

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Gabriele Krafft, die Richterinnen Dr. Monika Kofler sowie die fachkundigen Laienrichter Carmen Maria Kopal B.Sc. und Dr. Wolfgang Baumann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BFB Steuerberatung KG, Gödelgasse 4 Tür 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 8. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf nunmehr Finanzamt Österreich vom 13. März 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 01.2014-12.2016, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 01.2014-12.2016 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01.2014-12.2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

a) Die Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG wird für 2014 mit 6.006,97 €, für 2015 mit 5.459,55 € und für 2016 mit 4.062,43 € festgesetzt.

b) Der Dienstgeberbeitrag wird für 2014 mit 5.566,05 €, für 2015 mit 6.482,65 € und für 2016 mit 8.638,42 € festgesetzt.

c) Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird für 2014 mit 494,76 €, für 2015 mit 576,24 € und für 2016 mit 767,86 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde für den Zeitraum Jänner 2014 bis Dezember 2016 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen. Mit Bescheiden vom 13.3.2019 wurden der Bf. von der belangten Behörde (FA) folgende Beträge an Lohnsteuer gemäß § 82 EStG (LSt), Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen (SZ) vorgeschrieben:

Abgabe	2014	2015	2016
Haftung LSt	8.337,96 €	9.353,50 €	4.537,01 €
SZ LSt	166,76 €	187,07 €	141,32 €
Nachforderung DB	3.931,55 €	3.510,83 €	2.660,93 €
SZ DB	75,04 €	84,18 €	63,59 €
Nachforderung DZ	349,52 €	312,14 €	236,49 €
Summe	<u>12.860,83 €</u>	<u>13.447,72 €</u>	<u>7.639,34 €</u>
Insgesamt	33.947,89 €		

Im Bericht zur GPLA führte das FA begründend aus, dass nach Stichproben für jeweils einen Monat pro Jahr die Arbeitszeitaufzeichnungen als unvollständig bzw. unglaubhaft gewertet worden seien. Beispielhaft werde auf Beilage I im Anhang zur Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Wörtlich wird ausgeführt:

Prüfungserledigung mit Schätzungsverpflichtung gem § 184 BAO - Als Basis wurden die Unterlagen bei Finanzamt und Sozialversicherung bzw. Fahrzeuganmeldung verwertet. Schätzung gem § 184 BAO für das Jahr 2014, 2015 und 2016. Durchschnittlich waren im Jahr 2014 7,27 Taxi, im Jahr 2015 8,89 Taxi und im Jahr 2016 10,09 Taxi pro Tag angemeldet. Als Bruttolöhne wurden bei der WGKK 2014 insgesamt € 63.620,36 im Jahr 2015 € 89.463,31 und im Jahr 2016 € 151.340,23 als laufende Bezüge gemeldet. Bei einem Mindestkollektivvertragslohn von € 1.100 für 55 Wochenstunden, somit € 4,62 Stundenlohn für 2014 und 2015 und € 4,62/ Stunde für 2016. Unter Annahme, dass der Geschäftsführer/in selbst neben seiner administrativen Tätigkeit auch zu wöchentlich 50 Stunden und 50 Wochen im Jahr einen PKW selbst lenkt ergeben sich 2500 Stunden Nutzung durch den Geschäftsführer. In der Berechnung im Anhang errechnen sich somit durchschnittlich 5,71 Nutzungsstunden für 2014, 6,26 Stunden für 2015 und 8,38 Stunden für 2016 (laufende Stunden für die DN durch Stundenlohn minus 8% Abschlag plus Chefstunden durch 365 Tage Nutzung im Jahr durch Durchschnittsanzahl der Taxis im Jahr 2015) pro Taxi wobei 8% Abschlag für Urlaub und Krankheit schätzungsweise angesetzt wurden. Nach der täglichen Erfahrung wird bei Vergleichsbetrieben ein Taxi pro Tag mindestens 12 Stunden - aber auch bis zu 20 Stunden täglich besetzt um wirtschaftlich erfolgreich betrieben werden zu können. Aufgrund unvollständiger bzw. nachweislich nicht wahrheitsgemäß geführter Arbeitszeitaufzeichnungen besteht die Verpflichtung zur Schätzung gem. § 184 BAO. Als Mindestbesetzung pro Tag wird

