

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 26. März 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (in der Folge zuständig: Finanzamt Wien 4/5/10; heute zuständig: Finanzamt Österreich) vom 9. Jänner 2013 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01.2008 bis 12.2010, Steuernummer ***BfStNr1*** (in der Folge: ***BfStNr2***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit insgesamt sechs Bescheiden vom 9.1.2013 verfügte die belangte Behörde (damals: Finanzamt Wien 2/20/21/22) nach einer vorangegangenen gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durch die Wiener Gebietskrankenkasse im Betrieb des Beschwerdeführers (Pizzeria einschließlich Lieferservice) gemäß § 82 EStG 1988 die Haftung des Beschwerdeführers für Lohnsteuer i.H.v. € 9.972,17 (2008), € 6.107,52 (2009) und € 2.985,47 (2010) und setzte gleichzeitig Säumniszuschläge i.H.v. € 199,44 (2008), € 122,15 (2009) und € 59,71 (2010) fest. Weiters setzte sie Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfond (DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) fest, sodass sich für das Jahr 2008 Nachforderungen i.H.v. € 4.001,50 (DB) und € 355,69 (DZ), für das Jahr 2009 i.H.v. € 3.013,53 (DB) und € 267,87 (DZ) und für das Jahr 2010 i.H.v. € 1.731,30 (DB) und € 153,88 (DZ) ergaben. Zur Begründung verwiesen die Bescheide auf den Prüfbericht vom selben

Tage. Dieser Prüfbericht enthält zunächst Angaben zum Prüfungsgegenstand (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2010) und zu den eingesehenen Unterlagen („Lohnkonten, Bilanzen und div. Unterlagen“) sowie Ausführungen wonach im Rahmen der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben war. Im Anschluss daran enthält er eine nach namentlich angeführten Personen gegliederte Aufstellung, in der für konkret bezeichnete Zeiträume die bisherige Bemessungsgrundlage (durchwegs € 0,00), der Hinzurechnungsbetrag und die neue Bemessungsgrundlage sowie daraus resultierend die jeweiligen Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag angeführt werden. Teilweise werden hierbei mehrmonatige Zeiträume zusammengefasst und für diese nur Gesamtbeträge an Bemessungsgrundlagen, Hinzurechnungsbeträgen und Nachforderungen angeführt.

Gegen diese Bescheide richtet sich die - nun als Beschwerde zu behandelnde - Berufung vom 26.3.2013. Darin wird einerseits geltend gemacht, dass der Prüfbericht, auf den die Bescheide verweisen, sich im Wesentlichen in der Darstellung von Tabellen betreffend angebliche Dienstnehmer des Berufungswerbers im Zeitraum 2008-2010 erschöpfe. Für den Berufungswerber sei nicht erkennbar, wie sich die Bemessungsgrundlagen, auf die sich die angefochtenen Bescheide stützen, konkret errechnen. Die Bescheide seien daher nicht nachvollziehbar bzw. überprüfbar und damit unzureichend begründet. Weiters seien die bescheidgegenständlichen Personen (Speisenzusteller bzw. „Pizzaboten“) nicht als Arbeitnehmer, sondern als selbstständige Unternehmer zu qualifizieren, insbesondere weil sie keinen Weisungen unterliegen, sich vertreten lassen können und an keine Dienstzeiten gebunden seien. In der Berufung wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2013 wies die belangte Behörde (mittlerweile: Finanzamt Wien 4/5/10) die Berufung als unbegründet ab, worauf der Beschwerdeführer am 29.11.2013 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr: durch das Bundesfinanzgericht) stellte. Anlässlich dieses Vorlageantrages ersuchte die belangte Behörde die WGKK um Übermittlung von Beweismitteln und erhielt mit E-Mail vom 14.2.2014 Niederschriften über die Einvernahmen der Speisenzusteller ***SZ1***, ***SZ5*** und ***SZ10***, Gewerberegister-Auszüge betreffend die Speisenzusteller ***SZ9***, ***SZ6***, ***SZ11***, ***SZ8***, ***SZ7*** und ***SZ13*** sowie als Werkverträge bezeichnete Vereinbarungen des Beschwerdeführers mit den Speisenzustellern ***SZ6***, ***SZ11***, ***SZ8***, ***SZ7*** und ***SZ4***.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.6.2021 wurde der belangten Behörde aufgetragen, binnen vier Wochen eine Klarstellung der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Beträge durch eine nachvollziehbare Darstellung und Herleitung der Bemessungsgrundlagen und der vorgenommenen Berechnungen vorzunehmen und dem

