

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch [Kommanditistin], [AdresseKomm], über die Beschwerde vom 04.07.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt vom 05.06.2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (Bf.) betrieb in den Jahren 2011 und 2012 einen Supermarkt mit angeschlossener Bäckerei. Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wurde im Wesentlichen festgestellt, dass sich eine Differenz zwischen den Öffnungszeiten des Supermarktes und der Summe der aufgezeichneten Arbeitsstunden der angemeldeten Dienstnehmer ergebe.

Laut Selbstanzeige sei Herr [Angehöriger] seit 28.9.2011 als Teilzeitbeschäftigter im Ausmaß von 12 Stunden pro Woche angemeldet gewesen. Tatsächlich habe er jedoch seit 01.10.2011 167 Stunden im Monat (Vollzeit) im Betrieb gearbeitet. Als monatlicher Bruttolohn seien 1.563,42 Euro angegeben worden. Von diesem Bruttolohn seien die Lohnnebenkosten berechnet worden.

Die verbleibenden Fehlstunden seien als „Schwarzlöhne“ angesehen worden und mit einem errechneten Durchschnittsprozentsatz von 25 % der Lohnsteuer unterworfen sowie in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden.

Gegen die in der Folge die Feststellungen der GPL A berücksichtigenden Bescheide wurde von der Bf. fristgerecht Beschwerde erhoben. Darin wurde ausgeführt, dass vor Beginn der Prüfung Selbstanzeige erstattet worden sei, in welcher offengelegt worden sei, dass Herr [Angehöriger] nicht in richtiger Höhe angemeldet gewesen sei. Der Dienstnehmer sei mit 12 Stunden pro Woche angemeldet gewesen, tatsächlich habe es sich bei diesem Beschäftigungsverhältnis jedoch um eine Vollzeitbeschäftigung gehandelt.

Bei der Berechnung der restlichen Fehlstunden seien dem Prüfer jedoch Fehler unterlaufen. Zwar seien die Öffnungszeiten ordnungsgemäß und korrekt ermittelt worden, jedoch sei einerseits die Arbeitszeit von Herrn Y mit monatlich 21,5 Stunden berücksichtigt worden, während dieser mit elf Wochenstunden - das entspreche einer monatlichen Arbeitsleistung von ca. 47,50 Stunden - angemeldet gewesen sei. Durch diesen offensichtlichen Rechenfehler würden sich die Fehlstunden des Jahres 2012 um 312 Stunden auf 2051 Stunden reduzieren, was wiederum monatlichen Fehlzeiten von durchschnittlich 171 Stunden entspreche.

Darüber hinaus sei trotz Hinweises der steuerlichen Vertretung der Umstand ignoriert worden, dass auch die zwei Gesellschafterinnen im Rahmen der Gesellschafterstellung im Unternehmen mitgearbeitet hätten. Die Nichtberücksichtigung der Komplementärin sei nicht erklärbar. Fakt sei, dass die Komplementärin im Prüfungszeitraum voll im Unternehmen mitgearbeitet habe. Es entspreche auch der Lebenserfahrung und dem normalen Wirtschaftsleben, dass eine Komplementärin einer KG mitwirke, trage sie doch auch die volle Haftung für das Unternehmen.

Die belangte Behörde ignoriere diesen Umstand jedoch völlig und habe auch keine Tatsachen dargelegt, die beweisen würden, dass die Gesellschafterin tatsächlich nicht im Unternehmen mitgearbeitet habe. Mit der Berücksichtigung der vollen Arbeitsleistung der Komplementärin würden sich sämtliche von der Behörde festgestellten restlichen Fehlzeiten erklären. Somit verbleibe für die pauschale Nachverrechnung absolut kein Raum mehr.

Die pauschale Nachverrechnung sei somit rechtswidrig und wieder aufzuheben mit; der eingereichten Selbstanzeige habe die Bf. die einzige falsche Anmeldung offengelegt. Sämtliche weiteren Dienstnehmer seien ordnungsgemäß angemeldet und auch entsprechend entlohnt worden.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.12.2014 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, Gegenstand der Beschwerde sei die Tätigkeit der Komplementärin. Um den Umfang ihrer Tätigkeit überprüfen zu können, sei diese von der belangten Behörde vorgeladen worden, und habe diesen Vorladungen unentschuldigt nicht Folge geleistet. Da keinerlei Nachweise für die Mitarbeit der Komplementärin erbracht worden seien, sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewandt, dass der belangten Behörde telefonisch mitgeteilt worden sei, dass sich die Komplementärin aus privaten Gründen in der Türkei aufhalten würde und somit nicht zu den Vorladungsterminen erscheinen könne. Da die belangte Behörde über den Auslandsaufenthalt in Kenntnis gesetzt worden sei, würde die Beschwerdeabweisung aus dem angeführten Grund das Recht auf Parteiengehör verletzen, was einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle. Zielführender wäre eine Terminvereinbarung nach Rückkehr der Komplementärin.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde ergänzend ausgeführt, die Komplementärin sei am 24.10.2014 schriftlich für den 14.11.2014 persönlich vorgeladen worden, um ihre Mitarbeit im Unternehmen abzuklären. Daraufhin habe ihr Gatte am 11.11.2014 telefonisch bekannt

