

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf., Adr. (St.Nr. 1245), vertreten durch Anwalt, Adr2, gegen die Bescheide des FA ABD vom 22. April 2008, betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006 (RV/5100295/2009)

und Einkommensteuer 2000 bis 2006 (RV/5100296/2009) zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerden hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens werden abgewiesen.
- 2) Die Beschwerden hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006 werden abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat für die Jahre 2000 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide ergingen am 6.4.2001 (2000), am 9.7.2002 (2001), am 15.5.2003 (2002), am 15.5.2004 (2003), am 15.4.2005 (2004), am 16.3.2006 (2005), am 28.6.2007 (2006).

Mit Bescheiden vom 13. Februar 2008 (Jahre 2000-2004) und 25.2.2008 (Jahre 2005 und 2006) wurden Wiederaufnahmen des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchgeführt und neue Sachbescheide erlassen.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden wie folgt begründet: „Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt

wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Diese Bescheide wurden mit Berufung vom 7.3.2008 angefochten und mit Berufungsvorentscheidung vom 16.4.2008 aufgehoben. Begründend wurde auf die mangelhafte Begründung der Bescheide verwiesen.

Am 22.4.2008 wurden erneut Wiederaufnahmen des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2000 bis 2006 durchgeführt und wurden für den gegenständlichen Berufungszeitraum neue Einkommensteuerbescheide erlassen.

Begründend wurde ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig erachtet werden.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 21.4.2008 wurde ergänzend ausgeführt:

Bei dem Arbeitgeber (Fa. SM Maschinenputz GmbH) sei eine Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden und sei festgestellt worden, dass ein Teil der Löhne schwarz ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien. Die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten seien anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. Beim Bw. seien auf diese Weise für erbrachte Arbeitsleistungen in den Monaten 6-11/2000 ein zusätzlicher Bezug von 4.004,95 €, in den Monaten 3-4/2001 und 8-10/2001 von 1.880,02 €, in den Monaten 1 und 3-11/2002 von 9.305,60 €, in den Monaten 3-11/2003 von 6.083,06 € und in den Monaten 3-11/2004 von 6.064,16 €, in den Monaten 3-7 und 9-11/2005 von 8.542,31 € und in den Monaten 3-6/2006 von 3.721,57 € errechnet worden. In der Folge seien die Lohnzettel für 2000 bis 2006 vom Betriebsstätten-Finanzamt berichtigt worden. Die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer wurde nicht angerechnet, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt werden müssen. Die berichtigten Lohnzettel würden neue Tatsachen darstellen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen würden. Die von der Fa. SM Maschinenputz tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in den gleichzeitig ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheiden dargestellt und würden zu einer entsprechenden Nachforderung führen. Da es sich nach den durchgeföhrten Ermittlungen um hinterzogene Abgaben hande (Abgaben die einerseits durch den Arbeitgeber als Haupttäter verkürzt

wurden und andererseits durch den Berufungswerber bei der Arbeitnehmerveranlagung die zusätzlichen Bezüge nicht offengelegt worden seien) betrage die Verjährungsfrist 7 Jahre. Maßgebend für die verlängerte Verjährungsfrist sei allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handle. Nicht ausschlaggebend sei von wem die Abgaben verkürzt worden seien (siehe Ritz BAO Kommentar, § 207 Tz 16). Für die Einkommensteuer 2000 und 2001 habe die Verjährungsfrist Ende 2000 bzw. 2001 zu laufen begonnen. Durch die Erlassung der wiederaufgenommenen Bescheide während der Verjährungsfrist verlängere sich diese um ein Jahr, sodass die Verjährung betreffend der Einkommensteuer 2000 und 2001 erst mit Ablauf des Jahres 2008 bzw. 2009 eingetreten wäre. Die allgemeine Verjährungsfrist betrage grundsätzlich 5 Jahre und beginne mit Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden ist zu laufen. Würde jedoch innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen (zB Zustellung von Bescheiden) unternommen, verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (§ 209 Abs. 1 BAO). Betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 seien jeweils innerhalb der Verjährungsfrist Bescheide erlassen worden, sodass die allgemeine Verjährungsfrist im Jahr 2008 noch nicht abgelaufen gewesen sei. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Schreiben vom 15.5.2008 wurde gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2006 Berufung erhoben und ausgeführt:

1. Zum Wiederaufnahmebescheid: Zunächst sei festzuhalten, dass eine Fehlbezeichnung der Bescheide insoferne vorliege, als die Wiederaufnahmebescheide mit Einkommensteuerbescheid bezeichnet worden seien. Bereits mit Wiederaufnahmebescheiden vom 13.2.2008 und 25.2.2008 sei das gegenständliche Verfahren auf Basis der gleichen Begründung aufgenommen worden. Im Bescheid vom 13.2. und 25.2.2008 wurde angeführt – dies sei auch inhaltlich des Aktes ersichtlich – dass die Basis ein berichtigter Lohnzettel aufgrund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber der Fa. SM Maschinenputz GmbH vorliege. Gegen diese Bescheide sei am 13.2. und am 25.2.2008 bereits Berufung erhoben worden, Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer sei stattgegeben worden und der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben worden. Mit nunmehrigen Wiederaufnahmebescheiden vom 21.4.2008 einschließlich Bescheidbegründungen vom selben Tag sei die Wiederaufnahme aus den gleichen Gründen erfolgt. Es ginge wieder um den berichtigten Lohnzettel der Fa. SM Maschinenputz GmbH und den Feststellungen anlässlich der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung. Inhaltlich der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 307 (siehe beispielsweise VwGH 97/14/0069) sei eine neuerliche Wiederaufnahme nur aus anderen Gründen als bei voriger Wiederaufnahme zulässig. Wie ausgeführt sei im gegenständlichen Fall der Grund das gleiche. Es liege daher entschiedene Rechtssache vor. Die zitierte Entscheidung des VwGH

beziehe sich auf einen identen Sachverhalt mit Erledigung der ersten Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung. Die gegenständlich angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien daher rechtswidrig.