Bundesfinanzgericht samt allfälliger Belege vorzulegen, da auch für das Gericht die Bemessungsgrundlagen und die Berechnungen der vorgeschriebenen bzw. festgesetzten Abgaben nicht nachvollziehbar und überprüfbar sind. Hierauf teilte die belangte Behörde mit, dass weitere Beweismittel nicht vorgelegt werden können, da die (nunmehrige) ÖGK über keine Unterlagen aus den betreffenden Jahren mehr verfüge und sämtliche der belangten Behörde vorliegenden Informationen und Unterlagen bereits mit dem Vorlagebericht an das Gericht übermittelt wurden.

In der mündlichen Verhandlung, zu der der Beschwerdeführer nicht erschien, wurde mit der belangten Behörde die Überprüfbarkeit der angefochtenen Bescheide erörtert. Die Vertreterin der belangten Behörde erläuterte, dass die GPLA seinerzeit von der Wiener Gebietskrankenkasse durchgeführt worden sei, die auch die Bemessungsgrundlagen und die Steuerbeträge ermittelt habe. Ergänzende Unterlagen hierzu seien weder bei der belangten Behörde, noch bei der (heutigen) ÖGK vorhanden. Die belangte Behörde habe anlässlich der Prüfung nur den Prüfbericht vom 9.1.2013 erhalten. Die WGKK/ÖGK habe die Prüfungsunterlagen mittlerweile vernichtet bzw. gelöscht. Diese können auch nicht rekonstruiert werden. Es sei daher im Nachhinein nicht möglich, die Bemessungsgrundlagen aufzuschlüsseln und die Lohnsteuerberechnungen nachzuvollziehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2008-2010 einen Gastronomiebetrieb (Pizzeria) einschließlich Lieferservice. Als Speisenzusteller („Pizzaboten“) waren in diesem Zeitraum folgende Personen für ihn tätig:

SZ1

SZ2

SZ3

SZ4

SZ5

SZ6

SZ7

SZ8

SZ9

SZ10

SZ11

SZ12

SZ1

, ***SZ5***, ***SZ6*** und ***SZ4*** erhielten hierfür € 2,33, ***SZ11*** € 3,50 pro durchgeführter Lieferung. ***SZ10*** wurde pro Arbeitsstunde entlohnt, wobei der Stundensatz nicht festgestellt werden kann. In welcher Form die übrigen Speisenzusteller entlohnt wurden, kann nicht festgestellt werden. Es kann nicht festgestellt werden, wie sich die im Prüfbericht vom 9.1.2013 angeführten Bemessungsgrundlagen zusammensetzen und wie sich die (teilweise) nur in einem Gesamtbetrag für mehrmonatige Zeiträume angeführten Bemessungsgrundlagen auf die einzelnen Monate aufteilen. Demnach kann auch nicht festgestellt werden, welche Entlohnung die Speisenzusteller in den einzelnen Monaten des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes für ihre Tätigkeit erhalten haben.