der Wert 12 angesetzt, eine Hinzuschätzung von € 83.379,64 für das Jahr 2014, € 93.536,69 für 2015 und € 70.659,27 für 2016 (Beilage A bis H im Anhang - Differenzbetrag bei durchschnittlicher Tagesbesetzung je Taxi mit je 12 Stunden). Für den Hinzuschätzungsbetrag werden geschätzt 10 % Durchschnittslohnsteuersatz angesetzt. Weiters werden diese Grundlagen als laufender Bezug für unbekannte Aushilfslöhne zur Hälfte in A1 bei der Gebietskrankenkasse nachverrechnet, da die Namen der tatsächlichen Fahrer nicht bekannt sind. DB, DZ und Kommst werden mit den jeweils geltenden Sätzen nachverrechnet.

Darüber hinaus sei ein Differenzausgleich nach Abgleich der Bemessungsgrundlagen/ Beiträge laut Lohnkonto und der an die jeweilige Gebietskrankenkasse gemeldeten Grundlagen/Beiträge laut Beitragsnachweisungen erfolgt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde bzw. dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz bekämpft die Bf. die Höhe der Schätzung, die Schätzungsberechtigung als solche wird nicht bekämpft. Nach Ansicht der Bf. hätten zur Berechnung der Beitrags- und Bemessungsgrundlage vielmehr die geführten Umsatzlisten herangezogen werden können welche zu folgenden Ergebnissen geführt hätten:

2014

		It. GPLA		It. BFB	
Finanzamt	Satz	BMGL	Abgabe	BMGL	Abgabe
LSt	10,00%	83.379,64	8.337,96	-	-
DB	4,50%	83.379,64	3.752,08	27.726,28	1.247,68
DZ	0,40%	83.379,64	333,52	27.726,28	110,91
			12.423,57		1.358,59
		GKK		GKK	
	Satz	BGL	SV-Beitrag	BGL	SV-Beitrag
Pauschal	40%	83.379,64	33.351,86	27.726,28	11.090,51

2015

		It. GPLA		It. BFB	
Finanzamt	Satz	BMGL	Abgabe	BMGL	Abgabe
LSt	10,00%	93.536,69	9.353,67	-	-
DB	4,50%	93.536,69	4.209,15	19.291,49	868,12
DZ	0,40%	93.536,69	374,15	19.291,49	77,17
			13.936,97		945,28
		GKK		GKK	
	Satz	BGL	SV-Beitrag	BGL	SV-Beitrag
Pauschal	40%	93.536,69	37.414,68	19.291,49	7.716,60

2016		lt. GPLA		lt. BFB	
Finanzamt	Satz	BMGL	Abgabe	BMGL	Abgabe
LSt	10,00%	70.659,27	7.065,93	-	-
DB	4,50%	70.659,27	3.179,67	25.753,15	1.158,89
DZ	0,40%	70.659,27	282,64	25.753,15	103,01
			10.528,23		1.261,90
GKK	Satz	BGL	SV-Beitrag	BGL	SV-Beitrag
Pauschal	40%	70.659,27	28.263,71	25.753,15	10.301,26

Dem Schriftsatz war eine Anzahl von Beilagen, darunter neben diversen Rechnungen auch Umsatzlisten der Fahrzeuge beigelegt und folgende Erklärung zur Berechnung ausgeführt:

Erläuterung zur Berechnung:

