

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden des Bf., vertreten durch V, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels jeweils vom 09.06.2008, betreffend

I) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005

II) den Einkommensteuerbescheid 2005

zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerden zu I) und II) werden als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verwaltungsgeschehen**

Am 31.05.2007 langte beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 ein. Am 11.07.2007 erging der Einkommensteuerbescheid 2005, wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von 820,74 € ergab.

Mit Bescheid vom 11.02.2008 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In der Bescheidbegründung hielt das Finanzamt dazu fest, dass das Verfahren wieder aufzunehmen sei, „weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde“.

Mit Bescheid vom 11.02.2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit 1.610,68 € festgesetzt (Nachforderung 2.431,42 €). So wurden die von der Fa. GmbH (GmbH) bezogenen Einkünfte mit 17.936,31 € ausgewiesen (im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.07.2007 lediglich mit 11.593,48 €).

In der Berufung vom 10.03.2008 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 11.02.2008 brachte der ausgewiesene Vertreter vor, dass bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme in der Begründung darzutun sei, aus welchen

Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwicklung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorzug eingeräumt worden sei. Die Begründung sei einerseits unzutreffend und entspreche auch nicht den angeführten Erfordernissen. Im gegenständlichen Fall sei keineswegs vom Arbeitgeber ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übergeben worden. Diesbezüglich sei ausdrücklich mit dem Arbeitgeber Kontakt gehalten worden und habe dieser erklärt, nie einen berechtigten oder neuen Lohnzettel ausgestellt zu haben. Die Begründung sei daher falsch und auch rechtswidrig. Im gegenständlichen Fall sei keine ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellung über eine allfällige Abgabenhinterziehung vorliegend. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Veranlagungszeitraum sei daher unzulässig und rechtswidrig.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 brachte der ausgewiesene Vertreter vor, es sei völlig unverständlich, wie das Finanzamt dazu komme das Einkommen des Berufungswerbers mit 20.824,27 € anzusetzen. So habe dieser exakt jenes Einkommen bezogen bzw. jenen Lohn erhalten, welcher in den entsprechenden Jahreslohnzetteln und Arbeitnehmerveranlagungen der jeweiligen Jahre ursprünglich enthalten gewesen sei. So sei in dem angeführten Bescheid ein nicht begründeter, der Höhe nach nicht angeführter und daher sachlich nicht nachvollziehbarer Betrag angeführt worden. Zudem sei eine detaillierte Auseinandersetzung nicht möglich, zumal nicht erkennbar sei, worauf die Behörde diesen Betrag stütze, wie sich dieser zusammensetze und wann er ausbezahlt worden sei. Zentrales Begründungselement sei die Anführung jenes Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annehme, eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes und die Erwägungen, aus welchen die Behörde zur Ansicht gelange, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Ein Begründungsmangel führe zur Bescheidaufhebung. Ein derartiger liege aber gerade im beschwerdegegenständlichen Fall vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 gab das Finanzamt der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004 (richtig 2005) statt und hob den Bescheid vom 11.2.2008 auf. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.02.2008 wies das Finanzamt gem. § 273 Abs. 1 BAO mit der Begründung zurück, dass der angefochtene Bescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei.

**I) Mit Bescheid vom 09.06.2008 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2005 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.**

In der gesondert dazu ergangenen Bescheidbegründung hielt das Finanzamt dazu fest: Bei der beim ehemaligen Arbeitgeber (GmbH) durchgeführten Betriebsprüfung und Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt worden sei und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet worden seien. So seien die ausbezahlten Löhne für Verputz- und Estricharbeiten anhand von sichergestellten Berechnungsprogrammen und sonstigen Unterlagen ermittelt worden. *In der Folge seien die Lohnzettel für 2005 vom Betriebsstättenfinanzamt berichtigt worden.*

*Die vom Arbeitgeber nicht entrichtete Lohnsteuer sei nicht angerechnet worden, da diese dem Arbeitgeber nicht ersetzt hätte werden müssen. Der berichtigte Lohnzettel stelle eine neue Tatsache dar, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.* Die vom ehemaligen Arbeitgeber tatsächlich ausbezahlten Arbeitslöhne seien nunmehr in dem gleichzeitig ergangenen geänderten Einkommensteuerbescheid dargestellt worden und führten zu einer entsprechenden Nachforderung. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden (§ 20 BAO). Im beschwerdegegenständlichen Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

**II) Mit Bescheid vom 09.06.2008 wurde die Einkommensteuer 2005 mit 1.610,68 € festgesetzt** (Nachforderung 2.431,42 €).

**Mit Schreiben vom 11.07.2008 erhob der ausgewiesene Vertreter sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid 2005 als auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 Berufung.**

I) Zum Wiederaufnahmebescheid führte er aus, dass bereits mit Bescheid vom 08.02.2008 mit der gleichen Begründung das Verfahren aufgenommen worden sei. Bereits im Bescheid vom 08.02.2008 sei angeführt worden, dass die Basis ein berichtigter Lohnzettel auf Grund der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung bei der GmbH sei. Gegen die Bescheide vom 08.02.2008 sei bereits Berufung erhoben worden. Im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung vom 06.06.2008 sei der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben worden. Mit nunmehrigen Wiederaufnahmebescheiden vom 09.06.2008 einschließlich Bescheidebegründungen vom selben Tage sei die Wiederaufnahme aus den gleichen Gründen erfolgt. Es gehe wieder um den berichtigten Lohnzettel der GmbH und um die Feststellungen anlässlich der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung. Eine neuerliche Wiederaufnahme sei aber nur aus anderen Gründen als bei vorheriger Wiederaufnahme zulässig (VwGH 97/14/0069). Im beschwerdegegenständlichen Fall sei der Wiederaufnahmsgrund der gleiche. Es liege eine „*entschiedene Sache*“ vor. So beziehe sich die zitierte Entscheidung auf einen identen Sachverhalt mit Erledigung der ersten Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung.

