen worden. Für die Jahre 2007 und 2006 würden keine Vorschreibungen seitens der GPLA-Prüfung existieren, weil keine Aufzeichnungen vorliegen würden. Die Nachverrechnung 2008 im Zuge der GPLA-Prüfung könne der Beilage Feststellungen GPLA Fa entnommen werden. Die für das Jahr 2008 vorgeschriebenen Abgaben aufgrund der Schwarzlohnzahlungen lt. händischen Aufzeichnungen seien im Haftungsbescheid 2008 vom 9. Februar 2010 verarbeitet worden. Die Steuerbeträge seien vom Arbeitgeber bei den Arbeitnehmern nicht rückgefordert worden. Der Geschäftsführer der Firma Fa P GmbH, Herr Günther Fa, habe die Schwarzlohnzahlungen immer verneint, jedoch

konnte ihm das Gegenteil bewiesen werden. Somit sei die Aussage von Herrn Fa hinsichtlich der Schwarzlohnzahlungen für die BP nicht glaubwürdig. Richtig sei, dass für die Jahre 2006 und 2007 keine Aufzeichnungen über die Geldverteilung bzw. über die erfolgten Schwarzlohnzahlungen vorliegen würden. Einer der befragten Zeugen habe ausgesagt, dass die nicht in der Buchhaltung des Unternehmens erfassten Barzahlungen direkt an die Arbeitnehmer gingen. Die Partieführer seien nicht geständig gewesen.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die Lieferscheine und die Monatsabrechnungen für Betankungen befinden sich im Arbeitsbogen als Beweismittel. Die verwendeten Firmenfahrzeuge seien ebenfalls lt. Monatsabrechnungen nachvollziehbar. Die unterfertigten Lieferscheine im Arbeitslosenstatus würden sich in Kopie ebenfalls im Arbeitsbogen befinden. Hinsichtlich überlassenen Firmenfahrzeuges an einen langjährigen Mitarbeiter werde festgehalten, dass dies der BP auch bekannt sei und immer wieder vorkomme. (Es folgen Ausführungen zu einem anderen Dienstnehmer) Herr Fa sagte weiters niederschriftlich aus, dass die Betankungen an Wochenenden mit seinem Unternehmen nichts zu tun hätten. Vielmehr sei dies im eigenen Wirkungsbereich der Dienstnehmer. Diese Vorgangsweise sei von ihm geduldet worden. Selbständig erledigte Baustellen könnten keine nachgewiesen werden, jedoch habe die Abgabenbehörde die Einnahmen bzw. Gewinne schätzen müssen, weil die Bw hinsichtlich Auskunftserteilung bzw. Mitwirkung am Verfahren in keiner Weise bereit gewesen seien, mitzuwirken. Es würden keine Aussagen des Unternehmers existieren, wonach er den Bw das Werkzeug zur Verfügung gestellt habe. Es sei jedoch schlüssig, dass die nachweislich an Wochenenden bzw. im Zeitpunkt der Arbeitslosigkeit verwendeten Kfz samt Werkzeug auf den unbekannten Baustellen verwendet worden seien. Als weiteres wesentliches Beweismittel sollten die Bankbewegungen (die Einnahmen, die Entnahmen und Einlagen am Bankkonto seien rechnerisch und grafisch im Arbeitsbogen dargestellt) herangezogen werden.

(Es folgen Ausführungen zu anderen Dienstnehmern)

Erschwerend kommt für die BP hinzu, dass alle drei Partieführer die Mitwirkungspflicht schwerstens verletzten und keine Auskünfte erteilt hätten. Es seien umfangreiche Fragestellungen zu den Lebenshaltungskosten geplant und für jeden Partieführer eine gesonderte Niederschrift vorbereitet worden. In Vertretung der Partieführer habe Herr Dr. Karl Wagner niederschriftlich am 1. März 2011 angegeben, dass keine Aussagen getätigten würden. In der Folge wurde mit Schreiben vom 8. November 2011 ein Vorhalt der Referentin ausgefertigt und ebenso eine Ladung zu einem Erörterungstermin übermittelt. Im Zuge des Erörterungstermins am 12. Dezember 2011 wurde als weitere Vorgangsweise vereinbart, dass

der Bw nunmehr bereit sei, die Fragen lt. Fragenprotokoll der Betriebsprüfung zu beantworten. Die Referentin werde einen diesbezüglichen Vorhalt ausfertigen.

