

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in den Beschwerdesachen der AAA, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des BBB, Adresse, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes vom 1. Februar 2011 und vom 17. Juli 2012 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt den Säumniszuschlägen für die Jahre 2003 bis 2006, nach der am 10. Dezember 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A. Den Beschwerden vom 4. März 2011 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide vom 1. Februar 2011 betreffend das Jahr 2006 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 11.475,71 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 229,51 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 230.662,63 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 21,47 Euro festgesetzt.

B. Der Beschwerde vom 17. August 2012 wird teilweise stattgegeben.

1. Die angefochtenen Bescheide vom 17. Juli 2012 betreffend das Jahr 2003 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 176.060 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 3.521,20 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 299.148,17 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 317,63 Euro festgesetzt.

2. Die angefochtenen Bescheide vom 17. Juli 2012 betreffend das Jahr 2004 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 382.123,50 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 7.642,47 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 332.647,57 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 695,44 Euro festgesetzt.

3. Die angefochtenen Bescheide vom 17. Juli 2012 betreffend das Jahr 2005 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen, die Berechnungen der Abgaben und die Gegenüberstellung sind den als Beilagen (1 bis 4) angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 1. Februar 2011 wurde der nunmehr im Konkurs befindliche Beschwerdeführer für die Jahre 2005 und 2006 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und wurden diesem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (nachfolgend Dienstgeberbeitrag) und der Säumniszuschlag vorgeschrieben. In der Begründung dieser Bescheide wurde auf den Bericht vom 1. Februar 2011 über das Ergebnis einer Außenprüfung verwiesen. Darin wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Begriff "Zweckmäßigkeit" sei insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben gewesen und die gegenständliche Haftungsheranziehung sei bescheidmäßig abzusprechen gewesen. Die auf Grund von Einnahmenverkürzungen festgestellten unversteuerten Lohnzahlungen seien im Zuge der Prüfung nachversteuert worden.

Gegen die Bescheide betreffend das Jahr 2006 richteten sich die nun als Beschwerden zu erledigenden Berufungen vom 4. März 2011. Darin brachte der nunmehrige Schuldner (nachfolgend Beschwerdeführer genannt), vertreten durch die CCC GmbH, zusammengefasst vor, ein von der Staatsanwaltschaft beauftragter Sachverständiger habe unter anderem Einkommensverkürzungen aus Kartenverkäufen festgestellt. Nach dessen Ansicht seien diese zum Teil für Lohnzahlungen an Dienstnehmer verwendet worden. Dabei sei ausgeführt worden, dass der größte Teil der Verkürzungen die Amtszeit des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten betroffen habe. Die von diesem gemeinsam mit einer Mitarbeiterin des Beschwerdeführers erstellten Berechnungen der

Verwendung der Einnahmenverkürzungen bildeten die Grundlagen für die vorliegenden Nachforderungen. Der Einfachheit halber sei von der belangten Behörde das gleiche Berechnungsschema auch für die Zeiträume nach der Amtszeit des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten herangezogen worden. So sei von nicht erklärten Einnahmen in der Höhe von 155.000 Euro ausgegangen worden, diese seien um 20% für bereits erfasste Kartenerlöse und um 30% für die Verwendung dieser für Spielervermittlung bereinigt worden. Der so ermittelte Betrag, zuzüglich eines 5%igen Sicherheitszuschlages habe die Bemessungsgrundlage von 91.100 Euro ergeben. Nach der Ära des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten sei es zu keinen Einnahmenverkürzungen gekommen und somit hätten derartige nicht erklärte Einnahmen für nicht der Besteuerung unterzogene Lohn- und Gehaltszahlungen an Mitarbeiter nicht verwendet werden können. Es könne auch nicht der Einfachheit halber die Berechnungsgrundlage für jene aus der Präsidentschaft des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten herangezogen werden, zumal sich dieser offensichtlich mit den nicht versteuerten Lohn- und Gehaltszahlungen auseinander gesetzt habe und diese Vorkommnisse auch bestätigt habe. Jedenfalls sei davon auszugehen, dass es unter den danach tätigen Präsidenten wissentlich zu keinen nicht erklärten Einnahmen gekommen sei und auch derartige Gelder nicht für Zahlungen für nicht versteuerte Lohn- und Gehaltszahlungen verwendet worden seien. Die Differenz zwischen den an die Bundesliga gemeldeten Einnahmen aus Kartenverkäufen und den errechneten Einnahmen ergäbe sich aus Freikarten, verbilligten Karten, und aus Kartenkontingenten an Sponsoren.

Die Bescheide vom 1. Februar 2011 betreffend das Jahr 2005 wurden nicht bekämpft.

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 17. Juli 2012 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2003, 2004, und 2005 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und wurden diesem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (nachfolgend Dienstgeberbeitrag) und der Säumniszuschlag vorgeschrieben. In der Bescheidbegründung wurde jeweils auf den Bericht über das Ergebnis einer (neuerlichen) Außenprüfung vom 17. Juli 2012 verwiesen.

In diesem wurde neben den schon im Bericht vom 1. Februar 2011 enthaltenen Ausführungen betreffend die Ermessensentscheidung ausgeführt, es seien an verschiedene Dienstnehmer unversteuerte Zahlungen erfolgt. Diese seien im Zuge der Prüfung festgestellt worden, die dafür anfallenden Lohnabgaben seien nachgefordert worden. In der Beilage zu diesem Bericht wurden die Zahlungen nach Dienstnehmer und Jahren aufgeschlüsselt und ausgeführt, es habe sich dabei um Nettozahlungen gehandelt, die gesetzlichen Abgaben seien von Netto auf Brutto in einer auf Hundert Rechnung zu berechnen gewesen.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 17. August 2012. Der Beschwerdeführer stellte darin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. In den umfangreichen Ausführungen brachte der Beschwerdeführer, vertreten durch

CCC GmbH, im Wesentlichen vor, das Prüfungsverfahren weise Verfahrensmängel auf. So sei (unter detaillierter Darstellung des Prüfungsablaufes) das Recht auf Parteienghör und Akteneinsicht verletzt worden und dem Beschwerdeführer nicht die angemessene Zeit eingeräumt worden, um die von der Behörde in einem umfangreichen Ermittlungsverfahren getroffenen Feststellungen inhaltlich beurteilen zu können. So seien auch vor Abhaltung der Schlussbesprechung die vom Vertreter des Abgabepflichtigen vorgebrachten Anträge und aufgeworfenen Fragen (tatsächlicher Zufluss der Auszahlungen an die Dienstnehmer, Echtheit der Unterschriften auf Übernahmebelegen, mehrere Auszahlungen an einem Tag und an einen Dienstnehmer, Barauszahlungen über Lohnkonto, Umstellung der Auszahlungspraxis, Nettolohnvereinbarungen, Finanzierung der Schwarzgeldauszahlungen) keiner Abklärung zugeführt worden. Eine Besteuerung von Löhnen habe nur dann zu erfolgen, wenn diese den Dienstnehmern zugeflossen seien. Es seien für das Jahr 2003 nur teilweise und für die Jahre 2001 und 2002 keine Übernahmebestätigungen und somit keine Nachweise, dass Zahlungen den Dienstnehmern zugeflossen seien, vorgelegen. Akontozahlungen und Ähnliche seien vom ermittelten Gesamtbetrag auszuscheiden, denn bei diesen habe es sich um Vorauszahlungen gehandelt, die ordnungsgemäß der Lohnbesteuerung unterzogen worden seien. Darüber hinaus könne nur bei den Spielerverträgen nach "altem" Muster davon ausgegangen werden, dass die Punkteprämien weiterhin "schwarz" ausbezahlt worden seien. Ebenso wenig könnten Nettolohnvereinbarungen unterstellt werden.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2012 stellte der Beschwerdeführer (neben Wiederholung der Berufungsvorbringen) den Antrag auf Fortsetzung des Berufungsverfahrens und brachte (zusammengefasst) vor, die Berufungsbehörde möge die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 aufheben, in eventu die Bescheide dahingehend abändern, dass die vorgeschriebenen Abgabenbeträge entsprechend den Bedingungen des am 29. Juni 2010 bestätigten Zwangsausgleiches mit 20 Prozent quotiert würden. Ein Verfahrensmangel im bisherigen Ermittlungsverfahren bestehe darin, dass das Finanzamt die Frage, ob eine rechtzeitige Forderungsanmeldung im Sinne des § 156 Abs. 4 IO nur aus Verschulden des Gemeinschuldners im Zwangsausgleich unberücksichtigt geblieben sei, als Richter in eigener Sache entschieden habe. Darüber hinaus sei im Rahmen der Prüfung am 20. Juni 2010 eine Nachzahlung in der Höhe von 627.000 Euro geleistet worden. Auf Grund der erfolgten Quotierung der Abgabenforderung sei spätestens mit dieser Zahlung die Abgabenverbindlichkeit bei weitem abgedeckt und der Anspruch der belangten Behörde erloschen.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2013 brachte die AAA, als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Beschwerdeführers, betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 eine Vorlageerinnerung ein.