- 1.) Zuerst wurden alle auf die Firma *****Bf1***** zugelassen Fahrzeuge ermittelt (Anhang A.1./B.1./C.1., Spalte Fhzg.).
- 2.) Es wurden die Zulassungstage auf die Firma festgestellt (Anhang A. 1. für 2014, Anhang B.1. für 2015 und Anhang C.1. für 2016, Spalte Fhzg. angemeldet) auf Grundlage der Umsatztage laut Umsatzliste.
- 3.) Es wurden jene Tage ermittelt (=Stehtage), in welchen kein Umsatz erfasst wurde, die das Fahrzeug auf Reparatur war oder kein Fahrer frei bzw. zur Verfügung stand (Anhang A.2. für 2014; Anhang B.2, für 2015 und Anhang C.2 für 2016). Hier wurde jede einzelne Umsatzliste für jedes Fahrzeug über den gesamten Prüfungszeitraum herangezogen. Außerdem wurde jeder Umsatztag, auch wenn einziger Umsatz getätigt wurde, als voll besetzter Tag angenommen.
- 4.) Die Stehtage ergeben sich aus:
 - a. regelmäßigen Instandhaltungen (hierzu legen wir Rechnungen bei),
 - b. umfangreiche Reparaturen auf Grund von Unfällen (hierzu legen wir Rechnungen bei, sowie Bestätigung durch Werkstätten hins Stehtage).
 - c. kein Fahrer, es ist allgemein bekannt, dass der Taximarkt hins Taxilenker besonders angespannt ist und es besonders schwierig ist adäquate Fahrer zu finden,
 - d. Einhaltung der Wochenend- und Wochenruhe lt. Arbeitszeitgesetz und
 - e. Urlaub, zur Urlaubszeit in den Sommermonaten ist, der bereits sehr angespannte Taximarkt hins Taxilenker, besonders schwierig einen Lenker anzustellen,
- 5.) Zum Schluss wurde von Zulassungstagen jene Tage ohne Umsatz/Fahrer subtrahiert um die Besetzung jedes Taxis zu ermitteln (Anhang A.1. für 2014, Anhang B.1. für 2015 und Anhang C.1. für 2016, Spalte Fhzg. Belegte Tage p.A.).
- 6) Weiters wurden die Einsatztage, lt: Anhang A.1./B.1./C.1., mit dem vom Prüfer angesetzten durchschnittlich "12 Stunden täglich besetzt" multipliziert (Anhang A.3. 2014, Anhang B.3. 2015, Anhang C.3. 2016)
- 7.) Somit wurden die Stunden Besetzung pro Jahr für alle zugelassenen und besetzten Fahrzeuge ermittelt.
- 8.) Dann wurden die Gesamtstunden um die Chefstunden (lt. GPLA) 2.500 Stunden reduziert.
- 9.) Die verbliebenen Besetzungststunden wurden mit dem KV Stundenlohn, lt. GPLA, multipliziert und um laufende Bezüge lt. WGKK/GPLA reduziert, um so die IRd Schätzung angemessene hinzuzurechnende Beitrags- und Bemessungsgrundlage zu ermitteln.

Im Anhang A.1 für 2014, Anhang B.1, für 2015 und Anhang C.1, für 2016 sind die zugelassenen Fahrzeuge und Einsatztage = Fhzg. belegte Tage p.A. zu entnehmen.

Im Anhang A.1 für 2014, Anhang B.2 für 2015 und Anhang C.2. für 2016 sind die Stehtage je Fahrzeug angeführt.

Im A.3 für 2014, Anhang B,3. für 2015 und Anhang C.3. für 2016 sind die Berechnungsgrundlagen zu entnehmen.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 14.2.2020 wies das FA die Beschwerde ab und begründete nach Wiedergabe des Gesetztestextes wie folgt:

Mit der Schätzung verbundene Unsicherheiten liegen im Wesen einer Schätzung und gehen zu Lasten des Abgabepflichtigen, da es diesem durch die Führung und Aufbewahrung von Aufzeichnungen zumutbar war, die Grundlagen der Abgabenermittlung ordnungsgemäß zu dokumentieren und die „Gefahr“ einer Schätzung damit hintanzuhalten. An der durch den Prüfer durchgeführten Schätzung wird festgehalten, da in der Beschwerde nicht aufgezeigt wurde, inwiefern die Schätzmethode ungeeignet bzw. fehlerhaft gewesen sein sollte.

Die vorgelegten Umsatzlisten wurden aus mehreren Gründen im Rahmen der freien Beweiswürdigung als nicht glaubwürdig angesehen. Ob und inwieweit diese Umsatzlisten überhaupt annähernd der Realität entsprechen ist mehr als fragwürdig, da weder der Name der Lenker auf diesen aufscheint, noch die Tachostände festgehalten werden und auch die angeführt gefahrenen Tageskilometer so gut wie sicher selbst vom Abgabepflichtigen geschätzt wurden. Es ist fast unmöglich, dass pro Monat zwischen 32% und 56% der Fahrten mit KMxxxO aufscheinen, also immer mit einer glatten geraden Kilometersumme pro Fahrt. Siehe dazu Beilagen A3, A4, A5, A6, A7, A8 (jeweils Anzahl der Tage mit km 0 am Schichtende). Weiter ist anzunehmen, dass jeder Wagen nicht nur von einem Fahrer gefahren wurde, da in den Funktaxiabrechnungen eine „Schicht 1“ und eine „Schicht 2“ angeführt sind und auch zu jeder Tages- und Nachtzeit Funktaxifahrten bzw. Zahlungen verbucht sind. Damit ist auch belegt, dass oftmals der Wagen mehr als die vom Prüfer geschätzten 12 Stunden (als Durchschnitt angesetzt) besetzt war.