2. Zum Einkommensteuerbescheid: In den angefochtenen Bescheiden werde von einem Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2000 von 229.877,00 ATS, im Jahre 2001 198.611,00 ATS, im Jahre 2002 25.437,71 €, im Jahre 2003 23.086,21 €, im Jahre 2004 21.890,75 €, im Jahre 2005 24.894,63 € und im Jahre 2006 19.543,94 € ausgegangen. Dieses festgestellte Einkommen, welches vom ursprünglichen Einkommen gemäß ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden erheblich abweiche, treffe in keiner Weise zu. Wie die erstinstanzliche Abgabenbehörde dazu kommt, dass das Einkommen des Bw. die oben angesetzten Beträge betragen haben soll, sei nicht erklärlich nicht begründet und nicht nachvollziehbar. Der Bw. führe diesbezüglich aus, dass er exakt jenes Einkommen bezogen habe welches im ursprünglichen Jahreslohnzettel bzw. in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagung enthalten sei. Die nunmehrige Abweichung und Erhöhung wäre seitens der Abgabenbehörde erster Instanz entsprechend zu begründen. Die Differenz entziehe sich daher jeder sachlicher Argumentation. Detaillierte Auseinandersetzung und Argumentation sei nicht möglich zumal nicht erkennbar sei worauf die Behörde diesen Betrag stütze, wie er sich zusammensetzt, wann er ausbezahlt worden sein soll etc. Der Bw. habe keine zusätzlichen Zahlungen vom Dienstgeber erhalten, welche offenkundig zur Erhöhung des zugrunde gelegten Einkommens herangezogen worden seien. Möglicherweise handle es sich hierbei um eine Schätzung oder dergleichen. Inhaltlich sei dem Bw. bekannt, dass dem Dienstgeber, der Fa. SM Maschinenputz GmbH, aufgrund einer Betriebsprüfung und im Rahmen eines Strafverfahrens vorgeworfen werde, dass Schwarzzahlungen eingenommen wurden und – möglicherweise – derartige auch an Arbeitnehmer ausbezahlt worden seien. Der Bw. habe jedenfalls eine derartige Schwarzzahlung zu keinem Zeitpunkt erhalten. Eine nähere Auseinandersetzung mit dieser Frage sei, wie bereits ausgeführt, mangels ordnungsgemäßer Begründung nicht möglich und könne diesbezüglich auch vorerst kein weiteres Beweisanbot gemacht werden. Der Bw. müsste wissen bzw. der Bescheidbegründung entnehmen können wann er angeblich welche Beträge ausbezahlt erhalten haben sollte. Weiters müsste angeführt sein, aufgrund welcher Beweisumstände Derartiges angenommen werde. Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe ein Bescheid, wenn er von Amts wegen erlassen werde, eine Begründung zu enthalten. Zentrales Begründungselement sei die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annehme, eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes und der Erwägungen aus welchen die Behörde zur Ansicht gelang, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die Beweiswürdigung habe schlüssig darzulegen was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Ein Begründungsmangel führt zur Bescheidaufhebung. Ein Derartiger liegt im gegenständlichen Fall vor. Die Abgabenforderungen seien bis zum Jahr 2003 auch verjährt und daher ebenfalls rechtswidrig.

Die Berufungen wurden mit Vorlagebericht vom 11.3.2009 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schreiben vom 9.11.2010 wurde dem Bf. seitens der Referentin des UFS ein Vorhalt übermittelt und ausgeführt:

„1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Dem Berufungswerber wird beige pflichtet, dass ein berichtigter Lohnzettel keinen Wiederaufnahmegrund darstellt. Richtigerweise wurde daher die Wiederaufnahme im zweiten Bescheid (auch) auf die erhaltenen Schwarzlöhne gestützt. Sie ist demnach nach Ansicht der Referentin zulässig. (wobei die detaillierte Begründung der Berufungsentscheidung vorbehalten bleibt).

2) Sie haben für die Jahre 2000 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt.

Im Zuge einer Steuerprüfung bei Ihrem Arbeitgeber wurde festgestellt, dass Ihnen neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugekommen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden.

Nach amtswegiger Berichtigung der Lohnzettel hat das Finanzamt ihre Verfahren zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung wiederaufgenommen. Dadurch kam es zur sogenannten "Nachholwirkung der Veranlagung" und wurde der zu niedrige Lohnsteuerabzug korrigiert.

(vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 4 zu § 83)

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

3)

Folgende Beweismittel werden zur Stellungnahme übermittelt:

Beilage 1: Zusammenstellung der Mehreinnahmen aus den Programmen Pro und lt. Feststellungen der BP im Zuge der Betriebsprüfung bei ihrem Arbeitgeber

Diese Beträge wurden den im Lohnzettel erfassten Bezügen zugerechnet (bei der Kennzahl 210).

Beilage 2: Vorgefundene Abrechnungen Ihrer Partie

Beilage 3: Urteil SM, anonymisiert

Aus diesem ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer ihres Arbeitgebers zu den Schwarzlohnzahlungen geständig ist.

Beilage 4: Aussagen anderer Dienstnehmer, die das System bestätigen (anonymisiert)

Beilage 5: Auszüge Sachverständigengutachten Dr. Matthias Kopetzky Seite 13 und Seiten 29-54

Beilage 6: Ihre Beschuldigtenvernehmung vom 11.2.2010

Aus den vorliegenden Beweismitteln ergibt sich nach Ansicht der Referentin folgender Sachverhalt:

Bei der Firma Fa. Maschinenputz GmbH wurden neben den offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne ausbezahlt. Ihr ehemaliger Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (siehe Beilage 2, Urteil), ebenso mehrere Arbeitnehmer (siehe Beilage 4).

Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Matthias Kopetzky bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen bei ihrem Arbeitgeber als System der Entlohnung. (siehe Beilage 5)

Nach den vorliegenden Unterlagen geht die Referentin davon aus, dass auch Ihnen Schwarzlöhne zugeflossen sind.