II ) Zum Einkommensteuerbescheid hielt der ausgewiesene Vertreter fest; das für das Jahr 2005 mit € 20.824,27 festgestellte Einkommen treffe in keiner Weise zu und weiche von dem ursprünglichen Einkommen erheblich ab. Wie das Finanzamt zu dieser Feststellung komme sei nicht erklärlich, nicht begründet und nicht nachvollziehbar. So habe der Bf. exakt jenes Einkommen bezogen welches im ursprünglichen Jahreslohnzettel ausgewiesen worden sei. Die nunmehrige Abweichung und Erhöhung wäre seitens der Abgabenbehörde erster Instanz zu begründen. Die Differenz sei sachlich nicht nachvollziehbar und entziehe sich daher einer sachlichen Argumentation. Der Bf. habe keine zusätzlichen Zahlungen vom Dienstgeber erhalten, welche offenkundig

zur Erhöhung des zugrunde gelegten Einkommens herangezogen worden seien. Möglicherweise handle es sich um eine Schätzung oder dergleichen. Inhaltlich sei dem Bf. bekannt, dass der GmbH auf Grund einer Betriebsprüfung und eines Strafverfahrens vorgeworfen werde, Schwarzzahlungen eingenommen zu haben und möglicherweise derartige auch an Arbeitnehmer ausbezahlt zu haben. Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt eine derartige Schwarzzahlung erhalten. Eine nähere Auseinandersetzung sei mangels ordnungsgemäßer Begründung nicht möglich. Dazu müsste der Bf. wissen bzw. der Bescheidebegründung entnehmen können, wann und welche Beträge er ausbezahlt bekommen haben soll. Zudem müssten die Beweisumstände angeführt werden. Der vorliegende Begründungsmangel (§ 93 Abs. 3 Z. a BAO) führe unweigerlich zur Bescheidaufhebung. Zudem sei die Abgabeforderung verjährt.

Mit Schreiben vom 15.06.2012 zog der ausgewiesene Vertreter die Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2004 und 2005 zurück.

Das Finanzamt wies in der weiteren Folge die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 09.06.2008 mit **Berufungsvorentscheidung vom 12.07.2012** als unbegründet ab. So bezog der Bf. im Jahr 2005 vom 17.03. bis 21.11.2005 durchgehend lohnsteuerpflichtige Einkünfte von der GmbH, somit zu einem Zeitpunkt zu welchem ihm von der BUAK Zahlungen nach § 69 Abs. 4 EStG zur Auszahlung gebracht wurden. Nach § 47 Abs. 1 EStG ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn auszahle. Somit sei auch die Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse Arbeitgeber und liege gem. § 41 Abs. 1 eine Pflichtveranlagungstatbestand vor.

Im **Vorlageantrag vom 09.08.2012** wurden keine neuen Gründe vorgebracht.

Im **November 2013** legte die belangte Behörde die **Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens dem UFS** vor.

Im Schreiben vom 02.04.2015 hielt das Verwaltungsgericht fest, dass im Zuge einer Sonderprüfung festgestellt worden sei, dass dem Bf. neben dem im ursprünglichen Lohnzettel enthaltenen Beträgen weitere Beträge zugekommen seien, welche nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen waren. Mitübermittelt wurde eine Aufstellung der Mehreinnahmen aus dem Programm B lt. Feststellungen der BP im Zuge der Betriebsprüfung beim ehemaligen Arbeitgeber,

3-7/2005	9/05	10/05	11/05
5.397,60	597,19	331,67	16,37
BemGdl	Steuer	BmgL	Steuer
5.397,60	1.079,52	945,23	189,05

weitere eine vorgefundene Abrechnung der Partie des Bf., ein Urteil betreffend den ehemaligen Arbeitgeber, Aussagen anderer Dienstnehmer, welche das System und Schwarzgeldzahlungen bestätigen, sowie Auszüge aus dem Sachverständigengutachten.

Im Antwortschreiben vom 05.05.2015 hielt der ausgewiesene Vertreter zu der Frage

I) der *Zulässigkeit der Wiederaufnahme* fest, dass die Nichtvorlage der Beschwerde gegen den angefochtenen Wiederaufnahmebescheid die Unzulässigkeit der Vorlage der Beschwerde gegen den mit diesem Wiederaufnahmebescheid verbundenen Sachbescheid bewirke (BFG RV/51001069/2012).