In der Schätzung des Prüfers - unter einer durchschnittlichen 12 stündigen Nutzung/Wagen - wurde sehr wohl die Tatsache berücksichtigt, dass auf Grund von Urlaub, Krankenstand, Kündigungen, Service und Reparaturen Fahrzeuge nicht immer einsatzbereit waren. Der Hinweis auf Stehtage wegen Einhaltung der Wochenend- und Wochenruhe laut Arbeitszeitgesetz kann nicht nachvollzogen werden, da grundsätzlich pro Prüfungstag ausreichend Fahrer (siehe Beilage A bis F) angemeldet waren um auch die Fahrer zu ersetzen, die die Ruhezeiten „eingehalten“ haben.

Ein Taxi wird aber grundsätzlich 24 Stunden und 365 Tage im Jahr gebraucht und auch von Taxifunkbetreibern vermittelt. Aus rein wirtschaftlichen Gründen ist es nicht nachvollziehbar, dass ein Unternehmer 2 Fahrzeuge betreibt und nur eines in der Tageschicht einsetzt und dann stehen lässt, um das andere Fahrzeug in der Nachschicht einzusetzen. Es muss davon ausgegangen werden, dass ein Fahrzeug auch 24 Stunden ersetzbar ist auch eingesetzt wird. Da es natürlich durch nicht planbare Abwesenheiten von Fahrern wegen Urlaub, Krankenstand, etc. und Werkstattaufenthalten von Fahrzeugen wegen Service und Reparatur, zu nicht durchgehenden Betrieb von Fahrzeugen kommen kann wurden im Zuge der Schätzung auch durchschnittlich nur 12 Stunden /Tag/Fahrzeug angesetzt. Dieser 12 Stundendurchschnitt wurde vom steuerlichen Vertreter auch in seiner eigenen Schätzung angesetzt.

*Laut Beilage A8 der Beschwerde (Umsatzliste zu ***2*** für Dezember 2014): Für die Tage 6.12., 7.12., 14.12., 17.12., 22.12., 23.12., 25.12., 27.12. und 30.12. wurden keine Umsätze in die Umsatzliste eingetragen obwohl nachweislich Funkfahrten durchgeführt wurden (siehe Taxifunkabrechnung für Dezember 2014 als Beilage). Das sind auch nur die Fahrten, die über Taxifunk vermittelt wurden, also ohne Fahrten vom Taxistandplatz, welche vom Kunden selbst initiiert werden bzw. ohne Fahrten bei Vorbestellung oder Botenfahrten, etc.*

Weiters wurden durch den Prüfer jährlich 2.500 Stunden als „Chefstunden“ in der Schätzung berücksichtigt, bei welchen davon ausgegangen wird, dass die Geschäftsführerin persönlich für ihren Betrieb gefahren ist. Ob und inwiefern die Geschäftsführerin gewerbe- und fährerscheinrechtlich überhaupt dazu befugt war, ein Taxi selbst zu lenken war nicht Gegenstand dieses Steuerverfahrens und kann für die Schätzung zunächst dahingestellt bleiben.

Abschließend ist noch zu sagen, dass das Risiko einer Schätzung grundsätzlich den Abgabepflichtigen trifft, da es diesem freisteht durch eine mängelfreie Aufzeichnung sämtliche für die Ermittlung der Abgabengrundlage erforderlichen Tatsachen ordnungsgemäß zu dokumentieren. Hat die Behörde aufgrund mangelhafter Aufzeichnungen (verpflichtend) zu schätzen, besteht kein Anspruch des Abgabepflichtigen eine bestimmte Schätzmethode bzw. auf die Berücksichtigung bestimmter Tatsachenvorbringen als gegeben. Solange die Schätzung durch anerkannte Methoden mit dem Ziel durchgeführt wurde, so nahe wie möglich an den wahren Tatsachengehalt zu kommen, kann einer Schätzung nicht mit speziellen „Wünschen“ entgegengetreten werden.