Für ***SZ6***, ***SZ7***, ***SZ8***, ***SZ9***, ***SZ11*** und den im verfahrensgegenständlichen Zeitraum nicht (mehr) für den Beschwerdeführer tätigen ***SZ13*** war beim Magistrat der Stadt Wien jeweils das Gewerbe der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeug mit Anhängern, deren höchstzulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt, eingetragen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Betrieb und zu den für den Beschwerdeführer tätigen Personen ergeben sich aus dem insoweit unstrittigen Prüfbericht vom 9.1.2013 und dem insoweit unstrittigen Vorbringen des Beschwerdeführers, die Feststellungen zu den Eintragungen im Gewerberegister aus den vorliegenden Gewerberegisterauszügen. Die Feststellungen zur Entlohnung der Speisenzusteller ***SZ6***, ***SZ4*** und ***SZ11*** ergeben sich aus den Verträgen, die der Beschwerdeführer mit diesen Personen abgeschlossen hat. Dem E-Mail der WGKK vom 14.2.2014, mit welchem diese Verträge an die belangte Behörde übermittelt wurden, waren auch die Verträge mit ***SZ7*** und ***SZ8*** angeschlossen, doch fehlt bei diesen jeweils die Seite 2, die offenbar die Vereinbarung über die Entlohnung enthält. Angeschlossen waren auch Niederschriften der WGKK über die Einvernahmen der Speisenzusteller ***SZ1***, ***SZ5*** und ***SZ10***. ***SZ1*** und ***SZ5*** hatten ihre Entlohnung hierbei mit € 2,33 pro Lieferung beziffert, ***SZ10*** hatte angegeben, dass seine Entlohnung pro Arbeitsstunde nach Stundenaufzeichnungen erfolgte, ohne den Stundensatz zu nennen, sodass sich die Feststellungen zur Entlohnung dieser Personen aus den Niederschriften ergeben. Weitere Unterlagen liegen nicht vor und können auch nicht beschafft oder rekonstruiert werden, da sie von der WGKK mittlerweile vernichtet bzw. gelöscht wurden. Feststellungen zur Entlohnung der übrigen Speisenzusteller konnten daher nicht getroffen werden. Insbesondere kann von den bekannten Entlohnungsmodellen nicht auf die Entlohnung jener Personen geschlossen werden, hinsichtlich derer keine bzw. nur unzureichende Unterlagen vorliegen, da im Betrieb des Beschwerdeführers offenbar kein einheitliches Entlohnungsmodell geherrscht hat, sondern unterschiedliche Modelle (Entlohnung pro Lieferung bzw. pro Arbeitsstunde) und unterschiedliche Sätze (€ 2,33 und € 3,50 pro Lieferung) zur Anwendung gelangten. Mangels vorhandener bzw. beschaffbarer Unterlagen ist auch nicht

feststellbar, wie sich die im Prüfbericht angeführten Bemessungsgrundlagen zusammensetzen. Soweit das Entlohnungsmodell einzelner Speisenzusteller (***SZ1***, ***SZ5***, ***SZ6***, ***SZ4***, ***SZ11***) bekannt ist, sind die im Prüfbericht für diese Personen angeführten Bemessungsgrundlagen nicht durch die jeweiligen Entlohnungssätze (€ 2,33 bzw. € 3,50 pro Zustellung) teilbar. Die Bemessungsgrundlagen enthalten daher offenbar nicht nur diese Entlohnungssätze, sondern auch andere Bestandteile. Da diese unbekannt sind, ist nicht feststellbar, wie sich die Bemessungsgrundlagen zusammensetzen bzw. berechnen. Hinzu kommt, dass z.T. mehrmonatige Zeiträume zusammengefasst und für diese nur Gesamtbeträge ausgewiesen sind. Da aufgrund der Entlohnungsmodelle (Zahlung von bestimmten Beträgen pro Lieferung bzw. pro Stunde) davon ausgegangen werden muss, dass der Verdienst der Speisenzusteller in jedem Monat unterschiedlich hoch war, ist auch nicht feststellbar, wie viel von diesen Gesamtbeträgen auf die einzelnen (zusammengefassten) Monate entfällt und wie aus diesen Beträgen die Lohnsteuer ermittelt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

Gem. § 93 Abs 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er - wie hier - von Amts wegen erlassen wird. Die Abgabenbehörde ist hierbei verpflichtet, in der Begründung des Bescheides in eindeutiger, einer nachprüfenden Kontrolle zugänglichen Weise aufzuzeigen, von welcher konkreten Sachverhaltsannahme sie bei ihrem Bescheid ausgegangen ist und worauf sich die getroffenen Feststellungen im Einzelnen stützen (VwGH 26.1.1996, 94/17/0169). Es ist daher erforderlich, dass die einen tragenden Teil der Begründung darstellenden Ausführungen nachvollziehbar und somit überprüfbar sind (VwGH 20.6.1995, 94/13/0201).