II) Zu den übermittelten Beweismitteln führte er aus, dass der Bf. wie auch zahlreiche andere Mitarbeiter einen vorweg bestimmten Nettolohn erhalten hätten. Für diesen Lohn seien bestimmte m<sup>2</sup> Leistungen bzw. sonstige Leistungen zu erbringen gewesen. An Hand von Partieabrechnungen sei festgestellt worden, ob der Bf. durch seine tatsächlich erbrachten Leistungen den vereinbarten Lohn erreicht bzw. überschritten oder unterschritten habe. Der Bf. bestreite nicht, dass bekanntlich verschiedene Personen, teilweise Partien Barauszahlungen erhalten haben und zwar betreffend jenes Betrages, welcher durch die geleisteten Arbeiten den vereinbarten Nettolohn überschritten hätten. Einzelne Mitarbeiter bzw. ganze Partien hätten allerdings keine solchen Barauszahlungen erhalten. Vielmehr seien die Mehrleistungen durch **Zeitausgleich** abgegolten worden. Die Verrechnung einzelner Monate sei insbesondere gegen Jahresende und Beginn der neuen Saison ausgeglichen worden und zwar in Form von einer Jahreszeitverrechnung. Der Bf. habe solche Mehrleistungen nie in bar ausbezahlt erhalten sondern immer in Form von Zeitausgleich. Die Mehrleistungen seien wiederum in den vereinbarten Stundenlohn umgerechnet worden und es habe sich dann ein Stundenguthaben ergeben. Von Herrn S (S) müsse bestätigt werden, dass verschiedene Partien bzw. verschiedene Arbeiter einzelner Partien keine Barzahlungen erhalten haben sondern einen solchen Stundenausgleich bzw. Zeitausgleich. Festzuhalten sei, dass kein einziges Beweisergebnis vorliege, wonach an den Bf. eine Barauszahlung vorgenommen worden sei. Was die Auswertung aus dem Programm B betreffe, so bestünden erhebliche Zweifel an den getätigten Eingaben. Die Bedenken bestünden schon deshalb, weil hier für die Monate 3 bis 7 ein Betrag von 5.397,60 € aufscheine, während für die Monate 9 bis 11 lediglich ein Betrag von 900,00 € ausgewiesen sei. Dies entspreche in keiner Weise den tatsächlichen Gegebenheiten. Ein Betrag von 16,37 € im November sei überhaupt nicht nachvollziehbar. Möglicherweise handle es sich bei den Angaben zu den Monaten 3 bis 7/2005 um unzuverlässige Allgemeinschätzungen. Entweder seien die Eingaben nicht vollständig oder fehlerhaft oder sei die Auswertung nicht zutreffend. Aus der Beilage sei ein zusätzlicher Lohnsteuerbetrag von 1.268,57 € ersichtlich. Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2005 scheine eine Nachforderung von 1.610,68 auf. Wie sich diese Diskrepanz erkläre entziehe sich der Kenntnis des Bf.. Was das Urteil gegen S betreffe, so habe das Gericht in keiner Weise festgestellt, dass der Bf. selbst Schwarzgeldauszahlungen erhalten habe. Unstrittig sei jedoch, dass die Fa. an Dienstnehmer teilweise Schwarzgeldauszahlungen vorgenommen habe. Auf Seite 5 des Urteils führe das Gericht dies ausdrücklich teilweise an. Aus dem Sachverständigengutachten lasse sich auch nicht ansatzweise ableiten, dass der Bf. Schwarzgeldauszahlungen erhalten habe. Darin würden sich lediglich allgemeine Berechnungen und Schätzungen des Sachverständigen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen finden.

Im Schreiben vom 07.09.2015 hielt das Verwaltungsgericht fest, dass es sich bei der Nachforderung in Höhe von € 1.268,57 um das 20% Pauschale für das Finanzstrafverfahren handle und die bescheidmäßige Nachforderung dem Tarif entspreche. Weder seitens der Betriebsprüfung noch der GPLA Prüfer seien Aufzeichnungen bezüglich zeitlich abgegoltener Überstunden vorgefunden worden. In diesem Zusammenhang wurden Auszüge aus dem Programm übermittelt. Letztendlich wurde der Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 09.07.2015, GZ. RV/5100552/2014 aufgefordert, Aufzeichnungen bzw. nachprüfbare Unterlagen vorzulegen bzw. Zeugen namhaft zu machen, welche die Behauptung, ausschließlich Zeitausgleich erhalten zu haben, bestätigen.

Im Antwortschreiben vom 02.10.2015 hielt der ausgewiesene Vertreter fest, dass nach 10 Jahren erklärlicherweise betreffend 2005 keine Unterlagen bezüglich der geleisteten Arbeitsstunden mehr vorhanden seien. Die Abrechnungen seien entsorgt worden. Bemerkenswert sei, dass für 08/2005 keinerlei Parteiabrechnung vorliege der Bf. aber laut Versicherungsdatenauszug gemeldet gewesen sei. Der Bf. habe keine konkreten Erinnerungen mehr, es könnte der August aber genau jenes Zeitausgleichs-Monat gewesen sein, in welchem die Mehrleistungen der vorherigen Monate in Form von Zeitausgleich abgerechnet worden seien, der Bf. sohin ohne Arbeitsleistungen das Entgelt erhalten habe. S selbst dürfte bezogen auf den Bf. wahrscheinlich keine Erinnerungen mehr haben. Er müsste allerdings wissen, ob es Partien gegeben habe, die keine Geldzahlungen als Ausgleich für die Mehrleistungen erhalten haben, sondern Zeitausgleich. So wurde S zu diesem Beweisthema als Zeuge namhaft gemacht sowie die beiden anderen Partiiemitglieder.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 03.11.2015 wies der ausgewiesenen Vertreter darauf hin, dass der Bf. selbst nicht den geringsten Einblick in die Aufzeichnungen der GmbH gehabt habe. Der Bf. habe damals seine Leistungen aufgeschrieben und im Rahmen eines sogenannten Jahreszeitmodelles die Leistungen über das Jahr hinweg immer so erbracht, dass letztendlich am Jahresende die erbrachten Leistungen mit den Lohnzahlungen übereingestimmt hätten. Für den Nettobetrag habe der Bf. eine bestimmte Anzahl/Umfang im Außenbereich erbringen müssen. Dazu gebe es die bekannten Aufzeichnungen und Umrechnungsformeln. Dabei habe es Monate gegeben, in denen tatsächlich mehr gearbeitet worden sei, als sich auf Grund der Umrechnungsformeln und des Lohnes ergeben habe und Monate, in denen eine geringere Arbeitsleistung erbracht worden sei. Die Arbeitsleistungen seien letztlich zum Jahresende hin so gestaltet worden, dass sich vereinbarter Lohn und vereinbarte Arbeitsleistungen wieder ausgeglichen hätten. So habe der Bf. beispielsweise in einem Monat, in welchem er mehr gearbeitet habe keine Schwarzzahlung erhalten, sondern ein Zeitguthaben, welches später wieder ausgeglichen worden sei, weil weniger gearbeitet worden sei. So könne sich der Bf. daran erinnern, dass S mitgeteilt habe, dass aufgrund der Abrechnung der BUAK ein Jahreszeitmodell nicht möglich sei und dieses Modell daher intern geführt werden müsse. Da der Bf. keinerlei Einblick in Art und Umfang der