Mit Fax vom 28.2.2020 beantragte die Bf. unter nochmaliger Vorlage der Beschwerdeergänzung samt aller Beilagen und Verweis auf das bisherige Vorbringen die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch einen Senat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betrieb im Streitzeitraum ein Taxigewerbe mit mehreren Fahrzeugen – zwischen 7 und 9 Fahrzeuge gleichzeitig ganzjährig und zusätzliche weitere Fahrzeuge für jeweils mehrere Wochen im Jahr. Aus den Zulassungsdaten und Zulassungszeiträume konnte die durchschnittlich betriebene Anzahl von Fahrzeugen in den einzelnen Jahren mit 7,27 Fahrzeugen 2014, 8,89 Fahrzeugen 2015 und 10,09 Fahrzeugen 2016 errechnet werden. Für den Betrieb der Fahrzeuge beschäftigte die Bf. eine ständig wechselnde Anzahl von Fahrern. Wie aus den Auftragslisten der ***Funktaxizentrale*** ersichtlich ist, wurden die Fahrzeuge größtenteils in zwei Schichten betrieben. Im Funktaxibetrieb läuft die Schicht 1 von 6.00 bis 18.00 und die Schicht 2 von 18.00 bis 6.00 des folgenden Kalendertages. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Taxis regelmäßig im 24-Stundeneinsatz standen. Diese Feststellung deckt sich auch mit dem branchenüblichen Verwendungsumfang in vergleichbar großen Betrieben mit mehreren Fahrzeugen und angestellten Fahrern. Zusätzlich zu den angestellten Fahrern kann nach den Branchenerfahrungen davon ausgegangen werden, dass

auch Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der Bf. diverse Schichten von insgesamt 50 Wochenstunden im Monat für 52 Wochen im Jahr die Taxis fahren (von der GPLA und der Bf. als „Cheffahrten“ bezeichnet).

Neben den Funktaxifahren nahmen die Fahrzeuge der Bf. auch Kunden an Taxistandplätzen oder spontan auf. Die Fahrzeuge wurden entsprechend den üblichen Wartungsintervallen in Werkstätten überprüft bzw. standen nach Unfällen wegen der erforderlichen Reparaturen tageweise nicht zur Verfügung. Dass die dadurch bedingten Ausfälle im Verhältnis zu anderen Taxiunternehmen länger oder häufiger waren konnten nicht festgestellt werden.

Die von der Bf. im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen erwiesen sich aufgrund der durchgeführten Verprobung der Aufzeichnungen mit den Abrechnungen der Funktaxizentrale jedenfalls als unvollständig zumal an Tagen an welchen mit den Fahrzeugen entsprechend den vorlegten Unterlagen keine Umsätze erzielt worden seien, nach den Abrechnungen der Funktaxizentrale Aufträge vermittelt bzw. Kreditkartenumsätze erzielt wurden. Dieser Umstand wurde von der Bf. auch nicht bestritten.

Auch die im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen und Berechnungen zur Höhe der Bemessungsgrundlagenschätzung erweisen sich als unrichtig.

Wie bereits das FA in der BVE zutreffend ausführt, wurden laut Beilage A8 der Beschwerde (Umsatzliste zu ***2*** für Dezember 2014) an den Tagen 6.12., 7.12., 14.12., 17.12., 22.12., 23.12., 25.12., 27.12. und 30.12. angeblich keine Umsätze erzielt. In der Auftragsliste der ***Funktaxizentrale*** für den Monat Dezember 2014 werden für das Fahrzeug ***2*** aufgliedert nach Schicht 1 und Schicht 2 folgende Aufträge ausgewiesen.

Am 6.12. übernahm das Fahrzeug in der 2.Schicht – also zwischen 6.12.2014 um 18:00 bis 7.12.2014 um 6:00 jedenfalls 12 Aufträge der Funktaxizentrale. Weder am 6.12. noch am 7.12. sind in der entsprechenden Umsatzliste Umsätze ausgewiesen. Auch an den übrigen angeblichen Stehtag des Fahrzeugs im Dezember wurden Aufträge von der Funktaxizentrale vermittelt, die jedenfalls in der Umsatzliste nicht aufscheinen: 7.12.14, Schicht 1 (6:00-18:00) : 9 Aufträge; am 17.12.14, Schicht (6:00 – 18:00): 6 Aufträge, 22.12. Schicht 1 (6:00-18:00): 3 Aufträge, Schicht (18:00-6:00): 2 Aufträge, 23.12.14, Schicht 1(6:00-18:00): 4 Aufträge, 25.12.14, Schicht (6:00-18:00): 3 Aufträge, 27.12.14, Schicht 1(6:00-18:00): 1 Auftrag, 30.12.14, Schicht 1(6:00-18:00): 3 Aufträge. Diese Liste der ***Funktaxizentrale*** wurde der Bf. im Verfahren laut Akteninhalt auch vorgelegt.