Die Höhe der zugerechneten Beträge ergibt sich aus den von Ihrem Arbeitgeber in den Programmen "Pro 3000" und "Pro 3002" erfassten Daten. Siehe auch Darstellung im Sachverständigengutachten.

4) Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung bringen Sie in der Berufung vor, Sie hätten die gegenständlichen Beträge nicht erhalten. Da jedoch wie oben unter Punkt 3) ausgeführt, eben festgestellt wurde, dass neben den offiziellen Beträgen weitere vereinnahmt wurden, vermögen die Monatslohnzettel der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Ihre Aussage in der Beschuldigtenvernehmung, kein Geld bekommen und von den Schwarzlöhnen nichts gewusst zu haben, erscheint im Anbetracht der Beweislage nicht glaubwürdig.

Richtig ist, dass die Beweismittel Ihnen vor Bescheiderlassung nicht zur Äußerung vorgehalten wurden und die Bescheide mangelhaft begründet wurden und somit sowohl das Parteiengehör als auch die Begründungspflicht verletzt wurden.

Beide Mängel sind jedoch im Berufungsverfahren sanierbar und führen nicht zur Bescheidaufhebung.

Aus diesem Grund werden die unter Punkt 3 angeführten Beweismittel und Unterlagen übermittelt. (Das Vorbringen in der Berufung, eine sachliche Argumentation sei bisher nicht möglich gewesen, ist richtig und nachvollziehbar.)

Um Stellungnahme zu den Beweismitteln und zum festgestellten Sachverhalt innerhalb obiger Frist wird ersucht.“

In Beantwortung dieses Schreibens wurde seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt:

Der Bw. sei nach wie vor der Auffassung, dass die zweite Wiederaufnahme unzulässig sei, weil der zugrunde liegende Sachverhalt völlig identisch sei. Schon aufgrund der Bezugnahme auf die einzelnen Einkommensteuerbescheide ergebe sich, dass die Beträge der ersten Wiederaufnahme und der zweiten Wiederaufnahme völlig identisch seien. Die Grundlage sei ein und dasselbe. Eine abermalige Wiederaufnahme sei daher unzulässig. Auch die erste Wiederaufnahme war erkennbar auf zusätzliche in den ursprünglichen Veranlagungen nicht vorhandene Zahlungen gestützt. Es handelt sich dabei um die identischen Beträge, welche angeblich schwarz ausbezahlt worden sein sollen. Die Gründe für die Wiederaufnahme seien daher identisch auch wenn die erste Wiederaufnahme lediglich mit einem Stehsatz begründet worden sei. Dies ergebe sich wie ausgeführt aus den Bescheiden selbst.

Stellungnahme zu den übermittelten Beweismitteln:

Vorweg und allgemein sei festzuhalten, dass die Arbeiter der Fa. SM Maschinenputz GmbH einen sogenannten Leistungslohn erhalten haben. Zur Ermittlung dieses Leistungslohns diente die Preisvereinbarung für die einzelnen Jahre wie sie in Beilage 2 auch beinhaltet sind. Grundsätzlich war ein bestimmter Netto-Lohn monatlich vereinbart. Für diesen monatlichen Netto-Lohn waren – je nach Art der Arbeit – bestimmte m²-Leistungen pro Monat zu erbringen und abzurechnen. Anhand dieser abgerechneten m²-Leistungen konnte dann festgestellt werden, ob der Arbeitnehmer durch seine Leistungen den vereinbarten Netto-Lohn erreicht bzw. über- oder unterschritten hat. Im Sinne einer Art Akkord-Lohn bestand auch eine höhere Bemessung für größere m²-Leistungen. Es ist richtig und unbestritten und dem Bw. auch bekannt, dass verschiedene Personen, teilweise auch ganze Partien, Barauszahlungen erhalten haben und zwar betreffend jenes Betrages, welcher durch die geleisteten m² den vereinbarten Netto-Lohn überschritten habe. Es ist aber auch unbestritten und bekannt, dass einzelne Partien bzw. auch einzelne Partiemitglieder keine derartigen Barauszahlungen erhalten haben, sondern in dem Falle dass eben solche Mehrleistungen erbracht worden seien, diese in Form eines Zeitausgleichs abgegolten erhalten haben und keinerlei Barauszahlungen seitens der Fa. SM getätigten wurden. Dies sei in Verrechnung einzelner Monate zueinander (Mehrleistungen und Minderleistungen) und insbesondere gegen Jahresende und Beginn der neuen Saison erfolgt. Der Bw. habe sich solche Mehrleistungen nie bar auszahlen lassen, sondern immer in Form von Zeitausgleich abgegolten erhalten. Es wurden hier die Mehrleistungen in m² wiederum in Stunden umgerechnet und habe sich daraus dann das Stundenguthaben ergeben. Es müsste auch seitens Herrn SM bestätigt werden, dass verschiedene Partien bzw. verschiedene Arbeiter einzelner Partien keine Barzahlungen erhalten hätten, sondern die Mehrleistungen in Form von Stundenausgleich abgegolten erhalten hätten. Dem Bw. selbst seien mehrere solcher Partien bekannt auch wenn es zahlreiche andere gegeben habe. Es gebe kein einziges Beweisergebnis dahingehend, dass es hier zu einer Barauszahlung an den Bw. gekommen sei. Dies wäre auch nicht möglich, weil eine solche nicht erfolgt ist.

