

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. Susanne Haim

in der Beschwerdesache A C, S Nr. 11, 1234 S gegen die Bescheide des Finanzamts ABC vom 12.3.2010, betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (= Bf.) brachte für die Jahre 2006 bis 2008 Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beim Finanzamt ein. Diesbezüglich wurden entsprechende Einkommensteuerbescheide erlassen.

In der Folge wurde beim Bf. eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Bericht vom 8. März 2010 (ABNr. 12324) 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 Finanz Strafverfahrens in Kenntnis gesetzt. Mit Bescheid vom 8. November 2009 wurde das Finanz Strafverfahren gegen den Abgabepflichtigen Herrn A C eingeleitet. Lt. Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 13. November 2009 wurde dem bevollmächtigten Rechtsvertreter Wa 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 Wa eine Gegenzeichnung in Anbetracht des eingeleiteten Finanz Strafverfahrens 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, Schätzungsberechtigung:

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: Im Kalenderjahr 2006 wurden zwischen der 16. und 39. Kalenderwoche lediglich 1530,00 € vom Bankkonto behoben. Zudem erfolgten ungeklärte Bareinzahlungen im Jahre 2006 von € 7000.

2007: Im Jahre 2007 wurden insgesamt nur 1250,00 € vom Bankkonto behoben.

2008: Zwischen der 20. und der 36. Kalenderwoche wurden nur € 1320 bar behoben.

2009: Zwischen der 19. und der 32. Kalenderwoche wurden € 900 bar entnommen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass es für die BP unglaublich ist, dass der Pflichtige auf Grund des Familienstandes bzw. Familieneinkommens mit den getätigten Entnahmen das Auslangen gefunden hat.

Wochenendbetankungen:

Laut Tanklisten stand Herrn C das Firmenfahrzeug Kennzeichen zur Verfügung. Laut Tanklisten erfolgten im Prüfungszeitraum an Samstagen und Sonntagen 53 Betankungen. Die Betankungen wurden zu Tageszeiten durchgeführt (zwischen 5 und 7 Uhr und abends)

die darauf schließen lassen, dass vorher oder nachher Arbeitsleistungen erbracht wurden, die nicht über den Dienstgeber abgerechnet werden. Das wurde durch mehrere Zeugen bestätigt. Herr X sagte zudem aus, dass er sehr wohl wisse, dass die Dienstnehmer am Wochenende tanken; dies wird jedoch auf Grund der langjährigen Betriebszugehörigkeit geduldet.

Es war geplant, Herrn C dazu zu befragen, die Aussage wurde jedoch verweigert.

Auch hier liegt ein weiterer Grund für die Schätzungsberechtigung vor.

Betankung im Arbeitslosenstatus:

2006:

Hr. C war zwischen 3.4. und 5.12. als Dienstnehmer der Fa. X gemeldet. Lt. Tankliste erfolgten bei dem oben angeführten Fahrzeug zwischen dem 27.2. und 26.3.2006 fünf Betankungen und es wurden 3770 km in diesem Zeitraum zurückgelegt.

2007:

Zwischen 12.3. und 12.12.2007 war Hr. C als Dienstnehmer angemeldet. Es erfolgten Betankungen am 6.3., 7.3. und am 10.3.2007 lt. Tankliste. Zusätzlich wurden zwischen 5.12.2006 und 6.3.2007 2104 km ohne Betankungsnachweis zurückgelegt. Die BP geht davon aus, dass Hr. C auch diese Kilometerleistungen mit dem Fahrzeug zurückgelegt hat.

Es war geplant, Herrn C dazu zu befragen, die Aussage wurde jedoch verweigert.

Daher ist die BP schätzungsberechtigt und – verpflichtet.

Zusätzliche Nichtselbständige Einkünfte 2006 bis 2008

Im Zuge der BP bei der Fa. X wurden zusätzliche Barzahlungen an die Dienstnehmer festgestellt. Händische Aufzeichnungen darüber wurden beschlagnahmt. Es besteht der Verdacht, dass auch bei Herrn C schwarz abgerechnet wurde. Diese Annahme wird von den minimalen Barbehebungen in den Sommermonaten untermauert. Die Bruttobezüge und die steuerpflichtigen Bezüge werden somit im Schätzungsweg erhöht.

