

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die RichterIn

Mag. Susanne Haim

in der Beschwerdesache R BF, Straße, Ort gegen die Bescheide des Finanzamts ABC vom 12.03.2010, betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern 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 beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) 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. 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 R BF eingeleitet. Lt. Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 13. November 2009 wurde dem bevollmächtigten Rechtsvertreter RA 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 RA 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, 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 lediglich 530,00 € vom Bankkonto behoben. Zudem erfolgten ungeklärte Bareinzahlungen im Jahre 2006 von € 2359,18.

2007: Im Jahre 2007 wurden insgesamt nur 980,00 € vom Bankkonto behoben, und € 1104,-- bar einbezahlt. (die Einzahlungen sind für die BP ungeklärt)

2008: Zwischen der 17. und der 31. Kalenderwoche wurden nur € 100,-- bar behoben. Zwischen der 38. und der 53. Kalenderwoche wurden ebenfalls nur € 100 behoben. Die gesamten Barauszahlungen 2008 belaufen sich auf € 2620,-. Die Bareinzahlungen zwischen der 35. Und der 47. Kalenderwoche iHv € 3000 sind ungeklärt.

2009: Zwischen der 18. und der 38. Kalenderwoche wurden € 550 bar entnommen. Die Einzahlung von € 700 in der 18. Kalenderwoche ist ungeklärt. Die gesamten Barentnahmen des Jahres 2009 bis zur 46. Kalenderwoche belaufen sich auf € 5050,--.

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 BF das Firmenfahrzeug KZ1 und KZ2 zur Verfügung. Laut Tanklisten erfolgten im Prüfungszeitraum an Samstagen und Sonntagen 14 Betankungen. Die Betankungen wurden zu Tageszeiten durchgeführt (zwischen 5 und 7 Uhr und nachmittags) 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 Z 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 BF dazu zu befragen, die Aussage wurde jedoch verweigert.

Auch hier liegt ein weiterer Grund für die Schätzungsberechtigung vor.

Betankung im Arbeitslosenstatus:

2006:

Hr. BF war zwischen 23.1. und 31.12. als Dienstnehmer der Fa. Z gemeldet. Lt. Tankliste erfolgten bei den oben angeführten Fahrzeugen drei Betankungen zwischen dem 1.1. und 23.1.

2008:

Am 17.1.2008 erfolgte eine Betankung. Hr. BF wurde erst am 28.1.2008 durch den Dienstgeber angemeldet.

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

Daher ist die BP schätzungsberechtigt und – verpflichtet.

Händische Aufzeichnungen 2008:

Aus den händischen Aufzeichnungen (beschlagnahmt im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der Fa. Z) für den Monat August 2008 geht hervor, dass Hr. BF € 1000 als Acontozahlung erhalten hat.

### Tz 3 Familieneinkünfte:

Nachstehend die Darstellung des Einkommens der Lebenspartnerschaft LG/BF.

	2006	2007	2008	2009
LG Michaela				
Fa, K	10.550,55	11.193,17	11.816,23	11.202,15
BF R				
Fa Z	17.335,92	18.557,09	18.642,27	21.841,86
Sonstige	1043,48	1.302,97	2.708,67	1.207,20
Summe BF	18.379,40	19.860,06	21.350,94	23.049,06
Gesamteinkommen	28.929,95	31.053,23	33.167,17	34.251,21

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

#### 1) LG Michaela

Am 22.12.2003 wurde ein Auto3 auf das polizeiliche Kennzeichen KZ3 zugelassen (EZ. 13.9.2000). Da es sich um ein bereits gebrauchtes Fahrzeug handelt, fallen zwangsweise höhere Instandhaltungskosten an.

#### 2) BF R

Bis zum 30.12.2008 stand Hr. BF ein Auto, EZ 25.1.1994 zur Verfügung. Aufgrund des Alters sind höhere Kfz-Kosten zu schätzen.

Am 30.12.2008 wurde ein Auto2 EZ 31.3.2005 zugelassen. Die Befragung hinsichtlich Finanzierung und laufenden Instandhaltung war geplant. Aussage wurde verweigert.