Zu Beilage 1: Hier sei zunächst einmal anzumerken, dass offenkundig Aufzeichnungen in den genannten Systemen Pro nur in den Zeiträumen 06/2000 bis 12/2000, 03/2001 bis 10/2001, 01/2002 bis 11/2002 und 03/2005 bis 11/2005 bzw. 03/2006 bis 06/2006 vorliegen. Dies werde auch durch Beilage 5 (Seite 13 des Gutachtens) bestätigt wonach für die Jahre 2003 und 2004 diesbezüglich keine Daten vorgelegen haben, sondern hier ganz einfach eine allgemeine Schätzung erfolgt sei. Nach Ansicht des Bw. können Einkommensteuernachforderungen wegen allgemeiner Schwarzlohnauenzahlungen wohl nicht auf völlig unbelegten allgemeinen Schätzungen – wie für die Jahre 2003 und 2004 – passieren. Im Übrigen würde die ausgewiesene Lohnsteuer der Beilage 1 in keinem Übereinklang mit dem vorgeschriebenen Steuern gemäß den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden stehen. Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 werde eine Abgabennachforderung von 1.456,22 € erhoben, laut Beilage 1 betrage hier die Lohnsteuer 800,99 €. Im Jahre 2001 werde eine Abgabennachforderung von 612,71 € vorgeschrieben und sei hier lediglich laut Beilage 1 eine solche von rund 355,00 € vorliegend. Die Abgabennachforderung für das Jahr 2002 beläuft sich auf 3.428,00 € und sei laut Beilage 1 hier eine Lohnsteuer von rund 1.850,00 € ausgewiesen. Die Abgabennachforderung für das Jahr 2003 betrage 2.065,68 € und für das Jahr 2004 2.147,25 €. Der Beilage 1 seien hier überhaupt keine zuordenbaren Daten zum Bw. zu entnehmen, sondern werden hier insgesamt aufgrund allgemeiner Schätzungen Lohnsteuern von 2.428,00 € angenommen. Die Abgabennachforderung laut Einkommensteuerbescheid 2005 betrage 3.274,55 € und seien hier in der Beilage 1 ebenfalls andere Beträge ausgewiesen. Aus den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden sei überhaupt nicht ersichtlich welcher konkrete Betrag hier angeblich als Schwarzlohnauenzahlung unterstellt wurde. Der Bw. bezweifle auch die Aufzeichnungen, welche angeblich aus den Systemen Pro entnommen worden seien. Grund hierfür sei, dass beispielsweise im Jahr 2002 offenkundig Schwarzlohnzahlungen von 2.457,86 € unterstellt würden. Dies sei völlig ausgeschlossen, weil im Jänner 2002 der Bw. mit Sicherheit keinerlei Arbeiten für die Fa. SM Maschinenputz GmbH durchgeführt habe. Der Bw. sei ausschließlich für Außenputz-Arbeiten eingesetzt. Außenverputz-Arbeiten könnten im Jänner überhaupt nicht durchgeführt werden, auch bei nur geringster Frostgefahr können keine Außenputz-Arbeiten durchgeführt werden. Es gebe in Österreich bzw. in vergleichbaren Ländern überhaupt keine einzige Putzfirma, welche im Jänner eines Jahres Außenputz-Arbeiten durchführt. Eine Mehrleistungseintragung in diesem Monat sei daher von Vornherein völlig ausgeschlossen und könne nur auf einem Irrtum entweder bei der Führung des entsprechenden Programms oder bei der Filterung des Programms durch den Finanzbeamten entstanden sein. Nicht erklärlich sei auch warum beispielsweise im Jahr 2005 obwohl im Übrigen immer eine monatliche Aufschlüsselung erfolge die Monate 03-07/2005 einfach auf einen Betrag zusammengefasst wurden. Hier handle es sich offenkundig ebenfalls mangels vorliegender Aufzeichnung um eine pauschale Schätzung.

Zu Beilage 2:

Wie bereits ausgeführt sei es richtig, dass aufgrund des Leistungslohns eine Umrechnung des Stundenlohns in m² für verschiedene Gewerke erfolgte. Die Richtigkeit der Beilage 2 wird daher nicht bezweifelt.

Zu Beilage 3: Wie bereits ausgeführt sei es völlig unbestritten, dass die Fa. SM Maschinenputz GmbH teilweise ganze Partien bzw. teilweise Mitglieder von Partien schwarz entlohnt habe. Dies habe allerdings keinesfalls auf alle Partien zugetroffen. Der Bw. habe keinerlei Schwarzgeldzahlungen erhalten.

Zu Beilage 4:

Hier kann auf obige Ausführung verwiesen werden. Offenkundig wurden hier sämtliche Partien bzw. Mitglieder von Partien zusammengefasst welche tatsächlich in den Jahren 2000 bis 2006 Schwarzgeldzahlungen erhalten hätten. Es muss allerdings eine ganze Anzahl anderer Partien bzw. Mitglieder von Partien geben welche keinerlei Schwarzgeldauszahlungen erhalten hätten.

Zu Beilage 5:

In der Beilage 5 sei auf Seite 32 des Gutachtens eine Baustellenabrechnung für den Bw. angeführt. Diese Baustellenabrechnung sei überhaupt nicht nachvollziehbar und in sich völlig widersprüchlich und seien die Baustellenabrechnungen offenkundig überhaupt nicht nachvollziehbar (siehe auch Ausführungen zu Jänner 2002). In der Baustellenabrechnung 0301 sei ein Betrag von offenkundig 46.795,00 ATS als Gesamtbetrag angeführt.

In der Folge seien Lohnleistungen von je 800,85 € ausgeführt (ATS oder EUR sei nicht bekannt). In der Folge werde von der Summe von 46.795,00 € der Betrag für Lohn von 3.203,42 € abgezogen und ergebe sich dann ein Betrag von 43.591,58 €. Es handle sich dabei um völlig willkürliche Beträge wobei offenkundig EUR und ATS durcheinandergemischt wurden. Ein Lohn für 9,5 Tage könne wohl nicht 800,85 ATS ausmachen möglicherweise EUR. Der Tagessatz von 84,30 € sei völlig willkürlich und stehe in keinerlei Übereinstimmung mit der tatsächlichen Entlohnung. Der Schlussbetrag von 43.591,58 könne keinesfalls EUR bedeuten. ATS könne allerdings auch nicht bedeuten, weil oben EUR und ATS vermischt worden seien. Die Summe Partie ist offenkundig in ATS angegeben, die Summe Lohn möglicherweise in EUR. Der Betrag von 43.591,58 ist daher ein völlig absurder Betrag, welcher sich nur dadurch ergeben kann, dass offenkundig EUR und ATS vermischt wurden ohne dass eine Umrechnung erfolgt sei. Es handelt sich dabei um einen Fantasie-Betrag. Soweit solche Baustellenabrechnungen als Grundlage für die angeblichen Schwarzlohnzahlungen und damit einhergehend für eine nachträgliche Steuer zugrunde liegen, sind diese völlig unbrauchbar weil absolut nicht nachvollziehbar. Welche Berechnungen daher wer in diesen Programmen vorgenommen hat sei ebenfalls nicht nachvollziehbar und könne mit den Realitäten nicht in Einklang stehen.