Tz 3 Familieneinkünfte:

C A: Saisonal bei Fa. X beschäftigt, im Winter nach Witterung arbeitslos gemeldet.

C W (Ehegattin): 2006 keine Einkünfte, 2007 und 2008 geringe Einkünfte, 2009 durchgehend laufende Einkünfte von der Fs

C G (Sohn): haushaltszugehörig, laufender Familienbeihilfenbezug.

	2006	2007	2008	2009
BF				
Arbeitgeber	12655	14609	15796	15789
OÖ GKK	1728		1197	2500
BUAK			582	369
AMS	1934	2283	865	635
Summe	16317	16892	18440	19293
Ehefrau	0	4374	7182	13650
Sohn (FB)	2280	2280	2280	2280

Tz 4 sonstige Fragen, Kfz-Kosten:

Da aus den Kontoauszügen keine Kfz-Kosten hervorgehen, sind diese zu schätzen. Durch die BP konnte festgestellt werden, dass am 19.8.2005 ein neuer Auto erstzugelassen wurde. Die Finanzierung konnte nicht hinterfragt werden, weil die Aussage verweigert wurde.

Die Heizkosten können nur geschätzt werden, da aus den vorgelegten Unterlagen keine Zahlungen hervorgehen (Ausnahme 2008: Überweisung Hell € 2557,--)

Auch für Urlaube sind keine Ausgaben vorliegend, Befragung konnte nicht vorgenommen werden.

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 nichtselbständiger 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 Auswirkungen:

Zuschätzung Einkünfte aus GW: 2006: € 13700,--; 2007: 9400,--; 2008: 7800,--

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 Schätzungsweg 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	19	18	16
Anz. Freitag Bet.	10	10	10
	29	28	26
Erlös (Wochenende)	300	300	300
Einkünfte Wochenende	8700	8400	7800
Arbeitswochen ohne Anmeldung	5	1	0
Einkommen/Woche geschätzt	1000	1000	1000
Summe Einkünfte n. angem.	5000	1000	0

Einkünfte aus GW	13700	9400	7800
------------------	-------	------	------

Aus Beilage E 2 ergibt sich die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Höhe der Schwarzzahlungen seitens des Dienstgebers werden mit monatlich rund 1000 € 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 8 angemeldete Monate und sohin eine Zuschätzung von 8000,00 €. Für 2007 9 Monate und 9.000,00 € und für 2008 9 angemeldete Monate und 9.000,00 € Zuschätzung.

Aus der Beilage E 3 gibt sich eine Berechnung des Familieneinkommens mit dem Titel "Geld zur Verfügung. Es ergibt sich lt. Tabelle eine „Unterdeckung“ der Lebenshaltungskosten in Höhe von €484,09 für 2006. € 6779,97 für 2007 und eine "Überdeckung" von € 429,03 für 2008. Neben den über das Konto abgewickelten Zahlungen wurden auch jährlich € 5000,-- KfZ-Aufwand und € 2000 für Urlaube im Schätzungsweg angesetzt.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 folgten den Feststellungen der Betriebsprüfung und wurden am 12. März 2010 ausgefertigt.

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

Festzuhalten sei zunächst, dass bei der Firma X 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 gekommen sei. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO bestehe eine Schätzungsberechtigung, 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:

A C sei Dienstnehmer der Firma X F 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 X F GmbH durchgeführt worden. Ob und inwieweit die Firma X F 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 X 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 X seien umfangreiche Erhebungen bzw. Befragungen von Zeugen durchgeführt worden, bei denen sich logischerweise auch keine Hinweise haben ergeben konnten, dass von Herrn C 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 C im Prüfungszeitraum ein Familieneinkommen von rund 25.000,00 € bis € 30.000 erzielt worden sei. 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 Bestreitung der Lebenshaltungskosten auftauchen würden, müsse sich für die Abgabenbehörde bei einer Mehrzahl der österreichischen Familien ergeben.