Dieser Vorhalt wurde von der Referentin mit Schreiben vom 28. Dezember 2011 ausgefertigt.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde am 13. Februar 2012 seitens der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt: Festzuhalten sei zunächst, dass während der Saison beginnend mit Ende März bis Oktober ununterbrochen gearbeitet werde. Urlaub werde allenfalls für ein paar Tage konsumiert. Aufgrund dessen bleibe aber auch kaum Zeit Geld auszugeben. Richtig sei, dass im Jahr 2006 geringere Behebungen stattgefunden hätten als in den Folgejahren. Dies sei darauf zurückzuführen, dass aufgrund der Lebensumstände, die Lebensgefährtin sei zu dieser Zeit in Karenz bzw. nur geringfügig oder in Teilzeit beschäftigt gewesen, keine großen Sprünge gemacht hätten werden können. Für ihn als Familienvater in einer Arbeiterfamilie erscheine es daher nicht angebracht, hervorzuhalten, dass nicht mehr Barbehebungen erfolgt seien. Behoben werde können nur was tatsächlich am Konto verfügbar sei. In der vom Finanzamt aufgestellten Berechnung "Geld zur Verfügung" ergebe sich ein Jahreseinkommen von rund 25.000,00 €. Als Ausgaben seien bereits sämtliche Kosten für Wohnung, Miete, Versicherung, etc. berücksichtigt, wobei noch immer ein verfügbarer Betrag von rund 12.000,00 € verbleibe. Daneben schätze das Finanzamt weitere Ausgaben für Kfz in Höhe von 5.000,00 € und Urlaub in Höhe von 2.000,00 €. Dazu ist festzuhalten, dass aufgrund der Familienumstände (Kleinkind) keine Urlaube konsumiert worden seien, allenfalls ein Wochenende an einem See verbracht worden sei. Zum Kfz sei festzustellen, dass im Jahr 2005 ein Auto Diesel über 7.400,00 € angeschafft worden sei. Die Finanzierung des Fahrzeuges sei überwiegend über die Auszahlung eines Bausparvertrages von 6.000,00 € im Dezember 2005 erfolgt. Ein Restbetrag sei über Leasingraten in Höhe von rund 70,00 €/Monat zurückbezahlt worden. Bereits daraus sei ersichtlich, dass kein weiteres Einkommen zur Verfügung stehe, weil ansonsten wohl kaum der Bausparer verwendet worden wäre für die Anschaffung eines Fahrzeuges bzw. ein Restbetrag nicht über Leasing finanziert worden wäre. Abgesehen davon habe man kein gebrauchtes Fahrzeug mit 180.000 km angeschafft. Aufgrund der Familienverhältnisse wäre der Bw auch bestrebt, dass die Lebensgefährtin möglichst rasch ihr Beschäftigungsausmaß anhebe, um sich in Zukunft wieder gewisse Dinge wie Urlaub oder ein neues Fahrzeug leisten zu können. Zu bedenken sei hier weiters, dass der Bw und seine Lebensgefährtin bis dato keine größeren Anschaffungen tätigen konnten. So sei weder ein Haus gebaut noch eine Wohnung finanziert worden. Wenn von der Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang ausgeführt werde, dass ein Betrag von rund 5.000,00 € bis 17.000,00 € nicht ausreiche, so müsse sich wohl die Frage für die Mehrzahl der österreichischen Arbeiterfamilien stellen. Dass im Sommer geringere Bankbehebungen erfolgt seien, sei darauf zurückzuführen, dass aufgrund der Hochsaison weniger Geld für private