Zur Beilage 6:

Hier wird auf Seite 1 ein Betrag von 7.920,33 € zum Vorwurf gemacht die Abgabenforderungen belaufen sich schon auf das Doppelte. Warum und auf welcher Basis

von welchen Beträgen ausgegangen werde sei nicht nachvollziehbar. Im Übrigen ist die Aussage des Bw. zutreffend.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 13.1.2011 die Vorhaltsbeantwortung dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 3.3.2011 eine schriftliche Zeugenbefragung an Herrn L SM übermittelt. Dieser führte in Beantwortung dieses Schreibens am 17.3.2011 aus:

Zu Frage 1:

Er habe die Schwarzlöhne fast immer an die Partieführer ausbezahlt. Er könne natürlich nicht sagen, ob und welche Beträge die Partieführer an ihre Kollegen weitergegeben hätten und welche Vereinbarungen intern ausgemacht worden seien. Er könne sich aber nicht vorstellen, dass die einzelnen Partiemitglieder falls sie Mehrarbeit geleistet hätten nichts vom Geld bekommen hätten, denn sonst hätten sie nicht weitergearbeitet. Wie die Aufteilung der Mehrleistung war und in welchem Umfang die einzelnen Partiemitglieder bezahlt worden seien weiß er nicht und könne er auch nicht beurteilen.

Zu Frage 2:

Die Frage zu einzelnen Arbeitnehmern könne er nicht beantworten. Es sei allerdings so, dass es einzelne Partien gegeben habe, welche keine Schwarzlohnauzahlungen erhalten hätten. Das System sei so gewesen, dass die vereinbarten Preise für m²-Leistungen und sonstige Leistungen in Stunden umgerechnet worden seien. Es hätten die einzelnen Partien dann unterschiedliche Mehrleistungen erbracht, die über dem ausbezahnten Lohn gelegen seien. Zahlreiche Partien hätten sich diese Beträge in bar auszahlen lassen. Es habe jedoch auch einige Partien gegeben, die ihre Guthaben in Zeitausgleich konsumiert hätten. Dies sei über die Saison bzw. über das Jahr gerechnet worden. So habe es einzelne Partien gegeben die beispielsweise im Sommer ein oder zwei Wochen mehr Urlaub genommen hätten oder zu Ende der Saison bereits früher keine Arbeitsleistungen mehr erbracht hätten und so ihr Zeitguthaben abgearbeitet hätten. Er könne natürlich auch nicht sagen, ob jedes einzelne Mitglied der Partie dann die entsprechende Stundenanzahl in bar ausbezahlt erhalten habe oder ob hier innerhalb der Partie unterschiedliche Leistungen erbracht worden seien oder in unterschiedlichen Guthaben entstanden seien, weil er die internen Vereinbarungen der Partie nicht kenne. Es könne daher durchaus sein, dass innerhalb einer Partie mit drei Leuten zum Beispiel zwei Personen sich mehr Bargelder geteilt hätten und eine Person dann eben weniger gearbeitet hätte.

Zu Frage 3:

Es habe einzelne Partien gegeben die keine Schwarzlöhne erhalten hätten, sondern die ihre Mehrleistungen über das Jahr gerechnet als Zeitausgleich bekommen hätten. Diese Partien haben keine Barzahlungen erhalten. Er wisse natürlich nicht in wie weit einzelne Arbeitnehmer einer Partie Schwarzzahlungen erhalten hätten.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens

Gegen die Wiederaufnahme bringt der Bf. vor, es würde „entschiedene Sache“ vorliegen.

Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung vom 16.4.2008 die Bescheide vom 7.3.2008 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 bis 2006 aufgehoben. Mit dieser Aufhebung ist das Besteuerungsverfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat. Dies hatte nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr hätte verfügen dürfen. Allerdings ist zu prüfen, ob die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aus anderen Gründen verfügt wurde als aus jenen der aufgehobenen Bescheide. Diesfalls würde eine andere, keine „entschiedene Sache“ vorliegen. Was "entschiedene Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmegrund (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131, 23.3.1999, 97/14/0069, sowie Stoll, BAO-Kommentar, 2954). Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131; 14.5.1991, 90/14/0262).

Im Wiederaufnahmebescheid vom 25.2.2008 wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens auf einen vom Arbeitgeber übermittelten berichtigten oder neuen Lohnzettel verwiesen.

Diese Begründung ist falsch, da den Lohnzettel nicht der Arbeitgeber, sondern das Betriebsstätten-Finanzamt berichtet hat. Es handelt sich bei der vormaligen Begründung um einen automatischen Begründungscode, der eingespielt wird, wenn ein neuer/ geänderter Lohnzettel vom Arbeitgeber übermittelt wird.

Im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006 vom 22.4.2008 stützt sich das Finanzamt auf die seitens des Arbeitgebers ausbezahlten Schwarzlöhne. Natürlich wird (auch) auf den berichtigten Lohnzettel verwiesen, der schon der Wiederaufnahme vom 25.2.2008 „zugrundelag“. Es werden jedoch genau jene Beträge dargestellt, die nach Ansicht des Finanzamtes schwarz ausbezahlt wurden und ist insgesamt erkennbar, dass sich dieser Wiederaufnahmebescheid auf zugerechnete Schwarzlöhne stützt.

Dies geht aus den Bescheiden vom 25.2.2008 entgegen dem Vorbringen in der Berufung/Beschwerde nicht hervor. Der Umfang der materiellen Rechtskraft geht nur so weit, als sich der Willensakt der bescheiderlassenden Behörde erstreckt. Diese hat daher diesen Willensakt im Spruch des Bescheides zu dokumentieren. Mit umfasst sind damit aber auch die maßgeblichen Teile der Begründung, in denen der angenommene Sachverhalt, mit anderen Worten die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, dargestellt ist.