Im Rahmen einer Besprechung mit Vertretern des Beschwerdeführers am 9. Dezember 2013 wurden diesen vom Unabhängigen Finanzsenat die Unterlagen, auf die sich die angefochtenen Bescheide stützen, dargelegt und erläutert sowie Akteneinsicht gewährt. Die Übermittlung einer Aufstellung über die erfolgten Auszahlungen durch den

Unabhängigen Finanzsenat wurde den Vertretern in Aussicht gestellt. Darüber hinaus wurden die Vertreter um Beibringung von Nachweisen betreffend das Vorbringen, bei den gegenständlichen Auszahlungen habe es sich um Vorauszahlungen gehandelt, die ordnungsgemäß der Lohnbesteuerung unterzogen worden seien, ersucht.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Dezember 2013 wurde dem anlässlich der Besprechung am 9. Dezember 2013 namhaft gemachten Vertreter eine Aufstellung über die Auszahlungen, denen unterfertigte Übernahmebestätigungen zu Grunde lagen, übermittelt.

Mit Eingabe vom 10. Juni 2014 legte der Beschwerdeführer verschiedene Beweismittel vor und teilte unter Hinweis auf eine gutachterliche Stellungnahme mit, es lägen mehrere Übernahmebestätigungen vor, auf denen die Unterschriften nicht von den bezeichneten Personen stammten. Die von der belangten Behörde vorgenommenen Hochrechnungen seien zu Unrecht erfolgt. Für die abgabenrechtliche Qualifikation einer Schwarzzahlung komme es nur auf die Umstände der Auszahlung an. Von entscheidender Bedeutung sei dabei, ob und inwieweit die Arbeitnehmer von dem Unterbleiben eines Lohnsteuerabzuges der ihnen zugeflossenen Beträge ausgehen hätten müssen.

Abschließend wurde das Beschwerdevorbringen dahingehend konkretisiert, als dass für die Jahre 2003 bis 2005 von einem durch Übernahmebestätigungen belegten Gesamtbetrag in der Höhe von 1.895.577 Euro auszugehen sei. Diese Zahlungen seien als Bruttozahlungen zu qualifizieren und selbst bei Anwendung des Höchststeuersatzes ergäbe sich ein Abgabenverkürzungsbetrag in der Höhe von höchstens 50 Prozent des Gesamtbetrages.

Im Zuge der am 23. Oktober 2014 durchgeführten Erörterung wurde zwischen den Parteien außer Streit gestellt, dass die verfahrensgegenständlichen Zahlungen (Erfolgs- bzw. Mannschaftsprämien) ihre Grundlagen in den einzelnen Verträgen hatten bzw. die Auszahlungen auf Grund der Sideletters oder auf Grund mündlicher Vereinbarungen erfolgten. Der Beschwerdeführer verwies betreffend die Höhe der Zahlungen auf seine Eingabe vom 10. Juni 2014. Betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 17. Juli 2012 für das Jahr 2005 stellte die belangte Behörde fest, es sei verabsäumt worden, Wiederaufnahmbescheide zu erlassen. Die belangte Behörde bestärkte ihre Ansicht, wonach die ausbezahlten Beträge auf Bruttobeträge hochzurechnen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 19. November 2014 teilte die belangte Behörde mit, sie gehe weiterhin von Nettozahlungen aus. Die Spieler hätten davon ausgehen müssen, dass es sich bei den erhaltenen Barzahlungen um Nettozahlungen gehandelt habe. Für die Beantwortung dieser Frage stellte die belangte Behörde den Antrag auf Einvernahme näher genannter Personen als Zeugen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 10. Dezember 2014 gab die belangte Behörde an, es habe sich um Nettozahlungen gehandelt. Die Spieler seien davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer für die Versteuerung zuständig gewesen sei. Den Spielern sei

es nicht darauf angekommen, ob die Auszahlungen versteuert oder unversteuert erfolgt seien, sondern darauf, dass sie den Auszahlungsbetrag in der vermeintlich zustehenden Höhe erhielten. Die Vertreter des Beschwerdeführers vertraten weiterhin den Standpunkt, es habe sich um Bruttozahlungen gehandelt. Den Spielern sei explizit bewusst gewesen, dass sie Schwarzgeld erhielten. Es habe offenkundiges beidseitiges Interesse an der Vermeidung von lohnbezogenen Abgaben bestanden. Die Höhe der an die Spieler ausbezahlten Beträge konnte zwischen den Parteien außer Streit gestellt werden.

Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeugen vernommenen Spieler bestätigten zwar jeweils die Echtheit der auf den Übernahmebestätigungen angebrachten Unterschriften, konnten sich zum Teil nicht an diese Auszahlungen erinnern bzw. wussten nicht mehr, wofür sie die übernommenen Gelder erhalten haben. Sie seien von Nettobeträgen ausgegangen oder hätten sich keine Gedanken über die Versteuerung gemacht. Ein als Zeuge vernommenes ehemaliges Vorstandsmitglied gab an, erstmalig von Schwarzzahlungen zu hören.

Abschließend verwies die belangte Behörde auf die bisherigen Ausführungen. Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Einvernahme einer näher genannten Person (Sportdirektor) als Zeugen, zum Beweis dafür, dass den Spielern anlässlich der Barauszahlungen bewusst gewesen sein musste, dass der Beschwerdeführer nicht die Absicht hatte, für die geleisteten Barauszahlungen entsprechende Abgaben zu entrichten. Der Beschwerdeführer brachte abschließend vor, der bisher festgestellte Sachverhalt und die Aussagen der Spieler würden die besonderen Begleitumstände bestätigten bzw. erhärten, wonach die Spieler vom Unterbleiben eines Lohnsteuerabzuges der ihnen zugeflossenen Beträge ausgehen hätten müssen. Die festgestellten Barauszahlungen an die Spieler mögen als ausbezahlt Brutobeträge und somit als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnabgaben herangezogen werden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer, ein Verein, über den mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen vom tt.mm.jjjj das Konkursverfahren eröffnet worden ist, beschäftigte in den verfahrensgegenständlichen Jahren verschiedene Personen als Spieler und Trainer. Die Verträge (Spielervertrag, Trainervertrag) mit den einzelnen Dienstnehmern enthielten Regelungen betreffend die laufenden Bezüge und verschiedene Prämienzahlungen (z.B. Meistertitel, Cup-Sieg, Siegesprämie, Auflaufprämie, etc.; nachfolgend Prämien genannt). Daneben enthielten die Verträge Hinweise auf zusätzliche, von den wirtschaftlichen Erfolgen des Vereins abhängige Erfolgs- oder Mannschaftsprämien (nachfolgend Erfolgsprämien genannt). Betreffend die laufenden Bezüge und die Prämienzahlungen (ausgenommen Erfolgsprämien) enthielten die Verträge Angaben darüber, ob es sich bei den mit dem jeweiligen Dienstnehmer vereinbarten Beträgen um Netto- oder Brutobeträge handelte. Die jeweiligen Regelungen betreffend die Erfolgsprämien enthielten keine diesbezüglichen Angaben und auch keine Angaben über die Höhe der Erfolgsprämie.