Zwecke benötigt worden sei. Festzuhalten sei, dass am Samstag in der Regel keine Arbeitsleistungen erbracht worden seien. Arbeiten auf Baustellen seien nur in Ausnahmefällen erfolgt, wenn eine Baustelle unbedingt fertig gemacht werden musste. Zu den Betankungen sei zunächst anzumerken, dass das Fahrzeug seiner Schätzung nach zumindest einmal die Woche betankt werde, insofern sich die Betankungen an Samstagen relativieren würden. Beachte man nun die 7 Betankungen an Samstagen im Jahr 2006 so sei zu feststellen, dass diese teilweise um 09:33 Uhr, 10:57 Uhr, 11:14 Uhr oder um 12:28 Uhr erfolgten. In seiner Eigenschaft als Partieführer habe er dafür Sorge zu tragen, dass für den Arbeitsbeginn am Montag alle Vorbereitungen getroffen würden. Dies umfasse einerseits die Materialbeschaffung, das Laden der Fahrzeuge aber auch das Volltanken. Es sei daher öfter vorgekommen, dass er deswegen das Fahrzeug am Samstag betankte. Dafür würden auch die oben angeführten Uhrzeiten besprechen. Denn wie allgemein bekannt werde auf Baustellen um 06:00 bzw. 07:00 Uhr morgens begonnen. Es wäre wieder sinnig von der Baustelle wegzufahren um zu tanken und dann wieder zur Baustelle zurückzukehren. Eingeräumt werde, dass es durchaus möglich sei, dass die eine oder andere Betankung als Vorbereitung für eine anschließende Arbeitsleistung erfolgt sei. Dies allerdings im Auftrag der Firma Fa und nur in Ausnahmefällen. Des Weiteren sei hier festzuhalten, dass er gerade in dieser Zeit aktiver Fußballspieler des FC A gewesen sei. Homepage des OÖ Fußballverbandes könne nachrecherchiert werden, dass er in dieser Zeit samstags regelmäßig Fußball gespielt habe. Möglich sei aber auch, dass im Anschluss an die Betankung die eine oder andere Privatfahrt erledigt worden sei. Hier sei zu bedenken, dass nur 2 Betankungen vor 07:00 Uhr erfolgt seien. Die Ausführungen, dass die Betankungen zu Tageszeiten erfolgt seien, welche darauf schließen lassen würden, dass im Anschluss daran Arbeitsleistungen erfolgt seien, seien insofern nicht richtig. Zunächst sei weiters festzuhalten, dass das Fahrzeug auch anderen Arbeitnehmern zur Verfügung gestanden sei bzw. auch von anderen Arbeitnehmern verwendet worden sei. Es sei auch nicht gesagt, dass sämtliche Betankungen von ihm durchgeführt worden seien, zumal er als Fahrzeugführer teilweise am Monatsende die gesammelten Belege bzw. Tanklisten unterschreibe. So werde das Fahrzeug auch jährlich einmal seitens der Firma Fa für eine Tagesschifahrt verwendet. Zu erwähnen sei weiters, dass er Partieführer einer Außenputzpartie sei, die erfahrungsgemäß immer später Außenarbeiten beginne könne. Es sei allgemein bekannt, dass Außenputzarbeiten nur in Ausnahmefällen vor Ende März begonnen werden könnten. Sofern an Samstagen Arbeitsleistungen erbracht worden seien, seien diese ausschließlich im Auftrag der Firma Fa erfolgt. Während der Saison werde regelmäßig kein längerer Urlaub konsumiert, allenfalls belaufe sich der konsumierte Urlaub auf ein paar Tage. Dieser werde zu Hause bzw. in der näheren Umgebung verbracht (Seengebiet). Winterurlaub finde ebenfalls keiner statt mit Ausnahme von einzelnen

Tagesschifahrten. Die damit verbundenen Kosten seien vernachlässigbar. Es folgen Ausführungen zu den einzelnen gefundenen Unterlagen (Lieferscheinen).

Mit Schreiben vom 5. April 2012 wurde seitens der BP nochmals zu den Ausführungen des Bw's Stellung genommen und ergänzend ausgeführt:

Aus der Fragenbeantwortung des steuerlichen Vertreters geht hervor, dass der Fragenkatalog gleichzusetzen war mit der im Rahmen der BP geplanten Befragung des Abgabepflichtigen (also der Entwurf vom 1.3.2010).

Antwort zu Frage 2: In der Frage 2 zur geplanten Niederschrift vom 1.3.2010 werden die jährlichen BAR - Behebungen vom Konto des Abgabepflichtigen dargestellt:

Jahr 2006 3.610,00 ;Jahr 2007 7.380,00, Jahr 2008 8.110,00, Jahr 2009 10.200,00

Daraus anschließend wurde gefragt wie der Lebensunterhalt bestritten werden konnte und können Nachweise für die Bestreitung des Lebensunterhaltes erbracht werden (z.B.: Kontoauszüge der Lebensgefährtin)

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wurde auf die geplanten Fragestellungen durch den Prüfer nicht eingegangen; ebenso wurden keine Beweismittel (Kontoauszüge) vorgelegt. Die Angaben sind allgemein gehalten und spiegeln Erfahrungen des täglichen Lebens wieder. Auf die Fragestellungen wurde nicht eingegangen.