Schon aus der vorgenommenen Verprobung der Umsatzliste dieses einen Fahrzeuges für den Monat Dez. 2014 ist ersichtlich, dass die Umsatzlisten der Bf. jedenfalls nicht vollständig und daher die von der Bf. angestellten Berechnungen insgesamt unrichtig sind. Da die im Zuge der Beschwerde vorgelegten Umsatzlisten eine wesentliche Grundlage der von der Bf. angestellten Berechnung bilden, erweisen sich die darauf aufgebauten Berechnungen als unrichtig und sind nicht geeignet die grundsätzlich schlüssige Kalkulation der belangten Behörde zu widerlegen.

Im Übrigen wird auf die sachverhaltsbezogenen Ausführungen sowie die Beweiswürdigung der belangten Behörde in der BVE verwiesen.

Die grundsätzlich schlüssige Kalkulation der belangten Behörde enthält jedoch einen Vorzeichenfehler welcher im Rahmen der Beschwerdeerledigung zu korrigieren ist (siehe Berechnungen unten).

Aus den durchgeführten Ermittlungen, Verprobungen und Unterlagen der Funktaxizentrale kann abgeleitet werden, dass die Fahrzeuge auch in den als Stehzeiten ausgewiesenen Zeiten mit Fahrern und sohin Dienstnehmern besetzt waren und deren Entlohnung keinen Eingang in die Lohnverrechnungsdaten der Bf. fanden. Diese, von der Bf. dem Grunde nach nicht bestrittene Feststellung, ergibt sich aus den Unterlagen der GPLA, welche der Bf. im Prüfungsverfahren vorgehalten wurden.

Die Anzahl der betriebenen Fahrzeuge ist unstrittig den Zulassungsdaten laut Beilage E./ des GPLA-Berichts zu entnehmen. Aus den Zulassungsdaten errechnet sich die durchschnittlich je Tag zugelassene Anzahl von Fahrzeugen wie folgt:

Jahr	Zulassungstage	Tage/Jahr	Durch. Fahrzeuge/Tag
2014	2655	365	7,27
2015	3246	365	8,89
2016	3682	365	10,09

Aus den Abrechnungen der Funktaxizentrale kann wie erwähnt erkannt werden, dass die Fahrzeuge größtenteils 24 Stunden im Einsatz standen, jedenfalls aber 12 Stunden. Geht man davon aus, dass sämtliche Fahrzeuge täglich jedenfalls 12 Stunden in Betrieb waren, ergeben sich nach den Berechnungen der GPLA unter Zugrundelegung der Zulassungstage für die einzelnen Jahre zunächst folgende Gesamtbetriebsstunden:

2014 31.818,18

2015 36.610,39

2016 45.213,85

Da die Fahrzeuge aufgrund von Wartungen, Reparaturen, Urlauben oder Krankenständen nicht täglich zur Verfügung standen, wurde von der GPLA ein Abschlag von 8% angesetzt, welcher als zutreffend angesehen werden kann. Die von der Bf. vorgelegten Unterlagen waren nicht geeignet über lange Stehzeiten nachzuweisen. Auch die von der GPLA angesetzten „Chefstunden“ von 2.500 Stunden pro Jahr erscheinen zutreffend und werden zudem von der Bf. nicht bestritten. Da in den „Chefstunden“ aber keine Dienstnehmer zu entlohnen waren, sind diese Stunden ebenso wie die Stehtage von den Gesamtbetriebsstunden abzuziehen. Die

Chefstunden hatte die GPLA bei ihrer Berechnung - offenbar irrtümlich wegen Übernahme der Stundenauslastungsformel abgeleitet aus den vorgelegte Unterlagen – hinzugerechnet.