Nach diesen richtete sich die Höhe der Erfolgsprämie nach den wirtschaftlichen Erfolgen des Beschwerdeführers. Die Auszahlungen der laufenden Bezüge und der etwaig ausbezahlten Prämien erfolgten über die Lohnverrechnung; für diese wurden vom Beschwerdeführer die Lohnabgaben einbehalten und abgeführt.

Zusätzlich zu den vorstehend genannten Verträgen gab es Zusatzvereinbarungen ("Side Letters"), über deren Inhalt Stillschweigen vereinbart worden war. Auch diese hatten zum Teil zusätzliche Zahlungsvereinbarungen zum Inhalt.

Die Auszahlung der Gelder, die die Spieler und Trainer auf Grund dieser zusätzlichen Vereinbarungen (Erfolgsprämie, Side Letter) oder auf Grund mündlicher Vereinbarungen erhalten haben, erfolgte in bar. Bei diesen handelte es sich um Schwarzzahlungen, Abgaben und Beiträge davon wurden weder einbehalten noch entrichtet. Die Gelder wurden entweder direkt an die Spieler (Trainer) oder an den Mannschaftskapitän ausbezahlt. Den Erhalt dieser Gelder bestätigten die jeweiligen Zahlungsempfänger mit ihrer Unterschrift auf Übernahmebestätigungen. Mit diesen bestätigten die Spieler, Trainer und der Mannschaftskapitän dem Beschwerdeführer gegenüber den Erhalt des darin angeführten Betrages mit Unterschrift. Auf diese Weise wurden im Jahr 2003 Beträge in der Höhe von 352.920 Euro, im Jahr 2004 solche in der Höhe von 772.707 Euro, im Jahr 2005 Beträge in der Höhe von 767.950 Euro und im Jahr 2006 Beträge in der Höhe von 23.850 Euro an Spieler und Trainer ausbezahlt. Für die so ausbezahlten Beträge wurden vom Beschwerdeführer lohnabhängige Abgaben weder einbehalten noch abgeführt.

Bei Auszahlung von für die Mannschaft bestimmten Geldern an den Mannschaftskapitänen war dieser für die weitere Verteilung an die Spieler zuständig. Die Verteilung erfolgte anhand eines davor vom Mannschaftsrat beschlossenen Verteilungsschlüssels. Dabei erhielt der Mannschaftskapitän von den Endempfängern keine Bestätigungen als Nachweis für die erfolgten Auszahlungen an die Spieler.

Zur Finanzierung dieser Schwarzzahlungen wurden die Erlöse aus den Verkäufen von Eintrittskarten gekürzt und somit geringere als die tatsächlichen Erlöse in die Aufzeichnungen und Bücher des Beschwerdeführers aufgenommen. Darüber hinaus erstellten Spielervermittler ohne Erbringung von Leistungen (fingierte) Rechnungen an den Beschwerdeführer. Offiziell wurden diese Rechnungen bezahlt. Dem Beschwerdeführer standen damit Gelder zur Verfügung, die entweder in seinen Aufzeichnungen und Büchern nicht aufschienen oder darin bereits als Ausgaben verbucht waren.

Diese zusätzlich ausbezahlteten Gelder (Schwarzzahlungen) waren bereits Gegenstand der am 1. Februar 2011 abgeschlossenen Außenprüfung. Als Folge dieser Prüfung wurde – wie bereits ausgeführt – der Beschwerdeführer mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 1. Februar 2011 für die Jahre 2005 und 2006 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und wurden diesem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Säumniszuschlag vorgeschrieben. Gegen die das Jahr 2006 betreffenden Bescheide

wurde Berufung (nun Beschwerde) erhoben, die Bescheide vom 1. Februar 2011 betreffend das Jahr 2005 sind in Rechtskraft (im formellen Sinn) erwachsen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belannten Behörde, der im Verwaltungsverfahren und im Zuge der Ermittlungen des Landeskriminalamtes hervorgekommenen Unterlagen, sowie jener, die im Beschwerdeverfahren beigebracht worden sind, der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und unter Berücksichtigung der Aussagen der vom Landeskriminalamt und von der Finanzstrafbehörde I. Instanz einvernommenen Personen, sowie unter Berücksichtigung der Aussagen der im Zuge der mündlichen Verhandlung als Zeugen einvernommenen Personen, erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen.

Die beim Beschwerdeführer für die bar ausbezahnten Beträge verantwortliche Person gab bei ihren Vernehmungen durch das Landeskriminalamt wiederholt an, die Geldübernahmen seien von den Dienstnehmern auf vorbereiteten Belegen durch Unterschrift bestätigt worden (z.B. Einvernahmen vom 16. April 2011, 17. November 2011). Als Zeugin einvernommen konkretisierte diese Person der Finanzstrafbehörde erster Instanz gegenüber, dass die Schwarzzahlungen (Erfolgsprämien, Zahlungen auf Grund mündlicher Vereinbarungen, Zahlungen auf Grund der Zusatzvereinbarungen) stets in bar erfolgt seien. Diese Aussage findet ihre Bestätigung in der Aussage des im Zeitraum vom 31. Mai 2001 bis zum 24. Juni 2005 tätigen Präsidenten des Vereins. Dieser bestätigte im Zuge seiner Einvernahme am 23. August 2010, dass es sich unter anderen bei den Spielerauszahlungen um "schwarze Bezüge" gehandelt habe und diese die Spieler "bar auf die Hand" bekommen hätten, er selbst aber nie ausbezahlt habe. Die einzelnen Verträge enthielten betreffend die Erfolgsprämie den Zusatz, dass sich die Höhe der Erfolgsprämie nach den wirtschaftlichen Erfolgen des Vereins richte. Nach Aussage der für die bar ausbezahnten Beträge verantwortlichen Person enthielten die Verträge diese Regelung deshalb, weil es "offiziell" keine Erfolgsprämien gäbe, wenn der wirtschaftliche Erfolg des Vereins fehlen würde. Auch die im Zuge der mündlichen Verhandlung als Zeugen einvernommenen Spieler haben die Echtheit ihrer auf den Übernahmebestätigungen befindlichen Unterschriften bestätigt. Auch wenn sich die Zeugen teilweise nicht mehr an die Bestätigungen erinnern konnten, so bestätigten diese die Echtheit ihrer darauf befindlichen Unterschriften. Die Zeugen, denen die Erinnerung nicht gänzlich abhanden gekommen war, bestätigten auch, dass ihnen die diesbezüglichen Gelder bar ausbezahlt worden sind.

Die Handlungen des Beschwerdeführers, nämlich die Erlöse aus den Eintrittskartenverkäufen zu kürzen und fingierte Eingangsrechnungen zu bezahlen, waren darauf gerichtet, die für die Barauszahlungen erforderlichen Gelder in der Weise zur Verfügung zu haben, dass diese in den offiziellen Aufzeichnungen und Büchern nicht oder nicht mehr aufscheinen. Daraus und aus der Tatsache, dass die bar ausbezahlten Gelder keiner Lohnversteuerung unterworfen worden sind, lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes klar und deutlich ableiten, dass es sich um Schwarzzahlungen gehandelt hat. Sogar der Beschwerdeführer selbst und auch die belangte Behörde sind von Schwarzzahlungen ausgegangen.