Aufzeichnungen der Fa. gehabt habe, sei nunmehr S persönlich mit diesem Sachverhalt konfrontiert worden. So habe dieser bekanntgegeben, dass ihm beispielsweise die Aufzeichnungen Partieabrechnung für 3-7/2005 für den Bf. überhaupt nicht bekannt sei und er diesbezüglich nicht erklären könne, wie es zu diesen Aufzeichnungen überhaupt gekommen sei. Diese würden jedenfalls definitiv nicht von ihm stammen. Es müssten daher diese Partieabrechnungen beigebracht werden, um überhaupt abklären zu können, wie es zu dieser Zusammenstellung gekommen sei. S habe weiters erklärt, dass gegenüber der BUAK laufend monatliche Angaben gemacht hätten werden müssen, auf welcher Baustelle der jeweilige Arbeiter gearbeitet habe. Die intern berechneten „Übermeter“ welche späterhin im Rahmen eines Zeitausgleiches abgeleistet worden seien, hätten bei der BUAK in dieser Form nicht angegeben werden können, sondern nur die regulären Meter, wie sie in der Lohnverrechnung aufgeschienen seien. Demgemäß seien angeblich gegenüber der BUAK immer gleichmäßige Angaben gemacht worden, so wie sie auf dem Lohnzettel aufgeschienen seien. Die Mehrarbeiten oder Minderarbeiten seien dann intern vorgetragen worden. Am Ende des Jahres hätte sich das Endergebnis in etwa ausgehen müssen. Dies bedeute umgelegt auf den konkreten Fall, dass am Ende des Jahres die Partieabrechnung 2005/11 insgesamt -über das gesamte Jahr gesehen eine Mehrleistung- von € 49,12 (geteilt durch 3) für die Partei ergeben habe. Somit die gesamte Partie im gesamten Arbeitsjahr 2005 durch Vortrag der Mehr- und Minderleistungen im € 49,12 gearbeitet habe als tatsächlich ausbezahlt worden sei. Es stünde daher jedem Arbeitnehmer ein weiterer Anspruch von gut 18,00 € zu. Wobei sich der Bf. nicht mehr erinnern könne, ob er diesen Betrag ausbezahlt bekommen habe. S habe, was die Aufzeichnungen betrifft, dies beispielsweise so erklärt, dass auf Grund der Parteiabrechnung für September 2009 die Partei insgesamt Mehrleistungen von 1.791,56 € erbracht habe, welche sich dann im Oktober auf € 995,02 reduziert habe und letztendlich im November auf 49,12 €. Die Partieabrechnung für 3-7/2005 stamme nicht von S und sei derzeit nicht nachvollziehbar. **Möglich wäre nach Angaben von S, dass diesbezüglich die Mehrleistungen der gesamten Partie sich auf € 16.192,81 belaufen haben.** Im August habe sich dieser Betrag dann erheblich reduziert und sei dann im September auf die angeführten 1.791,56 € gefallen.

Am 03.03.2016 wurden die Zeugen F (F) und W (W) einvernommen am 10.03.2016 der Zeuge S.

Am 14.03.2016 wurden dem Bf. die Niederschriften über die Zeugeneinvernahmen und die Stellungnahme des Finanzamtes übermittelt.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 30.03.2016 führte der Vertreter des Bf. u.a. aus: Der unter Wahrheitspflicht stehende Zeuge S habe ausgesagt, dass ein Teil der Parteien für die Übermeter Schwarzgeld ausbezahlt habe wollen, andere Parteien wiederum Zeitausgleich genommen hätten. Bei Zeitausgleich sei es wiederum zu einer Reduzierung des Übermeterbetrages um ein Viertel gekommen. Zudem habe es völlig unterschiedliche Regelungen gegeben (Auszahlung des Urlaubsanspruches, Auszahlung des Urlaubes etc.). Auch hätten die Zeugen F und W ausdrücklich

die Inanspruchnahme von Zeitausgleich bestätigt. Die Dienstnehmer selbst hätten von System B und der genauen Abwicklung keine Kenntnis gehabt, zumal es sich dabei um Betriebsinterna gehandelt habe. Aus dem Umstand, dass andere Parteien Schwarzgeld erhalten haben, kann nicht gefolgert werden, dass möglicherweise alle Parteien Schwarzgeld erhalten haben. Dies sei durch keinerlei Beweisergebnis gedeckt. Unstrittig sei, dass die Übermeter mit einem Aufwertungsfaktor bewertet worden seien. Dieser Aufwertungsfaktor sei einerseits Grundlage für die Berechnung der Übermeter und für die Auszahlung des Schwarzgeldlohnes gewesen andererseits Grundlage für den Zeitausgleich (wobei der Zeitausgleich mit einer Reduktion von 25% bemessen worden sei). Die Parteien hätten versucht möglichst viele Übermeter zu leisten, um in den höheren Auslastungsfaktor zu kommen. Die Übermeter seien besser bezahlt worden bzw. mit einem besseren Zeitausgleich versehen worden. So sei teilweise an Samstagen gearbeitet worden, um einen höhere Zahlungen bzw. einen höheren Freizeitbonus zu erzielen. In der Hauptsaison habe es nicht an Arbeit gemangelt. Aus den vorliegenden Beweisergebnissen lasse sich keinesfalls ableiten, dass der Bf. Schwarzgeld erhalten habe und sei dies durch keinen Umstand bewiesen. Die allgemeinen Umstände ließen zwar die Möglichkeit offen, dass Schwarzgelder ausbezahlt worden seien, genauso gut bestünde allerdings die Möglichkeit, dass die Übermeter in Form von Zeitausgleich abgegolten worden seien. Bei ordnungsgemäßer rechtstaatlicher Beurteilung der gesamten vorliegenden Beweisergebnisse wäre daher die Feststellung, dass tatsächlich Schwarzgeld an den Beschwerdeführer ausbezahlt worden sei, nicht objektiv sachlich begründbar. Es würde sich um eine unstatthafte Vermutung zu Lasten des Bf handeln.