Fest steht, dass die in der Begründung der Wiederaufnahmbescheide angeführten Gründe für die Wiederaufnahme nicht dieselben geblieben sind.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, a.a.O., Tz 38 zu § 289). Die "entschiedene Sache" wird durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt (VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Handelt es sich nicht um zeitraumbezogen (monatlich oder jährlich) zu erhebende Abgaben, ist die Sache dadurch umschrieben, dass der zu beurteilende Sachverhalt klar dargestellt wird. Dabei ist es ausreichend, wenn dieser Sachverhalt dem bekämpften Bescheid aus der Zusammenschau von Spruch und Begründung klar zu entnehmen ist (vgl. VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197).

Im Bescheid vom 11.02.2008 wird die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Dabei handelt es sich um einen automatischen Begründungscode, der eingespielt wird, sobald ein neuer/geänderter Lohnzettel im System eingespielt wird. Dieser Wiederaufnahmegrund lag jedoch nie vor, da nicht vom Arbeitgeber somit der GmbH die Lohnzettel übermittelt wurden, sondern von der GPLA nach einer Außenprüfung. Aus diesem Grund wurde der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben.

In der Begründung des nunmehr bekämpften Wiederaufnahmbescheides wird hingegen dezidiert darauf hingewiesen, dass bei der beim Arbeitgeber durchgeföhrten Betriebs- und Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt worden sei und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien; Zudem sei eine Berichtigung der Lohnzettel durch das Betriebsstättenfinanzamt erfolgt. Die von der GmbH tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in dem gleichzeitig ergangenen, geänderten Einkommensteuerbescheid dargestellt und führten zu einer entsprechenden Nachforderung. Bereits aus dieser Überlegung heraus kann nicht von einem identen Sachverhalt die Rede sein. Sondern es liegt ein anderer Grund vor, nämlich der einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung, der wiederum zur Ausstellung eines Lohnzettels und zwar durch das Betriebsstättenfinanzamt geführt hat. Wäre dieser Grund bereits in den ursprünglichen Bescheiden angeführt worden, oder in irgend einer Art und Weise ein diesbezüglicher Hinweis erfolgt, wäre von einer entschiedenen Rechtssache auszugehen.

Eine Identität der Verwaltungssache liegt aber nur dann vor, wenn in den maßgeblichen tatsächlichen Umständen keine Änderung eingetreten ist. Ein Abstellen

auf den berichtigten Lohnzettel alleine, wäre im beschwerdegegenständlichen Fall daher jedenfalls verfehlt und lassen dies die Ausführungen im nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheid auch nicht zu. Auch kommt dem "berichtigten Lohnzettel" als solchem nicht die in der Beschwerde angedachte Bedeutung zu. Denn der tatsächliche Wiederaufnahmsgrund für den zweiten Wiederaufnahmsbescheid ist darin gelegen, dass das Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide von den zusätzlichen Bezügen bzw. davon, dass der Bf. von seinem ehemaligen Arbeitgeber neben den auf den für die Berufungsjahre eingereichten und den Erstbescheiden zu Grunde gelegten Lohnzetteln ausgewiesenen Bezügen weitere Beträge ausbezahlt hat, keine Kenntnis hatte. Dies ist aber im ersten Wiederaufnahmebescheid nicht einmal ansatzweise erwähnt worden.

Da der im ersten Wiederaufnahmebescheid angeführte Grund der Übermittlung eines vom ehemaligen Arbeitgeber berichtigten oder neuen Lohnzettels (Beweismittel) nicht zutraf, war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (nämlich dem Neuherkommen der Tatsache, dass eine Prüfung stattfand, Schwarzlöhne ausbezahlt wurden und ein neuer Lohnzettel vom Betriebsstättenfinanzamt ausgestellt wurde) gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen. Eine zweimalige Wiederaufnahme aus demselben Grund lag demnach nicht vor und erfolgte entgegen der Ansicht des Bf. die Wiederaufnahme zu Recht (s. dazu auch BFG 09.07.2015, RV/510552/2014). Auch hat das Finanzamt treffend das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung hervorgehoben bei Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssätze. (vgl. auch RV/5101049/2012 vom 1.4.2016)

Der entschiedene Tatsachenkomplex ist demnach nach Ansicht der Richterin nicht ident und führt nicht zum Vorliegen einer entschiedenen Sache. Da der im ersten Wiederaufnahmebescheid angeführte Grund (neuer Lohnzettel des Arbeitgebers) nicht vorlag, war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (Schwarzlöhne) zu verfügen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006 war demnach abzuweisen.

2) Einkommensteuer 2000 bis 2006

Der Bf. hat für die Jahre 2000 bis 2006 Anträge auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Die diesbezüglichen Bescheide wurden rechtskräftig.

Im Zuge einer Steuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass neben den in den Lohnzetteln enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugeflossen sind, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden. Demgemäß wurden berichtigte Lohnzettel

zu den einzelnen Arbeitnehmern erstellt. Beim Bf. erfolgten Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren.

Dem Bf. wird in seinem Berufungsvorbringen zugestimmt, dass es seitens der Amtspartei unterlassen wurde, dem Bw. die Beweismittel vorzuhalten bzw. Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Da der Bw. im Abgabenverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung des gegenständlichen Abgabenbescheides die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen vorzuhalten gewesen (Parteiengehör). Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde jedoch im gegenständlichen Berufungsverfahren saniert.

Der Arbeitgeber ist zu den Schwarzlohnzahlungen geständig (ebenso weitere Dienstnehmer des Arbeitgebers) und wurden hinsichtlich der Höhe der Zahlungen Daten in den Programmen Pro 3000 und Pro 3002 vorgefunden. Das seitens des Landesgerichts angeforderte Gutachten des Sachverständigen Dr. Matthias Kopezky bestätigt das Vorliegen von Schwarzgeldauszahlungen als Teil der Lohnzahlung beim Arbeitgeber des Bw.