Daran vermögen auch die Aussagen der im Rahmen der mündlichen Verhandlung einvernommenen Zeugen nichts zu ändern. Die einvernommenen Spieler haben zwar ausgesagt, sie seien von Nettozahlungen ausgegangen. Damit haben sie zum einen nicht bestritten, dass es sich dabei um Schwarzzahlungen gehandelt hat. Denn wenn Zahlungen mit dem Ziel erfolgen, keine Abgaben (und Beiträge) abzuführen bzw. zu entrichten, und somit die Auszahlungsbeträge nicht steuerbereinigt werden sollen, so handelt es sich dabei zwangsläufig um Nettobeträge. Zum anderen erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass den Spielern bewusst gewesen sein musste, dass es sich bei den bar ausbezahlteten Beträgen um Schwarzzahlungen gehandelt hat. Denn die Art der Auszahlungen spricht eindeutig für Schwarzzahlungen. Wenn ein Arbeitnehmer neben den offiziell ausbezahlteten Geldern, für die Gehalts- oder Lohnabrechnungen erstellt werden, Barauszahlungen erhält, für die keine Abrechnungen im Sinne des § 78 Abs. 5 EStG 1988 erstellt und ausgehändigt werden, sondern lediglich die Übernahme der ihm übergebenen Geldbeträge bestätigt, sogar ohne Angabe des Zahlungsgrundes, ist diesem nach allgemeiner Lebenserfahrung bewusst, dass es sich dabei um Schwarzzahlungen handelt. Auch bei Fußballspielern ist davon auszugehen, dass sie über Kenntnisse der allgemeinen Lebenserfahrung verfügen. Dabei ist auch noch zu berücksichtigen, dass ein Teil der den Spielern zugeflossenen Gelder durch den Mannschaftskapitän ausbezahlt worden sind, ohne dass die Spieler den Erhalt der Gelder bestätigt haben. Unter Berücksichtigung einer solchen Vorgangsweise kommt den gegenteiligen Aussagen der Spieler nur geringe Aussagekraft zu und stellen diese lediglich Schutzbehauptungen dar. Denn wenn Gelder vom Mannschaftskapitän nach einem davor vom Mannschaftsrat festgelegten Aufteilungsschlüssel ausbezahlt werden, wird wohl jeder, der fähig ist, seine Angelegenheiten ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen, zwingend davon ausgehen müssen, dass es sich dabei um Schwarzzahlungen handelt. Bestärkt wird dies noch durch den Umstand, dass die als Zeugen einvernommenen Spieler und auch die anderen Dienstnehmer, von denen viele auch in den verfahrensgegenständlichen Jahren für den Beschwerdeführer tätig waren, (zumindest) für das Kalenderjahr 2002 vom Beschwerdeführer Mitteilungen erhalten haben. Mit diesen teilte der Beschwerdeführer seinen Dienstnehmern die von ihm getragenen Steuern und Pflichtbeiträge sowie die Nettoauszahlungsbeträge und den Gesamtaufwand mit. Die Angaben in diesen Mitteilungen decken sich mit den Angaben in den Jahreslohnzetteln. Es musste daher jedem Dienstnehmer bewusst sein, dass für

die bar ausbezahlten Beträge keine Abgaben entrichtet worden sind. Die Aussage des Zeugen, der in den verfahrensgegenständlichen Jahren Vorstandsmitglied des Vereins war, wonach er noch nie von Schwarzzahlungen gehört habe, ist nicht glaubwürdig. Selbst wenn ihm dieser Umstand im Rahmen der Ausübung seiner Funktion verborgen geblieben sein sollte, so musste ihm dies aufgrund von wiederholten Medienberichten (z.B. "Die Presse" vom 16.11.2011; "Wiener Zeitung" vom 20.2.2012) zumindest nachträglich bekannt geworden sein. Durch die Medienberichte war nach allgemeiner Lebenserfahrung zumindest der fußballinteressierten Allgemeinheit bekannt, dass es beim Beschwerdeführer zu Schwarzzahlungen gekommen ist.

Für die Jahre 2003 bis 2005 lagen für die vorstehend genannten Beträge in der Höhe von insgesamt 1.893.577 Euro zumindest Kopien von Übernahmebestätigungen vor, die von den jeweiligen Dienstnehmern unterfertigt worden sind. Die belangte Behörde ging im Zuge ihrer am 10. Juli 2012 abgeschlossenen Außenprüfung für den selben Zeitraum von Schwarzzahlungen in der Höhe von insgesamt 2.667.215,50 Euro aus. Für die Differenz in der Höhe von 773.638,50 Euro waren entweder keine Übernahmebestätigungen vorhanden oder die Unterschriften der Übernehmer auf den Übernahmebestätigungen wichen augenscheinlich von den Unterschriften ab, die auf den Verträgen und auf den übrigen Übernahmebestätigungen angebracht waren. Diese dienten somit nicht als Nachweis dafür, dass die auf den Übernahmebestätigungen angegebenen Dienstnehmer die jeweiligen Geldbeträge auch tatsächlich übernommen haben und diesen die Gelder zugeflossen sind.

In den Einvernahmen gab die für bar ausgezahlten Beträge verantwortliche Person an, zwecks Finanzierung der Schwarzzahlungen seien die Einnahmen aus den Kartenverkäufen gekürzt worden. Der im Strafverfahren gegen die Verantwortlichen des Vereins (ursprünglich) bestellte Sachverständige stellte in seinem am 21. Juni 2010 vorgelegten Gutachten fest, die Einnahmen aus den Eintrittsgeldern seien im Zeitraum 2000 bis 2006 um 1.316.145,02 Euro verkürzt worden. Die für die Auszahlung verantwortliche Person gab im Zuge ihrer Einvernahme am 16. April 2011 auch an, dass - wenn das Geld aus den Verkürzungen der Kartenerlöse nicht ausgereicht habe - Rechnungen von Spielervermittlern "offiziell" bezahlt worden seien und so weitere Geldbeträge für Schwarzzahlungen zur Verfügung gestanden seien. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Gutachter für den Zeitraum 2000 bis 2006, und somit für sechs Jahre, Verkürzungen aus den Eintrittskarten von lediglich 1.316.145,02 Euro festgestellt hat (davon entfiel lediglich ein Anteil von ca. 50% auf die Jahre 2003 bis 2005) und die belangte Behörde keine weiteren Feststellungen darüber getroffen hat, wie die Finanzierung der Schwarzzahlungen erfolgt ist, erachtet es das Bundesfinanzgericht, selbst wenn man die weiteren Gelder aus der Bezahlung von (Schein)Rechnungen an Spielervermittler berücksichtigt, als erwiesen, dass im Zeitraum 2003 bis 2005 Schwarzzahlungen in der Höhe von insgesamt 1.893.577 Euro, und nicht wie von der belangten Behörde im Zuge der Prüfung angenommen 2.667.215,50 Euro erfolgt sind. Dabei war auch zu berücksichtigen, dass selbst die belangte Behörde in

den mit Bescheiden vom 1. Februar 2011 abgeschlossenen Verfahren betreffend die Jahre 2005 und 2006 die Ansicht vertreten hat, 30% der Gelder seien für Spielervermittler und Persönlichkeitsrechte, die in Österreich nicht zu versteuern seien, verwendet worden.