### **Beweiswürdigung**

Beweis wurde u.a.. aufgenommen durch Einsichtnahme in den ANV- Akt, den Veranlagungsakt der GmbH, das Gerichtsgutachten sowie in die zahlreichen Protokolle der einvernommenen ehemaligen Arbeitnehmer der GmbH betreffend den Erhalt von Schwarzgeldzahlungen. Weiters durch den ergänzenden Schriftverkehr mit der belangten Behörde und dem Bf. sowie durch die Einvernahme der Zeugen S, F und W.

Im Zuge der Prüfung wurden von der GmbH selbst erstellte Berechnungsprogramme (B 3000 und 3002) vorgefunden und sicherstellt. Auf Grund der ausgewerteten Daten wurden die tatsächlich ausbezahlten Löhne für Verputzarbeiten ermittelt. Da die Programme von der GmbH selbst stammten, daraus die "Übermeter", die Zusatzleistungen und der Aufwertungsfaktor für die Außenputzpartie Nr. 36 hervorgingen, bestand für das Gericht keine Veranlassung an der Richtigkeit des ausgewerteten Zahlenmaterials zu zweifeln bzw. davon abzuweichen. Herr S war bei der Schlussbesprechung dabei und hat dem seinerzeit vorgefundenen Zahlenmaterial gleichfalls nicht widersprochen. In der Eingabe vom 05.05.2015 findet sich der Passus: Möglich wäre nach Angaben von S, dass diesbezüglich die Mehrleistungen der gesamten Partie sich auf 16.192,81 € belaufen.

**Besonders ins Gewicht fällt dabei das Sachverständigengutachten zum Kapitel Schwarzgeldzahlungen an Dienstnehmer betreffend S und andere.** Darin wurde u.a. zu Pkt. 4.2.2.3.1. festgehalten: Die Vorgehensweise und Berechnung des Finanzamtes



hinsichtlich der Schwarzgeldlohnzahlungen an die Dienstnehmer der GmbH "waren für uns schlüssig und nachvollziehbar". In der offiziellen Buchhaltung wurden laut den Anmerkungen in den Partieabrechnungen monatliche Abrechnungen nach der offiziellen Stundenarbeitszeit verrechnet. Inoffiziell wurden dann die tatsächlich erbrachten Leistungen gemäß der Preisvereinbarung ausbezahlt. Auf Grund derart getroffener Vereinbarungen wurden die Partieführer und Partiemitglieder ebenfalls als in der Verantwortung für die von der GmbH geleisteten Schwarzarbeiten erachtet. Wenn diese nicht sogar Auslöser für die Schwarzgeschäfte gewesen sind, weil sie nur unter diesen Bedingungen arbeiten wollten, so konnte doch die Abwicklung nicht ohne Wissen und Willen dieser Personen vonstatten gehen. Es handelt sich hierbei um in der nachfolgenden Tabelle dargestellte Arbeitnehmer: In dieser Tabelle findet sich auch der Name des Bf. (Dem Bf. wurde der entsprechende Auszug aus dem Sachverständigengutachten übermittelt.)

Bezüglich der einzelnen Zeugenaussagen ist festzuhalten:

Der Zeuge S sagte nunmehr vor dem Verwaltungsgericht aus, dass es manche Partien gab, die tatsächlich Zeitausgleich in Anspruch genommen hatten. Was die Außenputzpartie 36 betraf, so konnte er keine konkreten Aussagen mehr machen. Seine Aussagen waren allgemeiner Natur. So wurde die Vorgangsweise bei der Ermittlung der Übermeter dargestellt. So wurden die "Übermeter" vom Partieführer bekanntgegeben, nachkontrolliert und dann in das Programm B eingegeben. Weiters wurden die mannigfachen Möglichkeiten aufgezeigt wie der Zeitausgleich konsumiert werden hätte, ja sogar in das neue Jahr übertragen werden können. Konfrontiert mit dem Zahlenmaterial des Prüfers (Zusatzleistungen, offizieller Lohn, Aufwertungsfaktor für Vollwärmeschutz), so wurden grundsätzlich keine Zweifel gehegt, wenngleich gewisse Erinnerungslücken vorgelegen haben sollen. Allerdings wurde vom Zeugen schlüssig darauf hingewiesen, dass es bei Inanspruchnahme von Zeitausgleich zu einer entsprechenden Reduktion kommen müsse, weil der Zeitausgleich nicht mit dem vorgefundenen erhöhten Faktor umgesetzt wurde. Eine Reduktion um ein Viertel bei Inanspruchnahme von Zeitausgleich schiene für ihn aber realistisch. Die Aussage, dass jede Partie frei entscheiden konnte, wann Zeitausgleich in Anspruch genommen wurde, ließ allerdings gewisse Zweifel aufkommen, zumal eine Nichtabsprache mit der Firmenleitung eher ungewöhnlich ist. Angesprochen darauf, dass das Finanzamt keine Aufzeichnungen bezüglich Zeitausgleich vorgefunden habe bzw. dies in der Prüfung nicht erwähnt worden sei, gab der Zeuge lediglich zur Antwort, danach nicht gefragt worden zu sein. Das Gericht gelangte daher zu der Auffassung, dass für jeden einzelnen Partiearbeiter an Hand der Aktenlage zu klären sei, ob dieser Schwarzgeld erhielt.

Geht man von einem Betrag von 6.342,84 € aus und kürzt man diesen um ein Viertel, verbleiben 4.754,13 €. Setzt man diese Zahl in Relation zu den ursprünglichen Einkünften bei der GmbH 11.593,48 €, so wird das hohe Ausmaß an "Zeitausgleich" (41%) ersichtlich.

Für das Gericht stand daher die Klärung der Frage im Vordergrund, ob und wann die Übermeter in Zeitausgleich abgegolten wurden bzw. überhaupt abgegolten werden konnten.