Im vorliegenden Fall verweisen die angefochtenen Bescheide zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 9.1.2013. Dies ist zulässig, da der Bericht den Beschwerdeführer betrifft und ihm zugestellt wurde (VwGH 20.10.1999, 93/13/0063). Da im Bericht jedoch lediglich die Bemessungsgrundlagen für bestimmte Zeiträume genannt sind, ohne dass angegeben wird, wie sich diese errechnen bzw. zusammensetzen, ist nicht überprüfbar, ob die Bemessungsgrundlagen korrekt angenommen wurden. Weiters ist aufgrund dessen, dass von unterschiedlich hohen Entlohnungen in den einzelnen Monaten ausgegangen werden muss, teilweise mehrmonatige Zeiträume zusammengefasst sind und für diese Zeiträume nur eine gesamte Bemessungsgrundlage ausgewiesen wird, nicht bekannt, wie sich diese Beträge auf die einzelnen (zusammengefassten) Monate aufteilen. Hinsichtlich der Lohnsteuer ist zudem nicht bekannt, wie sie berechnet wurde. Der Prüfbericht und damit die angefochtenen Bescheide sind sohin nicht überprüfbar und damit unzureichend begründet.

Da der Beschwerdeführer hinsichtlich der Speiselieteranten keinerlei Selbstberechnung bekanntgegeben hat, erfolgte die nunmehrige (erstmalige) Festsetzung der Abgaben in Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 3 Fall 1 BAO. Da für eine derartige Festsetzung - anders als wenn sich eine bekanntgegebene Selbstberechnung als unrichtig erweist (Fall 2) - die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorliegen müssen, kann eine fehlende oder unzureichende Begründung im Rechtsmittelverfahren zwar grundsätzlich nachgeholt und der Mangel dadurch saniert werden, doch setzt dies naturgemäß voraus, dass die rechtserheblichen Tatsachen (noch) erhoben und festgestellt werden können. Im vorliegenden Fall wurden die von der WGKK im Zuge der GPLA erhobenen Daten und Unterlagen zwischenzeitig vernichtet bzw. gelöscht, sodass nur jene - unzureichenden - Urkunden verfügbar sind, welche die WGKK mit E-Mail vom 14.2.2014 an die belangte Behörde übermittelt hat. Weitergehende Beweismittel stehen nicht zur Verfügung und können auch nicht beschafft oder rekonstruiert werden, sodass es nicht möglich ist, die notwendigen ergänzenden Feststellungen zu treffen und eine überprüfbare Begründung im Rechtsmittelverfahren nachzuholen. Mangels Beweisbarkeit und Feststellbarkeit von wesentlichen rechtserheblichen Tatsachen (Bemessungsgrundlagen für die lohnabhängigen Abgaben und damit auch für die festgesetzten Säumniszuschläge zur Lohnsteuer) waren die angefochtenen Bescheide daher aufzuheben.

Ob die Speisenzusteller des Beschwerdeführers als Arbeitnehmer oder selbstständige Unternehmer zu qualifizieren sind, kann damit dahingestellt bleiben.

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. Die im vorliegenden Fall maßgeblichen (verfahrensrechtlichen) Fragen sind durch die unter Pkt. 3.1. zitierte Rechtsprechung des VwGH hinreichend geklärt. Entscheidend war vielmehr eine Tatsachenfrage, nämlich die Zusammensetzung bzw. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und konnte dies mangels verfügbarer Unterlagen nicht mehr geklärt werden. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 16. September 2021