Die vom Bundesfinanzgericht angenommenen Beträge konnten zum einen zumindest durch Kopien unterfertiger Übernahmebestätigungen der Dienstnehmer belegt werden, zum anderen liegt der Gesamtbetrag deutlich über dem, der sich aus den Verkürzungen der Kartenverkäufe ergibt und berücksichtigt somit auch den Umstand, dass auch Gelder aus der Begleichung von "Rechnungen" an Spielervermittler zur Verfügung gestanden sind. Lediglich aus Namen auf diversen Unterlagen (Listen, Bankbelege), ohne eine Bestätigung der Übernahme mittels Unterschrift, lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zwingend der Schluss ziehen, dass die auf den genannten Unterlagen angeführten Beträge auch tatsächlich den darauf angegebenen Spielern zugeflossen sind, zumal berücksichtigt werden muss, dass es selbst bei Schwarzzahlungen für den Auszahler (hier Beschwerdeführer) von Interesse ist, einen Nachweis über die Zahlung zu haben, um etwaigen nochmaligen Forderungen der Dienstnehmer entgegen treten zu können und einen Nachweis über die Erfüllung der (Zusatz)Vereinbarungen zu haben. Bei Barauszahlungen sind dies eben Unterlagen, auf denen der Übernehmer mit seiner Unterschrift den Erhalt des Geldes bestätigt. Des Weiteren werden unterfertigte Übernahmebestätigungen auch im Interesse der für die Auszahlung verantwortlichen Person gelegen sein, um sich gegenüber dem Beschwerdeführer bzw. dessen Organen über den Verbleib des Geldes verantworten zu können.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, bei den Barauszahlungen habe es sich um Vorauszahlungen der auf Grund der Verträge (offiziell) ausbezahnten Entgelte gehandelt und für diese seien die Lohnabgaben entrichtet worden, war nicht zu folgen. Dem stehen einerseits die Aussagen der für die bar ausgezahlten Gelder verantwortlichen Person und die des Präsidenten, der dem Beschwerdeführer in Jahren 2001 bis 2005 vorstand, gegenüber. Andererseits lassen sich den Lohnkonten, den Lohnzetteln sowie den einzelnen "Lohn- Gehaltsabrechnungen" keine Hinweise dafür entnehmen, dass es betreffend die (offiziell) ausbezahnten Gelder zu Vorauszahlungen gekommen ist. Ebenso wenig enthalten die "Lohn-Gehaltsabrechnungen" Hinweise dafür, dass die Erfolgsprämien Gegenstand dieser waren. Gegenstand der Abrechnungen waren (neben den laufenden Bezügen) lediglich die eingangs genannten Prämien, wie Auflaufprämie, Siegesprämien, etc. Diese von den "Lohn-Gehaltsabrechnungen" erfassten Prämien decken sich darüber hinaus nicht mit den Beträgen auf den Übernahmebestätigungen, die bar ausbezahlt worden sind. Für das Bundesfinanzgericht stand daher fest, dass die bar ausbezahlt Beträge nicht Gegenstand der "Lohn-Gehaltsabrechnungen" waren und daher für diese die lohnabhängigen Abgaben nicht entrichtet worden sind. Schließlich haben in der mündlichen Verhandlung der Beschwerdeführer und auch die belangte Behörde die vom Bundesfinanzgericht festgestellte Höhe der bar ausbezahltten Beträge (1.893.577 Euro für

die Jahre 2003 bis 2005), die keiner Lohnversteuerung unterworfen worden sind, außer Streit gestellt.

Ebenso wurde in der mündlichen Verhandlung der im Zuge der am 17. Juli 2012 abgeschlossenen Prüfung für das Jahr 2006 festgestellte Betrag in der Höhe von 23.850 Euro zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens außer Streit gestellt. Nach diesen Feststellungen der belangten Behörde beträgt die Höhe der bar ausbezahlten und nicht lohnversteuerten Beträge nicht wie im angefochtenen Bescheid angenommen 91.100 Euro, sondern lediglich 23.850 Euro.

Gegenstand der Beschwerdeverfahren waren die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2006. Es bedurfte daher keiner Erwägungen betreffend die Höhe der in den Jahren 2001 und 2002 ausbezahlten Beträge.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) zählen nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bei diesen Einkünften ist es gemäß § 25 Abs. 2 EStG 1988 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind unter anderen Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988.

Nach § 43 Abs. 2 FLAG finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß auf den Dienstgeberbeitrag Anwendung.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand unbestritten fest, dass die Spieler und Trainer des Vereins in einem Dienstverhältnis zum Verein gestanden sind und dafür Arbeitslöhne im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 bezogen haben. Fest stand auch, dass die Dienstnehmer in den verfahrensgegenständlichen Jahren neben den laufenden Bezügen und den Prämien, für die die lohnabhängigen Abgaben einbehalten und abgeführt worden sind, Erfolgsprämien und Gelder auf Grund der Zusatzvereinbarungen in der Höhe von insgesamt 1.917.427 Euro (1.893.577 Euro + 23.850 Euro) erhalten haben, für die lohnabhängige Abgaben nicht entrichtet worden sind. Auf Grund der zwischen dem Beschwerdeführer und den Spielern bzw. Trainern abgeschlossenen Gesamtvereinbarungen sind somit an diese höhere Zahlungen geflossen als in den laufenden Lohnabrechnungen angegeben. Die vom Beschwerdeführer ausbezahlten und

den Spielerin oder Trainern zugeflossenen Schwarzzahlungen, die auch Lohneinkünfte darstellen, waren daher den lohnabhängigen Abgaben zu unterwerfen.

Strittig war hingegen die für die Berechnung der lohnabhängigen Abgaben maßgebliche Bemessungsgrundlage. Während die belangte Behörde in den angefochtenen Entscheidungen vom 17. Juli 2012 bei allen betroffenen Dienstnehmern davon ausging, den Schwarzzahlungen seien Nettolohnvereinbarungen zu Grunde gelegen, vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, bei den bar ausbezahlten Beträgen habe es sich um Bruttobeträge gehandelt.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung richtet sich der Lohnanspruch des Arbeitnehmers grundsätzlich auf einen Bruttobetrag (OGH 17.3.2004, 9ObA72/03h). Eine Nettolohnzahlung liegt nur dann vor, wenn eine solche ausdrücklich vereinbart worden ist oder wenn aus den Umständen des Einzelfalles der Verpflichtungswille des Arbeitgebers, zusätzlich zu dem den Dienstnehmern zugeflossenen Nettobetrag die Lohnsteuer zuzuwenden, erschlossen werden kann (BFH 18.6.1993, VI R 67/90). Wurde daher keine Nettozahlung vereinbart und kann auch nach den Umständen des Einzelfalles nicht auf einen diesbezüglichen Verpflichtungswillen des Arbeitgebers geschlossen werden, ist davon auszugehen, dass der Arbeitgeber einen Bruttobetrag schuldet (UFS 24.4.2006, RV/0509-W/04).

Der Nachweis einer Nettolohnvereinbarung ist nur erbracht, wenn feststeht, dass die Beteiligten des Dienstverhältnisses vor Beginn des Lohnsteuerabzugs Vereinbarungen darüber getroffen haben, dass der Arbeitgeber zusätzlich die Lohnsteuerabzugsbeträge und die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers tragen soll (BFH 28.2.1992, VI R 146/87).

Die einzelnen Spieler- und Trainerverträge enthielten betreffend die laufenden Bezüge und betreffend die Prämien (Auflaufprämien, Siegesprämien, etc.) unterschiedliche Bestimmungen. Unterschiede bestanden insofern, als in einem Teil der Verträge der Bruttobetrag, in einem anderen Teil der Verträge der Nettobetrag als ungefährer Wert angegeben war. Es mögen daher betreffend diese Entgeltteile entweder Nettolohnvereinbarungen oder Bruttolohnvereinbarungen vorgelegen sein. Ähnlich mag es sich bei den Prämien verhalten haben, auch diese waren entweder als Nettobeträge (ohne Anführung eines Bruttowertes) oder als Bruttobeträge angegeben. Einige Verträge sahen bei den laufenden Bezügen fixe Nettobeträge und bei den Prämien Bruttobeträge vor, oder umgekehrt (z.B. Spielerverträge DDD, EEE, FFF).