Zum Argument Urlaub wird festgehalten: Laut Urlaubsaufzeichnungen des Dienstgebers war Herr B in der 33. KW 2006 (= 14.8. bis 20.8.) und in der 36.KW 2006 (5.9. bis 10.9.) durchgehend auf Urlaub. Selbst wenn der Urlaub zuhause oder an einem See verbracht wird ist es für die BP nicht glaubhaft, dass zwischen der 29.KW 2006 und der 37.KW keine Bankbehebung stattfand das heißt: es wurde 8 Wochen lang keine BAR - Behebung vom Konto vorgenommen und zudem war Herr B in dieser Zeit zwei Wochen auf Urlaub. Weiters wird von Seiten der BP argumentiert, dass die letzte Barbehebung davor auch nur 40.- Euro !! betrug.

Dieser Sachverhalt kann durch keine allgemeine Aussage entkräftet werden - es bedarf aus Sicht der BP Beweismittel (z.B. in Form von Kontoauszügen der Lebensgefährtin) Analog verhält es sich im Sommer 2007: Herr B war in der 33. KW 2007 laut Urlaubsaufzeichnungen auf Urlaub. Zwischen der 27.KW und der 35. KW gibt es keine BARBehebungen vom Bankkonto!!

Antwort zu Frage 3: Die Fragestellung wurde aus Sicht der BP nicht beantwortet. So wurde durch die BP festgestellt dass im Jahre 2006 zwischen der 12.KW u. 36.KW 590,00 Euro, im

Jahre 2007 zwischen der 22.KW u. 34.KW 120,00 Euro an Bargeld vom Konto abgehoben wurden. Diese Tatsache damit zu begründen, dass in der Hochsaison auf Grund der vielen Arbeit mit wenig Geld ausgekommen wird, scheint der BP oberflächlich und somit nicht ausreichend entkräftet.

Antwort zu Frage 4: Die Frage nach der Finanzierung des KFZ - Ankaufes ist ausreichend dargestellt. Da die Leasingzahlungen 70.- Euro / Monat (laut Antwort zu Frage 2) betragen und dieser Betrag in den Bankbewegungen von Herrn B nicht ersichtlich sind, geht die BP davon aus, dass diese Kosten Frau MM trägt (siehe auch Seite 3 der Darstellung) Zusammengefasst wird festgehalten, dass die Kfz - Kosten jährlich ( $12 \times 70 = 840$ .- für Leasing; 500.- Euro für Betankung , Sonstiges geschätzt > 500.- Euro) mit mehr als 2.000.- Euro zu veranschlagen sind .

Antwort zu Frage 5 (Schwarzzahlungen): Der BP stehen ausreichend Unterlagen zur Verfügung, die die Schwarzzahlungen beweisen (siehe Kopien im Arbeitsbogen) Von der BP wird festgehalten, dass die Hausdurchsuchung beim Dienstgeber in der 29.KW stattfand. Danach gibt es laufend Barbehebungen in der Größenordnung zwischen 100.- Euro und 400.- Euro wöchentlich. In den KWs 14 bis 23 des Jahres 2009 wurden in Summe nur 840 Euro behoben!!

Antwort zu Frage 6: Von den Samstagsbetankungen geht die BP nach wie vor davon aus, dass diese vor Arbeitsbeginn oder nach Arbeitsende stattfanden. Das Argument, dass Herr B als aktiver Fußballspieler tätig war und somit es zeitlich nicht möglich war Putzarbeiten vorzunehmen trifft aus Sicht der BP nicht zu. Die Fußballbewerbe finden samstags entweder um 15:00 Uhr (Reserve) oder 17:00 statt. Die Betankungen fanden alle morgens oder vormittags statt und kollidieren somit nicht mit der Freizeitgestaltung des Herrn B.

Antwort zu Frage 7 und 8: Dass Betankungen vorgenommen werden um bei Beginn der Saison gerüstet zu sein ist denkmöglich. Sollten jedoch keine Arbeiten verrichtet werden können (Wetterumschwung) so wird auch mit dem Kfz nicht gefahren. Somit sind die Betankungen und die zurückgelegten Kilometer als nicht geklärt zu behandeln. Die Fragen 7 und 8 sind für die BP nicht beantwortet.