gegeben, dass seine Frau und die minderjährigen Kinder gerade für drei Wochen in der Türkei auf Urlaub wären und erst Anfang Dezember wieder zurückkehren würden. Am 24.11.2014 sei die Komplementärin erneut vorgeladen worden. Der Termin sei für den 12.12.2014 festgesetzt worden. Auch zu diesem Termin sei die Komplementärin der Vorladung nicht gefolgt.

Es wäre an der Bf. gelegen, konkret zu behaupten, welche der Gesellschafterinnen zu welchen Zeiten mitgearbeitet habe, und dazu im Rahmen der Mitwirkungspflicht auch die nötigen Beweise anzubieten. Die Rüge im Vorlageantrag, die Abgabenbehörde hätte das Parteiengehör verletzt, sei schon deshalb unverständlich, weil bis zum Tag der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht weder durch die Bf. noch durch deren Komplementärin taugliche Nachweise vorgelegt wurden.

Mit Beschluss vom 12.10.2018 wurden die Vertreter der Bf. und die belangte Behörde für den 13.11.2018 zu einem Erörterungstermin geladen. Auch zu diesem Termin erschien kein Vertreter der Bf. Die Vertreterin des Finanzamtes berief sich anlässlich der Erörterung der Sach- und Rechtslage auf die bisherigen Ausführungen der belangten Behörde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bf. eröffnete im September 2011 einen Supermarkt mit angeschlossener Bäckerei. Der Betrieb der Bf. war Montag bis Freitag von 08:00 bis 19:00 Uhr, Samstag von 08:00 bis 18:00 Uhr und 25 bis 30 mal im Jahr am Sonntag von 11:00 bis 16:00 Uhr geöffnet. Während der Öffnungszeiten waren stets zwei Dienstnehmer im Betrieb anwesend.

Der den Öffnungszeiten entsprechende monatliche Personaleinsatz von 560 Stunden konnte von den angemeldeten Arbeitnehmern nicht abgedeckt werden. Bei einem Vergleich der Arbeitsstunden der angemeldeten Arbeitnehmer mit den Öffnungszeiten ergeben sich im Jahr 2011 1.166,5 und im Jahr 2012 3.743 Fehlstunden. Davon werden im Jahr 2011 345 und im Jahr 2012 1.380 Stunden dadurch abgedeckt, dass Herr [Angehöriger] nicht nur - wie es der ursprünglichen Anmeldung entsprechen würde - 12 Stunden pro Woche beschäftigt sondern vollbeschäftigt war.

Es wird davon ausgegangen, dass die übrigen Fehlstunden dadurch abgedeckt wurden, dass die angemeldeten Arbeitnehmer in einem höheren Stundenausmaß als dem gemeldeten beschäftigt waren. Dabei kann es ausgeschlossen werden, dass durch die Mitarbeit der beiden Gesellschafterinnen ein Arbeitnehmer hätte ersetzt werden können. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der GPLA, den in den Aktenvermerken festgehaltenen Feststellungen anlässlich zweier Nachschauen im Betrieb der Bf., der niederschriftlich festgehaltenen Aussage von Herrn Z, sowie folgender Beweiswürdigung:

Sowohl das Ausmaß der Fehlstunden als auch die im Rahmen einer Selbstanzeige bekannt gegebene wöchentliche Arbeitszeit von Herrn [Angehöriger] sind unstrittig. Die

Behauptung, Herr Y habe 11 Stunden pro Woche gearbeitet, während das Finanzamt nur von der Hälfte der Wochenstunden ausgehe, widerspricht den Aufzeichnungen der Bf., in denen 11 Wochenstunden durchgestrichen und auf 5 Stunden ausgebessert wurden. Diese Behauptung wird im übrigen im Hinblick darauf, dass die steuerliche Vertretung der Bf. auf diesen Umstand telefonisch hingewiesen wurde, im Vorlageantrag auch nicht mehr aufrecht erhalten.