Betreffend die Erfolgsprämien enthielten die Verträge keine genaueren Regelungen. Während bei den laufenden Bezügen und Prämien detailliert angegeben war, ob es sich bei den angeführten Beträgen um Brutto- oder Nettobeträge handelte, enthielten die Bestimmungen in den jeweiligen Verträgen betreffend die Erfolgsprämien weder Regelungen über die Höhe des Entgeltes, noch solche darüber, ob es sich um Brutto- oder Nettobeträge handelte. Es war lediglich angegeben, dass sich die Höhe dieser Prämie nach den wirtschaftlichen Erfolgen des Vereins richte.

Ein Rückschluss von den Regelungen betreffend die laufenden Bezüge und betreffend die Prämien auf die Schwarzzahlungen war nicht möglich. Die Verträge der verfahrensgegenständlichen Dienstnehmer wichen von einander ab und einige Verträge sahen sogar betreffend die laufenden Bezüge andere Regelungen vor als für die Prämien. Im Gegenteil, das Fehlen näherer Angaben in den Verträgen deutet vielmehr darauf hin, dass die in den Verträgen betreffend laufende Bezüge und Prämien vereinbarten Regelungen nicht für die Erfolgsprämien gelten sollten. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob den laufenden Bezügen und den Prämien originäre (echte) oder abgeleitete (unechte) Nettolohnvereinbarungen zugrunde gelegen sind.

Auch die belangte Behörde, die betreffend die Schwarzzahlungen von Nettolohnvereinbarungen ausgegangen ist, hat offensichtlich einen derartigen Schluss nicht gezogen; denn dann hätte sie auf die unterschiedlichen Regelungen Bedacht nehmen und Differenzierungen vornehmen müssen. Darüber hinaus ist die Vorgangsweise der belangten Behörde nicht schlüssig. Während sie die Berechnung der Bemessungsgrundlage so vornahm, als seien abgeleitete Nettolohnvereinbarungen vorgelegen, deuten ihre Ausführungen in der Beilage zum Bericht eher auf originäre Nettolohnvereinbarungen hin ("auf Hundert Rechnung").

Im verfahrensgegenständlichen Fall zahlte der Beschwerdeführer Beträge aus, ohne davon Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Dies bedeutet objektiv betrachtet primär einmal, dass der Beschwerdeführer den mit der Auszahlung verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Ein über das abgabenwidrige Verhalten hinausgehender subjektiver Wille, die Beträge netto zur Auszahlung bringen zu wollen, kann aus diesem Verhalten nicht zwingend erschlossen werden.

Der Beschwerdeführer hat nicht vor oder bei Auszahlung des Lohnes ausdrücklich oder durch schlüssiges Verhalten zu erkennen gegeben, dass er die Abgaben und Beiträge der Arbeitnehmer übernehmen und ihnen damit zusätzlich zu dem ausgezahlten Schwarzwelde einen weiteren Vermögensvorteil hat zuwenden wollen. Es stand für das Bundesfinanzgericht nicht nur fest, dass es sich bei den strittigen Zahlungen um Schwarzzahlungen handelte, sondern aufgrund des Gesamtplans war auch davon auszugehen, dass diesen Zahlungen diesbezügliche Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und den Dienstnehmern zugrunde lagen. Die Beschaffung der für die Schwarzzahlungen erforderlichen Gelder, die Vertragsgestaltungen, die Auszahlungsmodalitäten, die wiederholten, widerspruchslosen Übernahmen der Geldbeträge durch die Dienstnehmer, die im Fall der direkten Auszahlung durch den Beschwerdeführer mit ihrer Unterschrift die Übernahme der Gelder bestätigt haben, oder denen bei Auszahlung durch den Mannschaftskapitän von diesem die Gelder ohne Belege oder Bestätigungen ausgehändigt worden sind, lassen zwingend den Schluss zu, dass den Schwarzzahlungen darauf gerichtete ausdrückliche oder konkludente Willenserklärungen der Vertragspartner zu Grunde lagen. Nach dem auf Steuerhinterziehung gerichteten Gesamtplan sollten die Steuern gerade nicht

abgeführt werden. Eine solche Absprache und Vorgehensweise kann nicht als Nettolohnvereinbarung gewertet werden (BFH 21.2.1992, VI R 41/88). Ein derartiger Gesamtplan ist nicht darauf gerichtet, dass der Arbeitgeber zusätzlich zu der bar ausbezahlten (Netto)Zahlung noch Lohnsteuer als weiteren Beitrag übernimmt. Anders als bei einer Schwarzzahlung wollen die Parteien bei einer echten Nettolohnvereinbarung ihre steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Abgabepflichten erfüllen und insoweit gerade keine kollusive und unzulässige Vereinbarung über die Abgabenpflichtigkeit treffen (*Stuckert, Schadensermittlung bei Schwarzarbeit am Bau, wistra 2014, 291*).

Aus der Einvernahme der für die Auszahlung verantwortlichen Person vom 17. November 2011 lässt sich entnehmen, dass zu Beginn der Präsidentschaft des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten Überlegungen dahingehend angestellt worden seien, die Schwarzzahlungen umzustellen. Die Umstellung habe nicht sofort durchgeführt werden können, weil die mit den Dienstnehmern ausverhandelten Verträge bis zum Auslaufen auf gleiche Weise bedient hätten werden müssen und sich der Beschwerdeführer die Tragung der lohnabhängigen Abgaben nicht leisten hätte können. Es seien zwar Verhandlungen mit den Spielern geführt worden, aber nicht alle seien mit einer Vertragsänderung einverstanden gewesen. Aus dieser Aussage lässt sich ableiten, dass der Beschwerdeführer nicht die Absicht hatte die bar ausbezahlt Beträge als Nettozahlungen zu gewähren und zusätzlich die lohnabhängigen Abgaben zu tragen. Hätten von vornherein Nettolohnvereinbarungen bestanden, dann hätte es keiner Änderungen der Verträge bedurft.

Auch der Einvernahme des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten vom 23. August 2010 lässt sich entnehmen, dass auch dieser von Bruttobeträgen ausgegangen ist. Dieser hat der Bemessung der von ihm an das Finanzamt geleisteten Nachzahlung die ausbezahlten Beträge, ohne diese auf Nettobeträge hochzurechnen, zu Grunde gelegt. Er ist also von Bruttobeträgen ausgegangen. Es kann daher nicht unterstellt werden, die für den Beschwerdeführer Verantwortlichen und Handelnden hätten den Willen gehabt, zusätzlich zu den Auszahlungsbeträgen die lohnabhängigen Abgaben tragen zu wollen.

Es bestand daher vielmehr Konsens darüber, die Beträge als Schwarzzahlungen zu leisten und entgegen zu nehmen und hierfür keine lohnabhängigen Abgaben zu entrichten. Es war daher betreffend die bar ausbezahlt Gelder von Bruttobeträgen auszugehen (vgl. OGH 5.4.2000, 9ObA40/00y).

Da weder Nettolohnvereinbarungen vorlagen, noch Anhaltspunkte für einen Verpflichtungswillen des Beschwerdeführers dahingehend gegeben waren, die Leistungen als Nettozahlungen zu gewähren und die lohnabhängigen Abgaben zusätzlich zu tragen, war entgegen der den Bescheiden vom 17. Juli 2012 zu Grunde gelegten Ansicht nicht von Nettolohnvereinbarungen auszugehen. Die Beträge waren für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht hochzurechnen.

Ergänzend wird festgehalten, dass selbst die belangte Behörde in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung am 26. Jänner 2011 (die Grundlage für die Bescheide vom 1. Februar 2011 war) die Ansicht vertreten hat, dass aus den im Zuge des Strafverfahrens gemachten Aussagen Nettozahlungen nicht feststellbar gewesen seien.