Antwort zu Frage 9: Herr Fa sagte niederschriftlich aus, dass es bei seinem Unternehmen keine oder kaum Samstagsarbeit gäbe oder diese nur in Ausnahmefällen vorkommt. Somit deckt sich die Aussage des Berufungswerbers mit der des Dienstgebers.

Antwort zu Frage 10: Es wurde keine andere Antwort erwartet. Zu den Kosten bzw. bezüglich BAR-Behebungen siehe auch Stellungnahme zu Frage 2

Antwort zu Frage 11: Aus Sicht der BP handelt es sich bei den beschlagnahmten Unterlagen bzw. internen Aufzeichnungen um zusätzliche Lohnzahlungen. Weiter siehe auch die Feststellungen der damals abgehaltenen GPLA - Prüfung.

Antwort zu Frage 12: Es ist durchaus denkmöglich, dass der Berufungswerber zufällig im Betrieb ist und gerade zu diesem Zeitpunkt Ware durch einen Lieferanten geliefert wird. Die Kombination mit den Betankungen und den nicht geklärten Kilometerleistungen im Zeitraum der Arbeitslosigkeit lassen diese Darstellung jedoch in einem anderen Licht erscheinen. Zu den Darstellungen betreffend die Lieferscheine Seite 6 und Seite 7: Die Verwendung der gelieferten Materialien ist für die BP nachgewiesen.

Die Tatsache, dass Herr B bereits im Zeitpunkt der Arbeitslosigkeit für das Unternehmen tätig war wird somit bestätigt. Der Umfang der Tätigkeit und die Tatsache, dass dies alles mit der Verbundenheit zum Unternehmen zu begründen ist, lässt jedenfalls Zweifel aufkommen.

Zusammenfassend kommt die BP zum Schluss, dass viele Sachverhalte in der Stellungnahme nicht oder nicht ausreichend begründet wurden. Die fehlenden Bankbehebungen gerade in der Hochsaison kann nicht dadurch begründet werden, dass beinahe durchgehend gearbeitet wird und folglich kein Bargeldbedarf besteht.

Dieses Schreiben wurde dem Bw. am 15. Mai 2012 übermittelt.

Mit Schreiben vom 31.10.2012 wies die steuerliche Vertretung darauf hin, dass die Stellungnahme der BP auf Unterstellungen bzw. Behauptungen aufgebaut sei. Sollten noch Unterlagen benötigt werden, würden diese nachgereicht.

Mit Schreiben vom 13.2.2013 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt. Darin wurde die Schätzungshöhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 4560,-- € jährlich (€ 3800 plus 20 % Sicherheitszuschlag) angegeben und ausgeführt, dass hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Ausführungen der steuerlichen Vertretung gefolgt werde.

Mit Schreiben vom 20.2.2013 wurde seitens des steuerlichen Vertreters angeführt, dass der Bw. einen Betrag von € 3680 erhalten habe und demnach für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages kein Raum bestünde. Der Antrag auf mündliche Verhandlung bleibe nicht weiter aufrecht.

In der Folge wurde der Vorhalt samt Beantwortung der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Diese führte im Wesentlichen aus, dass einer Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null nicht zugestimmt werden könne, da aufgrund der Ermittlungen solche jedenfalls zuzurechnen seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Schätzung allgemein**

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

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist ferner u.a. zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Die Schätzung ist ein Akt tatsächlicher Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsverfahren ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH 18.12.1997, Zi. 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH 10.11.1995, Zi. 92/17/0177).

Bei der Schätzung ist die zusammenfassende Gesamtschau der Dinge bzw. sind die abgabenrechtlich relevanten Wirtschaftsvorgänge von Bedeutung. Die Annahme des Schätzungsgrundes muss zutreffend und berechtigt sein, die Gedanken und Folgerungen schlüssig begründet und rational nachvollziehbar.

Durch die Schätzung wird es der Steuerbehörde ermöglicht, tatsächliche Verhältnisse gleich zu beurteilen, unabhängig davon, ob sie offengelegt wurden oder nicht.

Besteht also Grund zur Annahme des Vorhandenseins einer Steuerquelle oder ist die nicht vollständige Offenlegung zu vermuten, ist die Behörde zur schätzungsweisen Feststellung der Bemessungsgrundlage verpflichtet, um Art und Größe des tatsächlichen Sachverhalts festzustellen.