Die Zeugen W und F haben bereits im Zuge ihrer Einvernahme als Beschuldigte die Behauptung aufgestellt, lediglich Zeitausgleich erhalten zu haben.

Im Zuge der Einvernahme durch das BFG haben sie an der Version festgehalten. Sie konnten aber gleichfalls keine Unterlagen mehr, was den konsumierten Zeitausgleich betrifft, vorlegen. Dem Zeugen W wurde das Zahlenmaterial vorgehalten, eine nachvollziehbare, vernünftige Erklärung, wann er denn den hohen Zeitausgleich konsumiert haben will, vermochte dieser nicht abzugeben. Der Zeuge F wiederum berief sich auf den Verbrauch für die Mithilfe in der Landwirtschaft. Dies wiederum steht im Widerspruch zu den Aufzeichnungen. Daraus geht hervor, dass W beispielsweise weniger Arbeitstage hatte als F in der Zeit 3-7/2005. Was aber bleibt ist die Aussage, wonach die Partie auch mit 2 Mann hätte arbeiten können. Dazu kommt noch, dass beiden Zeugen von der Finanzbehörde Schwarzgeldzahlungen unterstellt und entsprechende Nachforderungen an Einkommensteuern bescheidmäßig festgesetzt wurden. Das Eigeninteresse an der Vermeidung einer entsprechenden Steuervorschreibung stand daher im Vordergrund und werden die Aussagen, was den Nichterhalt von Schwarzgeldzahlungen und die entsprechende Konsumation von Zeitausgleich betrifft, als wenig glaubwürdig eingestuft. Besonders fällt dabei auch ins Gewicht, dass beide von der Möglichkeit Schwarzgeldzahlungen lukrieren zu können, nichts gewusst haben wollen, während der Zeuge S ausgesagt hat, dass alle davon gewusst haben.

Die Nachforderung betrug insgesamt 6.342,84 €. Dafür standen wohl rd. 2 Monate "Zeitausgleich" zu (41% s. oben). Auszugehen war davon, dass bereits im März mit Außenputzarbeiten begonnen werden konnte und diese bis Ende Oktober durchgeführt werden konnte, wobei dies witterungsbedingt war (so die Zeugenaussage S). Folgt man der ursprünglichen Version, dass zu Arbeitsbeginn und am Ende Zeitausgleich konsumiert wurde, dann sprechen die Zahlen dagegen weil für März 2005 und sogar November 2005 Abrechnungen aus dem Programm B für Übermeter vorliegen und in diesen Monaten offensichtlich gearbeitet wurde. Aus der Stellungnahme des Finanzamtes geht eindeutig hervor, dass es sich bei der Monatsabrechnung 11/2005 um die Mehrleistung des Monats handelt und das in der Eingabe vom 03.11.2015 angedachte Zeitausgleichsmodell nicht aufgeht. Gänzlich unglaublich ist die Version möglicherweise im August 2005 den Großteil des Zeitausgleiches konsumiert zu haben. Erstens war Hochsaison außerdem findet sich kein Hinweis, dass in diesem Monat in der Firma nicht gearbeitet wurde. Zudem hat der Zeuge W ausgesagt, dass ein Zeitausgleich von einem Monat für die ganze Partie nicht in Betracht gekommen sei; wenn dann nur 1 Woche (maximal 2 laut Zeugen S). Wenn daher die Rede davon ist, dass möglicherweise der Großteil des Zeitausgleiches für den Zeitraum 3-7/2005 im August 2005 konsumiert wurde, so steht dies im krassen Widerspruch zur Aussage des Zeugen W. Diese war vor allem maßgebend, weil W Teil der Partie Nr. 36 war und der Zeuge S nur allgemeine Aussagen

treffen konnte. Dabei war der Grund, weshalb keine Aufzeichnungen für den Monat 8/2005 vorgelegen haben ganz einfach darin gelegen, dass es im EDV-Bereich zu Problemen kam. Vom Bf. wurde allerdings versucht, diese Lücke zu nützen, um die Konsumation des Zeitausgleiches schlüssig darstellen zu können.

Dazu kommt noch, dass der Prüfer keinen Hinweis auf Zeitausgleich in den Unterlagen gefunden hat. Die Erklärungen des Zeugen S dazu waren dürftig, so soll er diesbezüglich vom Prüfer einfach nicht gefragt worden sein. Auch der Gerichtsgutachter hat immer wieder betont, dass die Beweiserhebungen und Schlussfolgerungen samt Berechnung der Außenprüfung für ihn schlüssig und nachvollziehbar erscheinen.

Besonders ins Gewicht fällt, dass ein Großteil der Partiarbeiter den Erhalt von Schwarzgeldzahlungen bestätigt und keine Einwände gegen die Höhe des ermittelten Betrages erhoben hat.

Der Bf. war laut Versicherungsdatenauszug in der maßgeblichen Zeit vom 17.03.2005 bis 22.11.2005 bei der GmbH tätig. Ab 23.11.2005 bezog er Krankengeld ab 05.12.2005 Arbeitslosengeld. Im Jahr 2006 bezog er bis 04.04.2006 Arbeitslosengeld. Ab 05.04.2006 war er wiederum bei einer anderen Firma beschäftigt. Das angedachte Modell, wonach bereits offiziell im Februar angemeldet wurde, jedoch bis Mitte März nicht gearbeitet werden musste, sondern Zeitausgleich in Anspruch genommen werden durfte, kommt daher für den Bf., da er 2006 bei einer anderen Firma beschäftigt war, ebenso nicht in Betracht.