Soweit behauptet wird, ein Teil dieser Fehlstunden sei durch die Mitarbeit der beiden Gesellschafterinnen abgedeckt worden, steht dem der Umstand entgegen, dass diese anlässlich sämtlicher Nachschauen niemals im Geschäft angetroffen wurden und dem Ersuchen, am Finanzamt vorzusprechen, mit der Begründung, die Komplementärin befände sich in der Türkei, nicht nachgekommen wurde. Auch die im Unternehmen angetroffenen Arbeitnehmer sprachen immer nur von Herrn [Angehöriger] als Chef, der ihnen die Arbeit zuweise, niemals aber davon, dass eine der beiden Gesellschafterinnen ihnen Arbeiten aufgetragen, geschweige denn selbst mitgearbeitet hätte.

Es kann daher ausgeschlossen werden, dass durch die Mitarbeit der beiden Gesellschafterinnen Personal hätte eingespart werden können.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 (FLAG) sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert. Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht - §§ 78 Abs. 1 und 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge - zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

Gemäß § 86 Abs. 1 EStG 1988 hat das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 leg.cit) die Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie die für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998) maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen (Lohnsteuerprüfung).

Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

Auf Grund der Feststellungen anlässlich der Nachschauen und der GPLA muss davon ausgegangen werden, dass die von der Bf. gemeldeten Arbeitnehmer mehr Wochenstunden beschäftigt waren als in der jeweiligen Meldung ausgewiesen. Welche konkrete Person tatsächlich wie viele Wochenstunden arbeitete und dafür auch entsprechend entlohnt wurde, konnte nicht festgestellt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist wohl auch bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Eine Ausnahme liegt jedoch dann vor, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern unversteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährt hat, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037).

Diese Sachlage ist im vorliegenden Fall gegeben, da seitens der Bf. keinerlei Angaben darüber gemacht wurden, welcher der angemeldeten Arbeitnehmer - mit Ausnahme von Herrn [Angehöriger] - wie viele Wochenstunden im Betrieb der Bf. tatsächlich tätig war. Wenn die Abgabenbehörde unter diesen Umständen von der geschätzten Bemessungsgrundlage eine pauschale Lohnsteuer in einer Höhe nachgefordert hat, die bei Aufstockung auf bereits versteuerte Bezüge eines Arbeitnehmers dieser

Berufssparte durchaus anfallen kann, war dies schon deshalb gerechtfertigt, weil auch im Beschwerdeverfahren von der Möglichkeit, entsprechende Angaben nachzuholen, kein Gebrauch gemacht wurde.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Im Hinblick darauf, dass von der Bf. keine korrekten Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden, war es der belangten Behörde unmöglich, anhand der von der Bf. vorgelegten, die Personalkosten betreffenden Unterlagen die Bemessungsgrundlagen für die lohnabhängigen Abgaben der genannten Jahre zu berechnen. Das Finanzamt war daher gezwungen, diese im Schätzungswege zu ermitteln. Es bediente sich dabei der anhand der einvernehmlich festgestellten Öffnungszeiten des Betriebes und der in diesen Zeiten anwesenden Arbeitnehmer berechneten Zeiten, die durch die aus den Anmeldungen der Arbeitnehmer errechneten Arbeitszeiten nicht abgedeckt waren, und ermittelte für diese Zeiten die entsprechenden Personalkosten.

Wenn auch Ziel einer Schätzung ein weitgehend sachlich richtiges Ergebnis ist, so liegt es dennoch im Wesen jeder Schätzung, dass ihr eine gewisse Ungenauigkeit innewohnt. Diese Ungewissheit muss jedoch derjenige hinnehmen, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt.

Da in der Beschwerde lediglich eingewandt wird, dass die errechneten Fehlstunden durch die Mitarbeit der Gesellschafterinnen abgedeckt worden seien, diese Behauptung aber den Feststellungen anlässlich diverser Kontrollen widerspricht und aus den oben dargestellten Gründen nicht glaubwürdig ist, erscheint die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung am besten geeignet, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Sie war daher sowohl der Ermittlung des Haftungsbetrages für Lohnsteuer als auch der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Grunde zu legen.

Soweit die Bf. eine Verletzung des Parteiengehörs einwendet, ist darauf hinzuweisen, dass die Komplementärin der Bf. trotz zweimaliger Vorladung durch das Finanzamt und trotz Vorladung durch das Bundesfinanzgericht nicht erschienen ist und auch selbst keinen geeigneten Termin für eine Vorsprache vorgeschlagen hat.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da im gegenständlichen Erkenntnis die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes im Vordergrund stand, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juli 2019