Betreffend das Vorbringen, die vorgeschriebenen Abgabenbeträge seien entsprechend den Bedingungen des am 29. Juni 2010 bestätigten Zwangsausgleiches mit zwanzig Prozent zu quotieren gewesen, ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch einen Zwangsausgleich nicht berührt wird. Erst im Abgabeneinhebungsverfahren ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass ein Gemeinschuldner gemäß § 156 Abs. 1 IO durch einen rechtskräftig bestätigten Ausgleich von der Verbindlichkeit befreit wird, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen, gleichviel, ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist. Das im Abgabenfestsetzungsbescheid enthaltene Leistungsgebot betrifft stets den materiell-rechtlichen Abgabenanspruch, welcher Gegenstand der Abgabenfestsetzung ist. Die Prüfung der Frage, ob und in welcher Höhe der Abgabenanspruch zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung noch aushaftet bzw. inwieweit er bereits durch Zahlungen befriedigt wurde, erfolgt hingegen nicht im Abgabenfestsetzungsverfahren, in welchem die Abgabenverrechnung unberücksichtigt bleiben muss, sondern erst im Abgabeneinhebungsverfahren (VwGH 24.10.2001, 2001/17/0131). Nach ständiger Rechtsprechung hat ein Zwangsausgleich lediglich zur Folge, dass der nach Bezahlung der Ausgleichsquote verbleibende Schuldrest zu einer bloßen Naturalobligation herabsinkt, nicht aber auch, dass die Forderung insoweit erlischt (OGH 27.11.1997, 8 Ob 2334/96k). Der Zwangsausgleich schafft keinen (neuen) materiellen Verpflichtungsgrund. Die Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages in voller Höhe erfolgten daher zu Recht.

Wer Abgaben einzubehalten und abzuführen hat und hierfür haftet, ist verpflichtet, zu den gesetzlich festgelegten Terminen die Abgaben zu entrichten, ohne dass es eines Haftungsbescheides bedarf. Wird – so wie gegenständlich – später festgestellt, dass die vom Abfuhrpflichtigen abgeführten Abgaben zu gering waren, so ist bei Abfuhrdifferenzen betreffend Lohnsteuer der Arbeitgeber mittels Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen, ohne dass es eines gesonderten Bescheides über den Abgabenanspruch bedarf. Dem Haftungsbescheid kommt neben einhebungsrechtlichen auch abgabenfestsetzende Wirkung zu (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 224 Tz 17). Da den gegenständlichen Haftungsbescheiden gemäß § 82 EStG 1988 abgabenfestsetzende Wirkung zukam, war der Beschwerdeführer mit den angefochtenen Bescheiden für die zu gering abgeführte Lohnsteuer in voller Höhe in Anspruch zu nehmen.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO beträgt die (Festsetzungs)Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Diese Bestimmung in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 105/2010 ist erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist zulässig. Diese beträgt gemäß § 238 Abs. 1 BAO fünf Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Sie endet aber keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Daher ist die Geltendmachung von Haftungen für hinterzogene Abgaben entsprechend länger zulässig.

Die zehnjährige Verjährungsfrist kommt somit nur bei hinterzogenen Abgaben in Betracht. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Dies bedeutet, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss. Voraussetzung ist nicht, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat. Die zehnjährige Verjährungsfrist gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076). Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Sachverhaltes dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (Gericht bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) fallenden Frage gefällt werden kann. Bei einer Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde (Gericht) ist (Stoll, BAO-Kommentar, 1320). Entscheidungen über Finanzvergehen, wie das der Abgabenhinterziehung fallen in die Zuständigkeit der Gerichte oder Finanzstrafbehörden.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden berechtigt, sofern Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Eine Verpflichtung zur Vorfragenbeurteilung besteht nicht. Liegt hingegen eine bereits rechtskräftige Vorfrageentscheidung vor, so ist die Abgabenbehörde entsprechend der begrifflichen

Einheit der staatlichen Vollziehung und der Pflicht aller Behörden zur Anerkennung der in der Rechtsordnung begründeten Zuständigkeitsverteilung und der Respektierung der auf Grund dieser Zuständigkeitsverteilung ergehenden Rechtsakte daran gebunden (VwGH 14.6.1973, 2203/71).

Da eine Vorfrageentscheidung nicht vorlag war das Bundesfinanzgericht, das gemäß § 269 Abs. 1 BAO im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, berechtigt, die Vorfrage, ob eine Abgabenhinterziehung vorliegt, zu beurteilen.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält. Für die Annahme des Vorsatzes reicht somit bedingter Vorsatz aus, er stellt die Untergrenze für den Vorsatz dar.

Mit bedingtem Vorsatz handelt ein Täter dann, wenn er sich des möglichen Erfolges seines Verhaltens bewusst war und trotz dieses Bewusstseins die betreffende Handlung auch auf Gefahr hin unternommen hat, dass der mögliche Erfolg auch wirklich eintritt. Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter den keineswegs angestrebten, aber seinem Wissen nach im Bereich der Möglichkeit gelegenen Taterfolg ernstlich für möglich hält und sich mit dessen allfälliger tatsächlich Eintritt abfindet (*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz¹², § 8 Tz 18).

Den Aussagen der für die bar ausgezahlten Beträge verantwortlichen Person lässt sich zusammenfassend entnehmen, dass der Zweck der Schwarzgeldauszahlungen darin lag, die lohnabhängigen Abgaben nicht abführen zu müssen. Die Abhängigkeit der Erfolgsprämien von den wirtschaftlichen Erfolgen des Vereins und damit zusammenhängend der Umstand, dass es offiziell keine Erfolgsprämien gegeben habe, die Verkürzung der Eintrittskartenerlöse und die Erstellung fingierter Rechnungen an Spielervermittler, um Gelder für die Auszahlung außerhalb der offiziellen Bücher und Aufzeichnungen zur Verfügung zu haben, zeigen schon, dass die Abgabenverkürzung nicht nur ernstlich für möglich gehalten worden ist, sondern sich die für die Auszahlung verantwortliche Person und die informierten Vertreter des Vereins auch damit abgefunden haben.

Diese Ansicht wird dadurch bestärkt, dass zu Amtsantritt des in den Jahren 2001 bis 2005 tätigen Präsidenten von diesem Überlegungen dahingehend angestellt worden sind, die Verträge zu ändern und alle Zahlungen der Lohnsteuer zu unterwerfen, was jedoch mangels Einigung mit den Dienstnehmern gescheitert ist. Das Handeln der Verantwortlichen war darauf ausgerichtet, die lohnabhängigen Abgaben für die bar ausbezahlten Gelder nicht entrichten zu müssen. Zumindest bedingter Vorsatz war daher gegeben, der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG war erfüllt. Die Voraussetzungen für die zehnjährige Verjährungsfrist waren gegeben. Die Festsetzungen der Abgaben und die Haftungsanspruchnahmen erfolgten daher innerhalb der Verjährungsfrist.

Mit einem (rechtskräftigen) Bescheid ist grundsätzlich die Wirkung verbunden, dass über die den Gegenstand des Bescheides bildende Sache ein für allemal endgültig abgesprochen wird und der Bescheid für die Partei unanfechtbar ist. Der Abspruch über die Sache ist auch für die Behörde verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar (Stoll, BAO-Kommentar, 943). Die Verbindlichkeit, die Unwiederholbarkeit, die Unwiderrufbarkeit und die Unabänderbarkeit werden unter dem Sammelbegriff "materielle Rechtskraft" zusammengefasst. Die Bescheidwirkungen treten unabhängig davon ein, ob der Bescheid richtig ist oder nicht (VwGH 19.12.1996, 96/16/0145). Die materielle Rechtskraft tritt bereits mit der Erlassung des Bescheides ein; bei Bescheiden, die noch mit ordentlichen Rechtsmitteln bekämpft werden können, also schon vor Beginn der formellen Rechtskraft.