Ist eine Schätzung dem Grundsatz nach zulässig, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (VwGH 24.2.1998, Zl. 95/13/0083).

Nach den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung bei der Fa. Fa und nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung sind dem Bw. im Berufungszeitraum neben seien offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlohnzahlungen des Arbeitgebers zugeflossen. Eine Berechtigung zur Schätzung liegt demnach jedenfalls vor, da diese Einkünfte nicht erklärt wurden.

Nach Ansicht der Referentin war es dem Bw. auch klar, dass es sich bei den Zahlungen um Schwarzlohnzahlungen handelte, sodass die Argumentation in der Berufung, der Bw. habe sich um die Modalitäten der Lohnzahlung bzw. des Lohnsteuerabzugs nicht kümmern müssen, ins Leere geht.

Zu den einzelnen Einkunftsarten und zur Schätzungshöhe wird ausgeführt:

## **2) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

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 Tz 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).

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).

Dem Arbeitgeber wurde eine Lohnsteuernachforderung vorgeschrieben, allerdings hat der Arbeitgeber keine berichtigten Lohnzettel übermittelt und auch die Lohnsteuer nicht bei den Arbeitnehmern eingefordert.

Nach Ansicht der Referentin ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und wurde diese auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet. (vgl. zB UFS Feldkirch, RV/0121-F/04)

Die Höhe der zugeflossenen Schwarzlöhne ist zu schätzen (siehe obige Ausführungen unter Allgemeines).

Seites der Abgabenbehörde wurden die Einkünfte mit € 1000,-- monatlich zusätzlich zum „offiziellen“ Arbeitslohn geschätzt. Dies für die Monate, in denen der Bw. angemeldet war. Es ergaben sich Zuschätzungen in Höhe von 9000,--€ jeweils für 2006 und 2007 und 10.000 € für 2010.

Diese Beträge sind nach Ansicht der Referentin jedenfalls deutlich zu hoch gegriffen und widersprechen auch den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung. Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass der Bw. im Jahr 2008 € 3687,32 erhalten hat. Die dort festgesetzten Zahlen basieren auf Unterlagen, die beim Arbeitgeber vorgefunden wurden.

Weshalb von diesen Zahlen im Zuge der Schätzung abgegangen wurde bzw. warum diesbezüglich eine andere Schätzungsweise gewählt wurde ist für die Referentin nicht nachvollziehbar.

Die Referentin geht im Zuge ihrer Schätzung davon aus, dass auch in den Jahren 2006 und 2007 dieser Betrag zugeflossen ist. Der Bw. war in diesen Jahren in etwa gleich lange im Unternehmen tätig und wurden auch sonst keine Argumente vorgebracht, dass sich die Verhältnisse dieser Jahre von denen des Jahres 2008 unterscheiden. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Das bedeutet, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss.

Entgegen den Ausführungen im Vorhalt vom 20. Februar 2013 unterblieb die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages, weil den Ausführungen des steuerlichen Vertreters dahingehend gefolgt wird, dass bei Übernahme der Zahlen der Lohnsteuerprüfung für einen Sicherheitszuschlag kein Raum besteht.

Im Jahr 2008 wurden die Schätzungsergebnisse nach den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung ermittelt, hinsichtlich derer von einer korrekten und vollständigen Ermittlung ausgegangen wird. Diesbezüglich erfolgte auch keine Darstellung der Betriebsprüfung, weshalb vom dort ermittelten Betrag abgegangen wird.

Für die Jahre 2006 und 2007 erfolgte eine Globalschätzung auf Basis des Jahres 2008. Im Zuge einer solchen Schätzung darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden, zudem dürfen Sicherheitszuschläge keine „Strafzuschläge sein (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Auflage, RZ 18)

Es ergeben sich folgende Beträge:

	2006	2007	2008
KZ 210 lt. LZ	19148,94	19929,34	24354,64
Zurechnung	3687,32	3687,32	3687,32
KZ 210 neu	<b>22836,26</b>	<b>23616,66</b>	<b>28041,96</b>
KZ 245 neu	17054,22	17554,22	20482,66

### **3) Schätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 8600 für 2006, € 7400 für 2007 und € 3200 für 2008 geschätzt. Im Zuge dieser Schätzung wurde davon ausgegangen, dass im Zusammenhang mit festgestellten Wochenendbetankungen und Betankungen in Zeiten von Arbeitslosigkeit Schwarzarbeit auf selbständiger Basis betrieben wurde. Die rechnerische Darstellung der Schätzung der Abgabenbehörde findet sich auf Seite 7 dieser Berufungsentscheidung.