Herrn C sei es nicht mehr möglich, festzustellen, ob bzw. welche Fahrten wann getätigt und wann Betankungen durchgeführt wurden. Möglich sei auch, dass ihm das Fahrzeug für private Fahrten geborgt worden sei. Ebenso sei möglich, dass die Betankung für den Arbeitsantritt am Montag erfolgt sei. Es könne nicht zugemutet werden, dass jemand Jahre später Angaben machen könne, wo er nach der Betankung hingefahren sei.

Nicht nachvollziehbar sei in diesem Fall jedenfalls, dass gerade die Umstände, die zu einer Hausdurchsuchung und schließlich zu einer massiven Zuschätzung bei der Firma X F geführt hätten, ein weiteres Mal gegenüber dem Dienstnehmer 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 der Bw. unter der Leitung des Arbeitgebers Firma X F GmbH stehe und im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Dabei sei auch festzuhalten, dass beim Arbeitgeber eine Hausdurchsuchung stattgefunden habe, bei der sämtliche Buchhaltungsunterlagen beschlagnahmt und geprüft worden seien. Hinweise für Auszahlungen an den Bw. hätten sich nicht ergeben. Im Übrigen betreffe die Lohnauszahlung und deren Behandlung in der Buchhaltung ausschließlich die Sphäre des Arbeitgebers.

Am 26. Mai 2010 wurde eine Stellungnahme der BP zur Berufung ausgefertigt, mit Schreiben vom 3.8.2010 erfolgte dazu eine Gegenäußerung. Es wurden die Argumente der vorherigen Schriftsätze wiederholt.

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 X 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 X 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 X F GmbH, Herr Fr X, habe die Schwarzlohnzahlungen immer verneint, jedoch konnte ihm das Gegenteil bewiesen werden. Somit sei die Aussage von Herrn X 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. 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 X 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 keinsten Weise bereit gewesen seien, mitzuwirken. Es würden keine Aussagen des Unternehmers existieren, wonach er den Bf. 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 verletzt 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 Wa niederschriftlich am 1. März 2011 angegeben, dass keine Aussagen getätigt würden.

Mit Schreiben vom 20.1.2014 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Gemäß § 323 Abs.38 BAO ist die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufung als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Über die Beschwerde 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 Schätzungsvorgang 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. X und nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung sind dem Beschwerdeführer (Bf.) im Beschwerdezeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlohnzahlungen des Arbeitgebers zugeflossen. Eine Berechtigung zur Schätzung liegt demnach jedenfalls vor, da diese Einkünfte nicht erklärt wurden.

Nach Ansicht der Richterinnen war es dem Bf. auch klar, dass es sich bei den Zahlungen um Schwarzlohnzahlungen handelte, sodass die Argumentation in der Berufung, der Bf. 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 berechtigten Lohnzettel übermittelt und auch die Lohnsteuer nicht bei den Arbeitnehmern eingefordert.

Nach Ansicht der Richterin 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)

Nach den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber des Bf. sind dem Bf. Schwarzlöhne zugeflossen.

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

Seitens 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 8000,--€ für 2006, € 9000 für 2007 und 9.000 € für 2008.

Diese Beträge sind nach Ansicht der Richterin jedenfalls deutlich zu hoch gegriffen und widersprechen auch den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung.

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

Bei einem anderen Dienstnehmer des Arbeitgebers wurden für das Jahr 2008 Unterlagen vorgefunden, aus denen sich ergibt, dass er im Jahr 2008 Schwarzlöhne in Höhe von € 3687,32 erhalten hat. Von diesem Dienstnehmer wurden allerdings auch Lieferscheine während Zeiten der Arbeitslosigkeit vorgefunden. 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.