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/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH vom 20.2.1992, 90/13/0154 und vom 31.3.1992, 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/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8, EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 22.12.1966, 2328/64).

Nach § 83 Abs. 1 EStG ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Nach Abs. 2 wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen
2. außerkraftgetreten BGBI. I 2007/99
3. die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gemäß § 18 Abs. 4 vorliegen,
4. eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs. 2) durchgeführt wird
5. eine ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (§ 47) nicht erhoben hat.

Im gegenständlichen Fall wurden für die beschwerdegegenständlichen Jahre Arbeitnehmerveranlagungen (Pflichtveranlagung nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG - siehe unten Punkt 3) durchgeführt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers geltend gemacht, sondern im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers korrigiert (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 21. Lieferung, §§ 82, 83 Tz 2 unter Hinweis auf VfGH 30.9.1997, B 2/96). Insoweit kommt es daher im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu einer Nachholwirkung. Ob der Arbeitgeber zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen wurde, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Diese Rechtsauffassung findet eine Stütze auch im § 46 Abs. 1 EStG 1988, wonach eine im Haftungsweg (§ 82 EStG 1988) beim Arbeitgeber nachgeforderte Lohnsteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde. Daraus folgt, dass bei der Veranlagung Lohnbezüge auch dann zu erfassen sind, wenn von ihnen zu Unrecht keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt und der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen wurde. Wäre eine Erfassung von Löhnen, hinsichtlich derer der Arbeitgeber zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 herangezogen werden kann, nur im Wege dieser Haftung, nicht jedoch (auch) im Rahmen der Veranlagung des betreffenden Lohnsteuerpflichtigen möglich, so wäre diese Lohnsteueranrechnungsvorschrift widersinnig (vgl. VwGH 15.6.1988, 86/13/0178).

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).

Strittig bleibt somit die Frage, ob dem Bf. Schwarzlöhne zugeflossen sind. Der Bf. bestreitet dies.

Beweis wurde diesbezüglich aufgenommen durch Einsichtnahme in den ANV-Akt, den Veranlagungsakt der GmbH, das Gerichtsgutachten sowie zahlreiche Protokolle betreffend einvernommener ehemaliger Arbeitnehmer der GmbH betreffend den Erhalt von Schwarzgeldzahlungen.

Im Zuge der Prüfung bei der GmbH wurden selbst erstellte Berechnungsprogramme sichergestellt. Aufgrund der dort vorhandenen Daten wurden die tatsächlich ausbezahlt Löhne ermittelt. Der Arbeitgeber war bei der Schlussbesprechung dabei und hat dem Zahlenmaterial nicht widersprochen. Grundsätzlich geht die Richterin demnach von der Richtigkeit des Zahlenmaterials aus.

Der Bf. bringt dagegen vor, manche Partien hätten Barauszahlungen erhalten, andere – so auch der Bf. – hätten sich die Mehrleistungen in Form von Zeitausgleich am Jahresende abgeln lassen. Dies wird auch vom Arbeitgeber bestätigt. (siehe ebenfalls RV/5101049/2012).

Es gebe kein einziges Beweisergebnis dahingehend, dass es je zu einer Barauszahlung an den Beschwerdeführer gekommen sei.

Richtig ist, dass es keine Aufzeichnungen mit Beträgen über Barauszahlungen gibt. Dies wäre nach Ansicht der Richterin aber auch sehr unwahrscheinlich – über Schwarzlohnzahlungen werden nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eben keine Belege angefertigt, um deren Beweisbarkeit zu erschweren.

Der Beschwerdeführer hat selbst zugestanden, dass teilweise ganze Partien bzw. teilweise Mitarbeiter schwarz entlohnt wurden. Wenn sein Argument der fehlenden Belege zutreffend wäre, müssten für diese Mitarbeiter Belege vorliegen – es liegen aber für keinen Arbeitnehmer „Auszahlungsbestätigungen“ oder ähnliches vor.

Besonderes Gewicht hat im Zusammenhang mit der im Rahmen der Beweiswürdigung zu klärenden Frage, ob Schwarzauszahlungen an Arbeitslohn vorgenommen wurden, das Gutachten des Sachverständigen. Dieser hält die Vorgehensweise des Finanzamtes bei der Berechnung der Schwarzlöhne für schlüssig und nachvollziehbar (Pkt 4.2.2.3.1. des Gutachtens), und geht weiters von einer systematischen Auszahlung von Arbeitslöhnen aus. Die gegen das Gutachten vorgebrachten Einwände des Bf. vermochten die grundsätzlichen Aussagen des Gutachtens nicht zu widerlegen. Dass einzelne sichergestellte Belege keine Währungsangaben enthalten und rechnerisch nicht vollständig nachvollziehbar sind, kann nicht zu Lasten der Abgabenbehörde bzw. der Grundaussagen des Gutachtens gehen.

Hinsichtlich der Konsumation von Zeitguthaben scheint es der Richterin zudem unglaublich, dass der Bf, der in den streitgegenständlichen Jahren ohnehin lediglich in der Zeit von ca. Mitte März bis Oktober/November vom Arbeitgeber angemeldet wurde, übermäßigen Zeitausgleich während der Saison konsumieren konnte.

Unbestritten wurden die Übermeter nämlich mit einem Aufwertungsfaktor bewertet worden. Die beim Bf. festgestellten Beträge hätten zu enormen Zeitguthaben und somit zu wochen- oder gar monatelanger Abwesenheit geführt. Dies wäre bei ganzjähriger Beschäftigung ev. noch glaubwürdig, nachdem die Anmeldung aber nur in der Saison erfolgt sei, geht die Richterin davon aus, dass auch der Bf. Schwarzlöhne erhalten hat. Zumal während der Saison ja auch noch ein Urlaubsanspruch bestand. Zudem sind im Gutachten des Sachverständigen die Preisvereinbarungen zwischen dem Partieführer und dem Arbeitgeber für die Jahre 2004 bis 2006 enthalten, hier scheinen Eurobeträge und keine Zeiteinheiten auf. Da sich diese Vereinbarung ausschließlich auf die Partie des Bf. bezieht, erscheint es nicht sinnvoll und nachvollziehbar, die Übermeter zunächst in Euro zu bemessen und sodann mit einem anderen Aufschlagsfaktor wieder in Zeitguthaben umzurechnen.