Gerade die Höhe des ermittelten Betrages, die lange Dauer des hypothetischen Zeitausgleiches, die Tatsache, dass daneben noch ein Urlaubsanspruch bestand, sprechen gegen die Version des Bf. lediglich Zeitausgleich in Anspruch genommen zu haben. Aber auch das Fehlen entsprechender Aufzeichnungen sowie die Nichtvorlage geeigneter Unterlagen sprechen gegen die Version des Bf. Wenn dabei immer auf den lang zurückliegenden Zeitraum hingewiesen wird, so ist dazu festzuhalten, dass der Bf. bereits 2008 mit der Problematik von Schwarzgeldzahlungen konfrontiert wurde und es an ihm gelegen wäre noch vorhandene Beweise zu sichern.

Zusammenfassend ist daher **im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der Bf. die vom Finanzamt ermittelten Schwarzgeldzahlungen und keinen Zeitausgleich erhalten hat.** Daran vermögen auch die Ausführungen in der Stellungnahme vom 30.03.2016 nichts ändern, zumal vom steuerlichen Vertreter das auf den Bf. anzuwendende Zeitausgleichsmodell in der Eingabe vom 03.11.2015 beschrieben wurde und erst nach Vorliegen der Aussage des Zeugen S mannigfache in Betracht kommende Modelle in Betracht gezogen wurden. Auch stellt sich für das Gericht die Frage weshalb so viele Übermeter gemacht wurden, wenn bei Zeitausgleich der Aufwertungsfaktor nicht zur Anwendung gelangte.

### **Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Mit Bescheid 11.02.2008 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005. Begründend wurde dazu auf einen berichtigten oder neuen Lohnzettel des Arbeitgebers verwiesen.

Nach Berufung gegen diesen Bescheid wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2008 der Berufung stattgegeben und dieser Bescheid aufgehoben (infolge falscher Begründung).

Mit Bescheid vom 9. Juni 2008 wurde das Verfahren zum Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.07.2007 neuerlich wiederaufgenommen.

Diesmal wurde auf die Ergebnisse einer Betriebsprüfung beim Arbeitgeber verwiesen. Infolge dieser Prüfung wurden „Schwarzzahlungen“ festgestellt und in weiterer Folge wurde ein neuer, berichtigter Lohnzettel ausgefertigt.

### **c) Einkommensteuer 2000:**

Der Richter geht in freier Beweiswürdigung von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2005 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (Lohnsteuerausgleich) gestellt. Der diesbezügliche Bescheid vom 11.07.2007 wurde rechtskräftig.

Der Bf. war im streitgegenständlichen Zeitraum Arbeitnehmer der GmbH. Er war Partieführer der Außenputzpartie Nr. 36. Weitere Arbeiter in dieser Partie waren F und W.

Im Zuge einer Betriebs- und Lohnsteuerprüfung beim Arbeitgeber wurde festgestellt, dass ein Teil der Löhne „schwarz“ ausbezahlt und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht entrichtet wurden.

Der ehemalige Arbeitgeber hat im Verlauf seines Strafverfahrens jedenfalls zugegeben, dass Löhne tatsächlich „schwarz“ ausbezahlt wurden.

Die Partieführer haben die Übermeter bekannt gegeben, dies wurde nachgemessen, in der weiteren Folge in das Programm B eingespeist und um den 10. des Folgemonats das Schwarzgeld ausbezahlt. Die derartige Vorgangsweise und den Erhalt von Schwarzgeldzahlungen in dem vom Finanzamt festgestellten Ausmaß haben auch Kollegen des Beschwerdeführers in ihren Aussagen bestätigt.

Hinsichtlich der Höhe der Zahlungen wurden Daten im Programm B 3000 und 3002 vorgefunden. Was die Außenputzpartie 36 betrifft, deren Partieführer der Bf. war, so wurden dem Programm die Zahl der Übermeter, der Aufwertungsfaktor und die Zusatzleistungen entnommen und so die Höhe der Schwarzgeldzahlung ermittelt.

Dem Beschwerdeführer wurden diese Aussagen, das Zahlenmaterial des Prüfers, basierend auf dem Programm B sowie die Aussagen der Zeugen F, W, und S zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

## Rechtliche Würdigung

### I) Wiederaufnahme des Verfahrens

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist strittig, ob eine entschiedene Sache vorliegt.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.09.1999, Zl. 97/14/0069, zu verweisen. Darin hat der VwGH nachstehende Ansicht vertreten.

*"Nach § 276 Abs 1 BAO kann das Finanzamt eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Das Finanzamt hat mit (zulässiger zweiter) Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 1996 den Bescheid vom 26. März 1992 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehoben. Mit dieser Aufhebung ist das Einkommensteuerverfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurückgetreten, in der es sich vor der verfügten Wiederaufnahme befunden hat, wodurch der Bescheid vom 18. Mai 1988 betreffend Einkommensteuer für das Streitjahr wieder aufgelebt ist. Dies hatte aber nicht zur Folge, dass das Finanzamt nicht neuerlich die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Streitjahr hätte verfügen dürfen. Allerdings hätte die neuerliche Wiederaufnahme des Verfahrens aus anderen Gründen verfügt werden müssen als aus jenen im aufgehobenen Bescheid vom 26. März 1992. Diesfalls würde eine andere, keine entschiedene "Sache" vorliegen. Was "Sache" ist, orientiert sich am Wiederaufnahmsgrund (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2954)."*

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid wird darauf gestützt, dass es wieder um den berichtigten Lohnzettel besagter GmbH gehe. Eine entschiedene Sache liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes aus nachstehenden Überlegungen allerdings nicht vor:

**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 Wiederaufnahmebescheide 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 berechtigter 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 Wiederaufnahmebescheid aufgehoben.

In der Begründung des nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheides wird hingegen dezidiert darauf hingewiesen, dass bei der beim Arbeitgeber durchgeführten 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 des Lohnzettels 2005 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 im Bescheid vom 11.02.2008 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 berechtigten Lohnzettel alleine, wäre im beschwerdegegenständlichen Fall daher jedenfalls verfehlt und lassen dies die Ausführungen im nunmehr bekämpften Wiederaufnahmebescheid auch nicht zu. Auch kommt dem "berechtigten Lohnzettel" als solchem nicht die in der Beschwerde angedachte Bedeutung zu. Denn der tatsächliche Wiederaufnahmsgrund für den zweiten Wiederaufnahmebescheid 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 berechtigten oder neuen Lohnzettels (Beweismittel) nicht zutrifft, war das Finanzamt berechtigt, die Wiederaufnahme aus einem anderen Grund (nämlich dem Neuhervorkommen 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 Zweckmäßigkeitsgründe.