Nach Ansicht der Referentin ist eine Zuschätzung von Einkünften nicht zulässig, wenn der Abgabenbehörde auch zugestanden wird, dass einige Verdachtsmomente für das Vorliegen von Einkünften sprechen. Nach Ansicht der Referentin gibt es aber zuwenig gesicherte Beweise bzw. sind die Erklärungen des Bw. bzw. seines Vertreters teilweise schlüssig und nachvollziehbar.

Zunächst ist dazu festzuhalten, dass durch die Betriebsprüfung keine Baustellen vorgefunden wurden, bei denen der Bw. auf eigene Rechnung Leistungen erbracht hätte.

Die Abgabenbehörde begründet ihre Schätzung mit folgenden Argumenten:

a) Lebenshaltungskosten

Das Familieneinkommen wurde im BP-Bericht unter TZ 3 dargestellt. Nach den weiteren Ausführungen im BP-Bericht (Beilage E 3 – siehe Seite 8 der BE) hatte die Familie folgende Beträge abzüglich aller Fixkosten zur Verfügung (berücksichtigt wurden sogar Sparrücklagen für ein Auto in Höhe von € 5000 jährlich und für Urlaube von € 2000 jährlich): 2006 € 4732,80, 2007 € 10.939,95 und 2008 € 16.864,30

Zu diesen Beträgen sind aber noch die festgestellten Schwarzlohnzahlungen (Punkt 2 der BE) zu addieren.

Zudem ist eine angenommene Sparleistung für eine Jungfamilie in Höhe von € 5000,-- jährlich zu hoch gegriffen, zumal im Jahr 2007 ein PKW zum Preis von € 7.400,-- angeschafft wurde, der nicht zur Gänze bar bezahlt werden konnte sondern ein Restbetrag mittels Leasing finanziert wurde. Wären dem Bw. die von der BP angenommenen Beträge zugeflossen, wäre dieser PKW vermutlich bar bezahlt worden.

Auch die Einwendungen des Bw. hinsichtlich Aufwendungen für Urlaube in Höhe von € 2000 sind nach Ansicht der Referentin gerechtfertigt. Es erscheint nachvollziehbar und glaubwürdig, dass mit einem Kleinkind nur Tagesausflüge ins nahegelegene Seengebiet unternommen wurden. Es konnten zudem auch keine Nachweise für allfällige Auslandsreisen oder teure Urlaube des Bw. vorgelegt werden.

Nach Ansicht der Referentin können die (übrigen) Lebenshaltungskosten mit den festgestellten Beträgen zuzüglich der Schwarzlohnzahlungen und unter Berücksichtigung einer geringeren Sparleistung jedenfalls bewältigt werden.

Die Darstellung der Lebenshaltungskosten kann daher nicht als Basis für die Schätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb herangezogen werden.

b) Mangelnde Mitwirkung

Auch wenn die Partei eine Mitwirkungspflicht im Schätzungsverfahren trifft, besteht dennoch keine den Lebensaufwand betreffende Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 16 zu § 184) Wenn immer kritisiert wird, dass die Kontoauszüge der Lebensgefährtin nicht vorgelegt wurden, so wird darauf hingewiesen, dass es der Referentin nicht unglaubwürdig scheint, dass der Bw. als Lebensgefährte nicht über die Kontoauszüge verfügt bzw. die Lebensgefährtin diese nicht vorlegen will. Es kann auch keine gesetzliche Grundlage dafür gefunden werden, warum die Lebensgefährtin dazu verpflichtet wäre.

Eine Schätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb kann jedenfalls nicht nur deshalb erfolgen, weil der Bw. sich weigerte, gegenüber der Betriebsprüfung Auskünfte zu erteilen (vgl. dazu die Ausführungen der Amtspartei im Schreiben vom 27.9.2011).

### c) Barbehebungen

Nach Ansicht der Referentin lassen sich die fehlenden Barbehebungen in den Sommermonaten mit den durch den Arbeitgeber ausbezahlten Schwarzlöhnen erklären. Nachdem ein Großteil der Fixkosten bargeldlos über das Konto beglichen wird, sind die zur Verfügung stehenden Beträge nach Ansicht der Referentin ausreichend.