Die nach Abzug der Stehzeiten (8% der errechneten Betriebsstunden auf Basis 12-Stundenauslastung) und der Chefstunden verbleibenden Stunden sind daher solche zu denen die Fahrzeuge von zu entlohnenden Dienstnehmern gelenkt wurden (DN-Stunden) und ergeben sich aus folgender Berechnung:

Jahr	Betriebsstunden	abzgl.Stehzeiten	verbleibend	Chefstunden	DN-Stunden
2014	31.818,18	2.545,45	29.272,73	2.500,00	26.772,73
2015	36.610,39	2.928,83	33.681,56	2.500,00	31.181,56
2016	45.213,85	3.617,11	41.596,74	2.500,00	39.096,74

Die Anzahl bzw. die Namen der beschäftigten Fahrer ergibt sich nur zum Teil aus den vorgelegten Unterlagen. Mangels Vollständigkeit der Aufzeichnungen kann nicht festgestellt werden wie viele Fahrer im Streitzeitraum letztlich bei der Bf. beschäftigt waren, zu welchen Zeiten sie tatsächlich tätig waren und wie hoch die geleistete Entlohnung tatsächlich war. Daher waren auch die tatsächlich bezahlten Löhne und die daraus resultierende einzubehaltende Tarifsteuer nicht erurierbar. Jedenfalls waren die Dienstnehmer jedoch nach Kollektivvertrag zu entlohnen, weshalb die von der GLPA dargestellten Stundensätze unter Zugrundelegung der jeweils geltenden Kollektivverträge als Berechnungsgrundlage herangezogen werden können. Die Höhe der kollektivvertraglichen Mindestlöhne ist dabei unstrittig und beträgt für 2014 und 2015 jeweils 4,62 € und für 2015 4,61 €.

Daraus ergeben sich nach der in diesem Punkt zutreffenden Berechnungsmethode der GPLA die zuzuschätzenden Bemessungsgrundlagen für die Lohnabgaben. Bei der Berechnung der zugeschätzten Bemessungsgrundlagen ist ausgehend von den oben errechneten Arbeitsstunden der Dienstnehmer (DN-Stunden) durch Vervielfachung mit dem unstrittigen Mindeststundenlohn laut Kollektivvertrag (KV Lohn) eine Gesamtbemessungsgrundlage zu ermitteln (DN-Löhne gesamt). Von diesen errechneten Gesamtlöhnen (DN-Löhne ges.) werden jene Beträge abgezogen, die von der Bf. als Bemessungsgrundlagen an den Sozialversicherungsträger gemeldet worden waren (Löhne lt. WGK). Die sich so ergebende Differenz stellt die bislang nicht den Lohnabgaben unterzogenen Beträge dar (Zuschätzung)

DN Stunden	KV Lohn	DN-Löhne ges.	Löhne lt. WGK	Zuschätzung
26.772,73	4,62	123.690,01 €	63.620,36 €	60.069,65 €
31.181,56	4,62	144.058,81 €	89.463,31 €	54.595,50 €
39.096,74	4,91	191.964,99 €	151.340,73 €	40.624,26 €

Die Feststellung der GPLA, dass die nicht erklärten Bezüge der Dienstnehmer einem durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 10% unterliegen, wurde von der Bf. nicht bestritten und scheint angesichts der versteuerten Löhne plausibel. Es besteht für das Gericht kein Hinweis,

dass diese Feststellung der GPLA unzutreffend wäre, weshalb diesbezüglich auch auf die Begründung im GPLA-Bericht und die Ausführungen in der BVE verwiesen wird.

2. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

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.

Nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 idF beträgt der Dienstgeberbeitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBl. 570/1979, mit dem das Handelskammergesetz geändert wird, wurde eine Kammerumlage eingeführt, die in Form

eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erhoben wird. Die Erhebung der Kammerumlage obliegt den Abgabenbehörden des Bundes. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Der Dienstgeberbeitrag ist ebenso wie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eine Selbstbemessungsabgabe, für die gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen ist, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Für den Streitzeitraum beträgt der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Wien 0,4% der Beitragsgrundlage.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 3 leg. cit ist ferner dann zu schätzen, wenn sich 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.

Wie oben dargestellt, waren die von der Bf. im Zuge der GPLA vorgelegten Aufzeichnungen unvollständig und erfassten nicht sämtliche abgabenrelevanten Vorgänge. Daraus ergibt sich die Schätzungsverpflichtung der Behörde, welche von der Bf. auch nicht bestritten wurde.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde dabei grundsätzlich frei (VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187; 24.3.2009, 2006/13/0150; 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094; 28.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196; 29.4.2010, 2008/15/0122; 27.1.2011, 2007/15/0226).