Dem Vorbringen, dass diese Aufzeichnungen unschlüssig und nicht nachvollziehbar seien, wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, kann seitens der Richterin nicht beigeplichtet werden.

Die allgemeine Schätzung für die Jahre 2003 und 2004 sei eine völlig unbelegte allgemeine Schätzung lt. Beschwerdeführer.

Richtig ist, dass für die Jahre 2003 und 2004 keine Unterlagen in den Programmen vorgefunden wurden und demnach für diese Jahre Schätzungen durchgeführt wurden.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann.

Es ist nicht glaubwürdig, dass der Arbeitgeber in den Jahren bis 2002 Schwarzlohnzahlungen tätigt, dann zwei Jahre pausiert, und dann mit seinem System wieder fortsetzt.

Für die Jahre 2003 und 2004 erfolgten Schätzungen, da für diese Jahre keine EDV-Daten vorhanden waren schlüssig und nachvollziehbar aufgrund des Zahlenmaterials der Jahre 2001 und 2002 sowie 2005. Da jedoch nicht ersichtlich ist, dass der Arbeitgeber in diesen Jahren sein System der Auszahlung geändert hätte, werden auch für diese Jahre Schwarzlohnzahlungen festgestellt. Dies erscheint der Richterin wiederum in Übereinstimmung mit dem Gutachten des Sachverständigen in freier Beweiswürdigung schlüssig und nachvollziehbar.

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Beschwerdeführer aus nichtselbständiger Arbeit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen.

3) Zurückziehung Anträge Arbeitnehmerveranlagung

Mit Schreiben vom 15.6.2012, eingelangt am Finanzamt ABD am 18.6.2012, wurden die Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2000 bis 2006 zurückgenommen.

Es trifft zwar zu, dass ein Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung im Berufungswege bzw. im Rahmen der Beschwerde an das BFG zurückgezogen werden kann, und zwar auch dann, wenn die Antragsveranlagung zu einer Nachzahlung führt (Doralt, EStG4 Band I, § 41 Tz 11). Dies ist jedoch nur möglich, wenn nicht eine Pflichtveranlagung vorliegt (vgl. Doralt, EStG4, Band II, § 83 Tz 5). Ist gemäß § 41 Abs. 1 EStG eine Pflichtveranlagung durchzuführen, dann liegt eben eine solche und keine Antragsveranlagung vor. Der zweite Fall einer Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte, jener auf Antrag des Steuerpflichtigen nach Abs. 2 des § 41 EStG, kommt nämlich nur dann zum Tragen, wenn nicht die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nach Abs. 1 leg.cit. gegeben sind. Liegt aber eine Antragsveranlagung nicht vor, so ist auch die Zurückziehung eines Antrages auf eine solche ausgeschlossen.

Da im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 EStG gegeben sind, nämlich jene gemäß Z 2 (in den Jahren 2000 bis 2005 jeweils

auch ein Lohnzettel der BUAK bzw. 2006 der Fa. Innen- u. Außenputz GmbH), handelt es sich bei der angefochtenen Arbeitnehmerveranlagung um eine Pflichtveranlagung, deren Beseitigung im Beschwerdeweg durch Zurückziehung eines Antrages auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung nicht möglich ist.

4) Verjährung

In der Berufung wurde eingewendet, die Einkommensteuernachforderungen bis 2003 seien verjährt.

Die Verjährungsfrist für hinterzogene Einkommensteuerbeträge der Jahre 2000 bis 2003 beträgt gem. § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO in der zum Berufungszeitpunkt geltenden Fassung sieben Jahre.

Grundsätzlich gilt dabei (vgl. Ritz, BAO4, § 207 Tz 15 f mit weiteren Nachweisen):

Ob eine Abgabe gem. § 33 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. etwa VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083). Für die Annahme der sieben Jahre betragenden Verjährungsfrist ist deshalb weder ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren noch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens notwendig (vgl. beispielsweise VwGH 31.8.2000, 99/16/0110; 15.11.2005, 2002/14/0154).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt aber eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292), und zwar auch dann, wenn keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Im gegenständlichen Fall wurde Herr L SM wegen Verkürzung von Lohnsteuer wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und 2 lit a) und b) jeweils in Verbindung mit 38 Abs. 1 lit a) FinStrG verurteilt.

Maßgeblich für die verlängerte Verjährungsfrist ist allein der Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben handelt. Nicht ausschlaggebend ist, von wem die Abgaben verkürzt wurden.

Hinterzogene Abgaben liegen nach den Ausführungen im Urteil und der erfolgten rechtskräftigen Verurteilung jedenfalls vor.

Der Abgabenanspruch entsteht sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO):

Bei der veranlagten Einkommensteuer ist das der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

Für die strittigen Jahre 2000 bis 2003 ist zu prüfen, ob am 22.4.2008 die Verjährung bereits eingetreten war.

	Entstehung Abgabenanspruch	Ablauf 7 Jahre	Maßgebliches Bescheiddatum
2000	31.12.2000		22.4.2008
2001	31.12.2001	Nein (31.12.2008)	22.4.2008
2002	31.12.2002	Nein	22.4.2008
2003	31.12.2003	Nein	22.4.2008

Für das Jahr 2000 verlängert sich die Verjährungsfrist durch die Bescheiderlassung vom 6.4.2001 um ein Jahr (nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs). Auch die Abgabenfestsetzung für das Jahr 2000 ist demnach noch nicht verjährt.

Aus den dargelegten Gründen war die Beschwerde abzuweisen

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens ist die Rechtsfrage der entschiedenen Sache durch das Erkenntnis des VwGH vom 23.9.1999, ZI. 97/14/0069) geklärt.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide waren Sachverhaltselemente bzw. die Beweiswürdigung streitgegenständlich. Auch hier ist daher keine Revision zulässig.