Vom Bf. wurden keine solchen Aufzeichnungen vorgefunden, trotzdem geht die Richterin vom Vorliegen von Schwarzlöhnen aus. Es wurden nämlich im gegenständlichen Verfahren keine Umstände ersichtlich, die eine andere Beurteilung als bei den anderen Partieführern geboten machen würden.

Die Richterin geht im Zuge ihrer Schätzung davon aus, dass in den Jahren 2006 bis 2008 ein Betrag von € 1800,-- jährlich zugeflossen ist. Dieser Betrag entspricht der Hälfte des

Betrages, der dem Dienstnehmer vorgeschrieben wurde, hinsichtlich dem Unterlagen vorgefunden wurden.

Obwohl der RichterIn die Ungenauigkeit dieser Schätzung bewußt ist, erscheint sie im gegenständlichen Fall angemessen. 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. Keinesfalls darf die Schätzung jedoch den Charakter einer Strafsteuer für die Annahme von Schwarzlöhnen sein.

Es ergeben sich folgende Beträge:

<b>2008</b>	KZ 210	21736,16	1800	23536,16
		169,74		169,74
		3193,91		3193,91
		3502,09		3502,09
	KZ 245	14870,42	1800	16670,42
		2263,07		2263,07
<b>2007</b>	KZ 210	21099,5	1800	22899,5
		101,46		101,46
		2952,04		2952,04
		3436,68		3436,68
	KZ 245	14609,32	1800	16409,32
		2126,6		2126,6
<b>2006</b>	KZ 210	18155,06	1800	19955,06
		2542,49		2542,49
		2956,88		2956,88
	KZ 245	14455,69	1800	16255,69
		1759,87		1759,87

### 3) Schätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 13.700 für 2006, € 9400 für 2007 und € 7800 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.

Nach Ansicht der Richterin 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 Richterin gibt es aber zu wenig gesicherte Beweise bzw. sind die Erklärungen des Bf. bzw. seines Vertreters teilweise schlüssig und nachvollziehbar.

Zunächst ist dazu festzuhalten, dass durch die Betriebsprüfung keine Baustellen vorgefunden wurden, bei denen der Bf. 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) konnte die Familie mit den Einnahmen ihre Lebenshaltungskosten nicht decken.

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

Allerdings wird bei der Berechnung unterstellt, es wären Urlaube im Ausmaß von € 2000 jährlich gemacht worden und würden € 5000 jährlich für KfZ-Kosten anfallen.

Diese Beträge sind nach Ansicht der Richterin deutlich zu hoch gegriffen. Es konnten zudem auch keine Nachweise für allfällige Auslandsreisen oder teure Urlaube des Bf. vorgelegt werden.

Nach Ansicht der Richterin 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).

Eine Schätzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb kann jedenfalls nicht nur deshalb erfolgen, weil der Bf. 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 Richterin 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 Richterin ausreichend.

Die Rechtfertigung des Bf., 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

Es wird der Betriebsprüfung zugestanden, dass die Betankungen 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 Bf. stehen. Beispielsweise führte der Bf. an, die Samstagsbetankungen seien erfolgt, um am Montag gleich zur Baustelle fahren zu können. Ebenso wenig konnte das Argument entkräftet werden, dass in Zeiten des AMS-Bezuges keine „Saison“ sei und deshalb keine Arbeiten getätigt 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.

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

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

Dafür spricht auch, dass Hr. X 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 Richterin 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 Richterinnen 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 Richterinnen keine zulässige Vorgangsweise.

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

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

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

#### Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts dann zulässig, wenn eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, die Rechtsprechung zur Rechtsfrage uneinheitlich ist oder fehlt.

Im gegenständlichen Fall wurde über die Zulässigkeit der Schätzung nach § 184 BAO und über die Schätzungshöhe abgesprochen. Zu beiden Themenkreisen liegt eine einheitliche Rechtsprechung mit klaren Kriterien vor. Die Streitpunkte beziehen sich zudem überwiegend auf den Bereich der Sachverhaltsfeststellung. Es ist demnach keine Revision zulässig.