Bei einer kalkulatorischen Schätzung wird zB ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis (zB Wareneinsatz, Lohneinsatz) geschätzt. Hierbei sind nicht nur branchentypische Verhältnisse, sondern insbesondere die betrieblichen Bedingungen des betreffenden Betriebes (seine Besonderheiten, die für ihn geltenden Marktbedingungen) zu berücksichtigen (Loitlsberger, JfB 1985, 94). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (Ritz BAO 2017, § 184 Rz 12; Stoll, BAO, 1932).

Die hier vorgenommene kalkulatorische Schätzung erfolgte ausgehend von den gesicherten Daten der Meldebehörde und den jedenfalls aus den Kontrolldaten der Funktaxizentrale ableitbaren und damit als erwiesen anzusehenden Einsatzzeiten der Taxis. Die angesetzte Einsatzzeit von 12 Stunden je Taxi stellt jedenfalls die marktübliche Untergrenze dar und berücksichtigt dabei auch die Ausführungen der Bf., dass es zeitweise schwierig war geeignete Dienstnehmer anzustellen. Gemäß den Branchenerfahrungen wurden entsprechende

Stehzeiten wegen Reparaturen und Urlauben berücksichtigt sowie ein großzügiger Abschlag für sogenannte „Chefstunden“ vorgenommen. Ein über das von der GPLA angesetzte Ausmaß von Stehzeiten konnten nicht festgestellt und daher bei der Kalkulation auch nicht berücksichtigt werden.

Die von der Bf. in der Beschwerde angebotene Alternativ-Kalkulation leidet schon an der Basis an derart gravierenden Inhaltsmängeln (offensichtliche Unvollständigkeit der Basisdaten), dass sie als Kalkulationsgrundlage im Sinne der Judikatur nicht herangezogen werden kann.

Zum Einwand der Bf., dass die gegenständliche Schätzung völlig überhöht sei, ist zunächst nochmals darauf zu verweisen, dass keine Nachweise über das tatsächliche Ausmaß der Beschäftigung vorgelegt wurden. Hat ein Abgabepflichtiger - wie im gegenständlichen Fall die Bf. - die gebotene Dokumentation des Ausmaßes der Beschäftigung unterlassen, welche es ihm/ihr ermöglicht hätte, das behauptete Ausmaß einer geringeren als von der Abgabenbehörde angenommenen Beschäftigung der Taxifahrer zu erweisen, dann muss er/sie es hinnehmen, dass die nachteiligen Folgen dieser Handlungsweise mit den von der Abgabenbehörde errechneten Schätzungsergebnissen auf ihn/sie zurückfallen. Wer - wie die Bf. - zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er/sie sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089; UFSW 04.09.2012, RV/1678-W/11).

Im Übrigen wird ergänzend auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Für die Bf. ergeben sich ausgehend von den geschätzten Bemessungsgrundlagen daher folgende Abgabenbeträge:

1. § 82 EStG Haftung Lohnsteuer

Jahr	Zuschätzung	10% LSt
2014	60.069,65 €	6.006,97 €
2015	54.595,50 €	5.459,55 €
2016	40.624,26 €	4.062,43 €

2. Dienstgeberbeitrag 4,5% der Gesamtlöhne

Jahr	DN-Löhne ges.	DB neu	DB bisher	Nachford
2014	123.690,01 €	5.566,05 €	3.032,06 €	2.533,99 €
2015	144.058,81 €	6.482,65 €	5.013,11 €	1.469,54 €
2016	191.964,99 €	8.638,42 €	8.030,74 €	607,68 €

3. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 0,4 % der Gesamtlöhne

Jahr	DN-Löhne ges.	DZ	DZ bisher	Nachford.
2014	123.690,01 €	494,76 €	269,51 €	225,25 €
2015	144.058,81 €	576,24 €	445,60 €	130,64 €
2016	191.964,99 €	767,86 €	713,85 €	54,01 €

Der Beschwerde war daher hinsichtlich Haftung Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag teilweise stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor zumal sich die Entscheidung zur Wahl der Schätzungsmethode an der oben zitierten Judikatur des VwGH orientiert. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Wien, am 25. Mai 2021