Mit der Rechtskraftwirkung ist die (selbstverständliche) Folge verbunden, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden nur insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende (auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete) tatsächliche Tatbestände vorgesehen sind.

Die Unwiederholbarkeit verbietet, dass in einer durch Bescheid entschiedenen Sache (res iudicata) noch einmal ein Verfahren durchgeführt und eine neue (wenn auch gleich lautende) Entscheidung gefällt wird (Hengstschläger, Verwaltungsverfahrensrecht³, Rz 559). Auch im Abgabenverfahren sind neuerliche Entscheidungen, denen die materielle Rechtskraft einer bereits vorliegenden Entscheidung entgegen steht, unzulässig, sofern nicht eine vom Gesetz vorgesehene Ausnahme gegeben ist. Dabei kommt es darauf an, ob die bereits entschiedene Sache ident ist mit jener, die Gegenstand der neuerlichen Entscheidung ist.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches eines Bescheides gebildet hat (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Angelegenheit des Spruches des Abgabenbescheides vom 1. Februar 2011 war die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (samt Säumniszuschlag) für das Jahr 2005; dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Die belangte Behörde war daher insofern an diese Entscheidung gebunden, als eine Abänderung, Zurücknahme oder Aufhebung nur bei Verwirklichung eines diesbezüglichen Tatbestandes auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung (siehe zB §§ 293, 293b, 295, 295a, 299, 303) erfolgen durfte.

Der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht lassen sich zwar Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO entnehmen. Jedoch wurde die Aufhebung des vorstehend genannten Abgabenbescheides vom 1. Februar 2011 nicht mit Bescheid verfügt. Mangels Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides war es der belangten Behörde untersagt, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (samt Säumniszuschlag) für das Jahr 2005 neuerlich zu entscheiden. Die Erlassung des Bescheides vom 17. Juli 2012 über die (neuerliche) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2005 war daher unzulässig. Dieser Bescheid war daher wegen entschiedener Sache aufzuheben.

Spruch eines Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird grundsätzlich auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens festgelegt (VwGH 10.5.2010, 2009/16/0226). Hingegen wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wird, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Ein Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988, der sich auf mehrere Arbeitnehmer und Monate bezieht, stellt einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnabgaben grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfallen. Bei einem solchen Haftungsbescheid ist somit für die Beantwortung der Frage, ob Identität der Sache gegeben ist, darauf abzustellen, für welche Arbeitnehmer und für welche Zeiträume der Arbeitgeber herangezogen worden ist. Es bedarf daher keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für Lohnabgaben mehrerer Arbeitgeber für mehrere Monate und in einem späteren Haftungsbescheid für Lohnabgaben anderer (weiterer) Arbeitnehmer in Anspruch genommen wird (VwGH 17.12.1996, 92/14/0214).

Mit Bescheid vom 1. Februar 2011 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für das Jahr 2005 zur Haftung der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer heran. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Mit dem nunmehr bekämpften Bescheid vom 17. Juli 2012 wurde der Beschwerdeführer ein weiteres Mal für das Jahr 2005 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Ein Wiederaufnahmebescheid wurde nicht erlassen.

Aus den Feststellungen der belangten Behörde lässt sich ableiten, dass der nunmehr bekämpfte Haftungsbescheid die Schwarzzahlungen für die selben Dienstnehmer und die selben Monate betrifft wie der Haftungsbescheid vom 1. Februar 2011. Denn die neuerliche Inanspruchnahme des Beschwerdeführers wurde in der Beilage zum Bericht im Wesentlichen damit begründet, dass dem Bescheid vom 1. Februar 2011 keine konkreten (Auszahlungs)Belege zu Grunde gelegen seien und es sich auf Grund der Aussagen der Beteiligten um angenommene Zahlungen gehandelt habe. Diese hätten als Basis für den Haftungsbescheid gedient, wobei die belangte Behörde einen Sicherheitszuschlag mitberücksichtigt habe.

Dass es sich dabei um Schwarzzahlungen an die selben Dienstnehmer und um die selben Monate gehandelt hat, zeigt auch der Umstand, dass die belangte Behörde nunmehr von der Summe der getrennt nach den einzelnen Dienstnehmern berechneten Lohnsteuer die mit Haftungsbescheid vom 1. Februar 2011 vorgeschriebene Summe in Abzug gebracht hat und mit dem nunmehr bekämpften Bescheid lediglich den Differenzbetrag vorgeschrieben hat. Damit hat die belangte Behörde klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sich der nunmehr bekämpfte Haftungsbescheid auf die Schwarzzahlungen für die selben Dienstnehmer bezieht wie der vom 1. Februar 2011. Es lag daher Identität der Sache vor. Die neuerliche Inanspruchnahme des Beschwerdeführers war daher ohne die Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides unzulässig. Der angefochtene

Haftungsbescheid für Jahr 2005 vom 17. Juli 2012 war daher wegen entschiedener Sache aufzuheben.

Selbst die belangte Behörde räumte in der am 23. Oktober 2014 durchgeföhrten Erörterung ein, sie habe es verabsäumt, die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide zu erlassen.

Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zwar zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates und zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens. Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002).

Das Bundesfinanzgericht hat dem Beschwerdeführer in der Besprechung vom 9. Dezember 2013, im Zuge der Erörterung am 23. Oktober 2014 und im Zuge der mündlichen Verhandlung am 10. Dezember 2014 ausreichend Gelegenheit gegeben, zu den Feststellungen der belangten Behörde und auch zu den des Bundesfinanzgerichtes Stellung zu nehmen. Ebenso wurde dem Beschwerdeführer die Einsicht in die Akten des Verfahrens gewährt.

Gemäß § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erheilt, dass die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind (§ 183 Abs. 3 BAO).

Die belangte Behörde hat mit Schreiben vom 19. November 2014 die Einvernahme von sieben Personen als Zeugen beantragt, zur Feststellung, ob der Adressatenkreis der Schwarzzahlungen von Netto- oder Bruttoprämien auszugehen hatte. Obwohl ein derartiger Antrag der belangten Behörde nach einer bereits durchgeföhrten Erörterung und auch nach bereits erfolgter Ausschreibung der mündlichen Verhandlung zur Stützung ihres in den angefochtenen Bescheiden vertretenen Standpunktes eher einen Hinweis dafür darstellt, dass die angefochtenen Bescheide wegen unterlassener Ermittlungen unter Zurückweisung an die Abgabenbehörde aufzuheben seien, wurden die in diesem Schreiben genannten Personen vom Bundesfinanzgericht vorgeladen.

Mit Ausnahme einer Person sind diese den Ladungen nachgekommen und haben im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeugen ausgesagt bzw. in einem Fall die Aussage verweigert. Von der Einvernahme der nicht erschienenen Person wird mangels Erheblichkeit Abstand genommen. Denn es war aufgrund des festgestellten Gesamtplans nicht mehr entscheidungsrelevant, ob die nicht erschienene Person anlässlich der Auszahlungen den Arbeitnehmern mitgeteilt hat, dass es sich um Bruttobeträge gehandelt hat.

Von der Einvernahme des in der mündlichen Verhandlung vom Beschwerdeführer beantragten Zeugen (Sportdirektor) wird ebenfalls mangels Erheblichkeit Abstand

genommen, weil es als erwiesen erachtet worden ist, wonach den Arbeitnehmern bewusst gewesen sein musste, dass der Beschwerdeführer nicht beabsichtigt hatte, für die geleisteten Barzahlungen Abgaben zu entrichten.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Die Beantwortung der Frage, ob Schwarzzahlungen vorgelegen sind, die Höhe der unversteuerten Schwarzzahlungen und die Beurteilung der getroffenen Vereinbarungen stellen Tatsachenfragen und keine Rechtsfragen dar.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Dezember 2014