Die Rechtfertigung des Bw., er benötige in den Sommermonaten weniger Bargeld, weil er viele Überstunden mache, mag stimmen, rechtfertigt aber nicht die wochenlange Pause bei den Barbehebungen. Diese ist nur durch die Auszahlung von Schwarzlöhnen erklärbar.

### d) Wochenendbetankungen und Betankungen während Zeiten des AMS-Bezugs und Lieferscheine

Es wird der Betriebsprüfung zugestanden, dass die Betankungen und die vorgefundene Lieferscheine ein Indiz für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb sein könnten. Allerdings kann auch nicht völlig ausgeschlossen werden, dass diese Betankungen tatsächlich im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. stehen. Beispielsweise führte der Bw. an, die Samstagsbetankungen seien erfolgt, um am Montag gleich zur Baustelle fahren zu können. Ebensowenig konnte das Argument entkräftet werden, dass in Zeiten des AMS-Bezuges keine „Saison“ sei und deshalb keine Arbeiten getätigten werden könnten. Beide Argumente sind nicht grundsätzlich unglaubwürdig. Auch die Aussage, es seien auch private Transportfahrten erledigt worden, ist nicht für alle festgestellten Fahrten glaubhaft, aber nicht grundsätzlich auszuschließen.

Auch die Rechtfertigung hinsichtlich der Lieferscheine (zufällige Anwesenheit im Betrieb) ist im Hinblick darauf, dass im Jahr 2006 3 und im Jahr 2007 2 Lieferscheine bei der Fa. Fa vorgefunden wurden, nicht denkunmöglich.

Inwieweit diese Lieferscheine Einkünfte „beweisen“, wie im BP-Bericht in der Beilage E1 ausgeführt, kann nicht erkannt werden.

Wie der steuerliche Vertreter zutreffend ausführt, ergab das Ermittlungsverfahren keine Hinweise darauf, dass der Bw. selbständig Aufträge angenommen, Preise verhandelt und Geldbeträge vereinnahmt hat.

Nach Ansicht der Referentin spricht die größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass diese Fahrten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. und mit den daraus erzielten Schwarzlöhnen stehen.

Dafür spricht auch, dass Hr. Fa zwar aussagte, dass die Fahrzeuge am Wochenende benutzt werden durften, dass er jedoch beispielsweise auch geduldet hätte, dass im Jahr 2007 in der nichtangemeldeten Zeit 3850 km zurückgelegt wurden, erscheint nicht glaubwürdig. Dies spricht nach Ansicht der Referentin dafür, dass diese Fahrten entgegen den Angaben des Arbeitgebers doch in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit standen.

#### e) Schätzungshöhe

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist nach obigen Ausführungen dem Grunde nach unzulässig. Sie wäre jedoch auch hinsichtlich ihrer Höhe nach Ansicht der Referentin unangemessen. Ohne Vorfinden einer Baustelle für Zeiten des AMS-Bezuges von einer Arbeitsleistung von 40 Wochenstunden auszugehen und dafür Einkünfte von € 1000 pro Woche anzusetzen, ist nach Ansicht der Referentin keine zulässige Vorgangsweise.

Ebensowenig wurden Ausgaben angesetzt, obwohl keineswegs glaubwürdig erscheint, dass alle Aufwendungen hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Fahrtkosten, Material,...) der Arbeitgeber trägt.

Die Betriebsprüfung hat im Berufungsverfahren mehrfach signalisiert an einer „Einigung“ hinsichtlich der Schätzungshöhe interessiert zu sein, hat aber weder im Erörterungstermin noch in den nachfolgenden Schriftsätzen konkrete Zahlen genannt.

Es ist nicht Aufgabe der Referentin im Berufungsverfahren (neue) Schätzungen durchzuführen. Es ist auch nicht zulässig, Einwendungen des Bw. gegen die Schätzung auf das Berufungsverfahren zu „verschieben“, wie dies im BP-Bericht vom 8. März 2010 erfolgt ist.

Unter Berücksichtigung dieser Punkte kann nach Ansicht der Referentin keine Zuschätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb erfolgen.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde zurückgenommen. Entgegen den Ausführungen der Amtspartei erscheint der Referentin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zweckmäßig. Der Amtspartei kommt kein diesbezügliches Antragsrecht zu.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 4. April 2013