Entgegen den Beschwerdeausführungen erfolgte die Bezeichnung "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005" nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes zu Recht und können die diesbezüglichen Ausführungen nicht nachvollzogen werden.

## II) Einkommensteuerbescheid 2005

Gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass der Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Beträge nicht in Form von Schwarzgeldzahlungen sondern als Zeitausgleich erhalten habe und auf die Richtigkeit des ursprünglichen Lohnzettels hingewiesen.

Da jedoch, wie oben festgehalten wurde (Aussagen des Arbeitgebers; Aussagen von weiteren Arbeitnehmern, Gutachten), vom Arbeitgeber jedenfalls Zahlungen geleistet wurden, welche in den offiziellen Beträgen (Lohnzetteln) nicht vorhanden waren, erweist sich dieser Hinweis als nicht zielführend.

In den Äußerungen des Vertreters wurde angeführt, dass einzelne oder viele Mitarbeiter vorhanden waren, welche sich Mehrleistungen nicht im Rahmen eines Zeitausgleiches bezahlen ließen, sondern in Geld. Der Beschwerdeführer hätte sich allerdings allenfalls geleistete Mehrleistungen in **Zeitausgleich** abgelten lassen.

Hinsichtlich dieser Aussage wurden aber trotz Aufforderung keinerlei Aufzeichnungen und nachprüfbare Unterlagen vorgelegt, welche diese Aussage bestätigen würden. Auch die einvernommenen Zeugen vermochten keine diesbezüglichen Aufzeichnungen vorzulegen bzw. schlüssige Erklärungen, was den zeitlichen Aspekt der zeitlichen Verwendung des Zeitausgleiches betrifft, abzugeben. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf den Punkt Beweiswürdigung hingewiesen.

Der seitens der Abgabenbehörde berichtigte Lohnzettel ergibt sich aus den beim Arbeitgeber vorgefundenen EDV-Programmen. So konnte dem Programm die Anzahl der Übermeter, die Höhe der Zusatzleistungen und der Aufwertungsfaktor für die jeweilige Partie entnommen werden. Preisvereinbarungen wurden gleichfalls vorgefunden. Die ermittelten Zahlen beruhen ausschließlich auf dem im Programm B vorgefundenen Zahlenmaterial. Die verwendeten Zahlen erscheinen dem Richter schlüssig und nachvollziehbar. S hatte bei seiner Zeugenaussage keine Bedenken angemeldet. Er vermochte sich, konfrontiert damit, lediglich nicht mehr genau daran zu erinnern. Auf Grund der Beweislage bedurfte es auch nicht mehr der Beischaffung der ursprünglichen Dateneingaben durch S bzw. durch dessen Tochter. Von der Möglichkeit der Akteneinsicht wurde letztendlich nicht Gebrauch gemacht.

Der erkennende Richter ging im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass auch dem Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum neben seinen offiziellen Lohnzahlungen auch Schwarzlöhne zugeflossen sind – wie auch zahlreichen anderen Arbeitskollegen. Das Finanzamt hat daher die Schwarzlöhne dem Grunde und der Höhe nach zu Recht im Veranlagungsverfahren nacherfasst.

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 (vgl. Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar §§ 82, 83 Tz 8., EStG 1988 unter Hinweis auf VwGH 20.2.1992, 90/13/0154; VwGH 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 möglich (vgl. Hofstätter/Reichl, 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 leg. cit. wird der Arbeitnehmer unmittelbar in Anspruch genommen, wenn

1. Die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen
2. außerkraftgetreten BGBl. 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 wurde für das berufsgegenständliche Jahr eine Antragsveranlagung durchgeführt. Dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

**Im Falle der Einkommensteuerveranlagung eines Arbeitnehmers wird ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug nicht über den Umweg der Haftungsinanspruchnahme 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 des Richters ist die gewählte Vorgangsweise zulässig und diese wurde auch bereits vom UFS in anderen Verfahren als zulässig erachtet (vgl. z.B. UFS 17.8.2004, RV/0121-F/04).

Im Zuge der gegenständlich erfolgten Veranlagung zur Einkommensteuer waren daher im wiederaufgenommenen Verfahren die Einkünfte des Beschwerdeführers aus nichtselbständiger Arbeit in der vom Prüfer im Zuge der Betriebsprüfung beim Arbeitgeber festgestellten Höhe und somit unter Einbeziehung der bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogenen Beträge aus Schwarzlöhnen anzusetzen.

Da jedoch der Arbeitnehmer im Abgabungsverfahren des Arbeitgebers keine Parteistellung hatte, wären ihm vor Erlassung des gegenständlichen Abgabenbescheides die Grundlagen der beabsichtigten Änderungen vorzuhalten gewesen (Parteiengehör). Der diesbezügliche Verfahrensmangel wurde im Beschwerdeverfahren durch zahlreiche Vorhaltungen saniert.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht liegt auch keine Verjährung vor. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre (§ 207 BAO). Da die fünfjährige Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Kalenderjahres beginnt, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§§ 4 Abs. 2 lit a) Z 2. und 208 Abs. 1 lit. a BAO) und der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2005 das Datum 09.06.2008 trägt, ist der in Beschwerde gezogene Bescheid jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.*

Die hier genannten gesetzlichen Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, da

I) die Rechtsfrage, wann eine entschiedene Sache vorliegt, durch die Judikatur des VwGH bereits ausreichend geklärt ist und

II) der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde.

Gegen dieses Erkenntnis ist daher eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Linz, am 1. April 2016