### 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.

### 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	5	4	5
Anz. Freitag Bet.	4	3	4
	12	8	4
Erlös (Wochenende)	300	300	300
Einkünfte Wochenende	2700	2100	2700
Arbeitswochen ohne Anmeldung	2	0	2
Einkommen/Woche geschätzt	1000	1000	1000
Summe Einkünfte n. angem.	2000	00	2000
Einkünfte aus GW	4700	2100	4700

Aus Beilage E 2 ergibt sich die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Höhe der Schwarzzahlungen seitens des Dienstgebers werden mit monatlich rund 800 € 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 11 angemeldete Monate und sohin

eine Zuschätzung von 8800,00 €. Für 2007 12 Monate und 9.600,00 € und für 2008 10 angemeldete Monate und 8.000,00 € 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 € 3068,09 für 2006. € 4399,89 für 2007 und € 2663,21 für 2008. Neben den über das Konto abgewickelten Zahlungen wurden auch jährlich € 10.000,-- 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 Z 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:

R BF sei Dienstnehmer der Firma Z XY 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 Z XY GmbH durchgeführt worden. Ob und inwieweit die Firma Z XY 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 Z 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 Z seien umfangreiche Erhebungen bzw. Befragungen

von Zeugen durchgeführt worden, bei denen sich logischerweise auch keine Hinweise haben ergeben konnten, dass von Herrn BF 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 BF im Jahr 2006 ein Familieneinkommen von rund 29.000,00 €, im Jahr 2007 von rund 31.000,00 € und im Jahr 2008 von rund 33.000,00 € 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 Bestreitung der Lebenshaltungskosten auftauchen würden, müsse sich für die Abgabenbehörde bei einer Mehrzahl der österreichischen Familien ergeben.

Herrn BF 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 Z XY 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 R BF unter der Leitung des Arbeitgebers Firma Z XY 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 R BF 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 Z 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 Z 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 Z XY GmbH, Herr Günther Z, habe die Schwarzlohnzahlungen immer verneint, jedoch konnte ihm das Gegenteil bewiesen werden. Somit sei die Aussage von Herrn Z 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 Z 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 RA 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, Zi. 95/13/0083).

Nach den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung bei der Fa. Z 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 Richterin 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 Lohnzetteln 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 € 800,-- monatlich zusätzlich zum „offiziellen“ Arbeitslohn geschätzt. Dies für die Monate, in denen der Bw. angemeldet war. Es ergaben sich Zuschätzungen in Höhe von 8800,--€ für 2006, € 9600 für 2007 und 8.000 € 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. Lediglich für August 2008 wurde ein Beleg für eine "Akontozahlung" in Höhe von 1000,-- € vorgefunden.

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. Die nachgewiesene Akontozahlung vom August 2008 findet in dieser Schätzung Deckung.

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	24734,04	1800	26534,04
		186,36		186,36
		3556,67		3556,67
		4005,35		4005,35
	KZ 245	16985,66	1800	18785,66
		2987,03		2987,03
<b>2007</b>	KZ 210	24059,61	1800	25859,61
		133,5		133,5
		3131,15		3131,15
		3965,47		3965,47
	KZ 245	16829,49	1800	18629,49
		2871,54		2871,54
<b>2006</b>	KZ 210	24.544,07	1800	26.344,07
		3497,51		3497,51
		3987,19		3987,19
	KZ 245	17059,37	1800	18859,37
		2670,62		2670,62

### 3) Schätzung Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 4700 für 2006, € 2100 für 2007 und € 4700 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 dieses Erkenntnisses.

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 zuwenig

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 € 10.000 jährlich für die beiden Autos 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) Wenn immer kritisiert wird, dass die Kontoauszüge der Lebensgefährtin nicht vorgelegt wurden, so wird darauf hingewiesen, dass es der Richterin nicht unglaubwürdig scheint, dass der Bf. 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 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.

Die Höhe der Zuschätzung bei den nichtselbständigen Einkünften entspricht dem vermuteten Bargeldbedarf in den Sommermonaten.

### 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. Z 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 RichterIn 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 RichterIn keine zulässige Vorgangsweise.

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

Es ist nicht Aufgabe der RichterIn im Beschwerdeverfahren (neue) Schätzungen durchzuführen. Es ist auch nicht zulässig, Einwendungen 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 RichterIn 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.