

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterinnen Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Franz Josef Gross in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Herbert Nigl, Hauptplatz 11, 2100 Korneuburg, über die Beschwerde vom 4. Februar 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 16. Jänner 2013 betreffend Haftung Lohnsteuer, Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils 2009 bis 2011 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Juni 2022 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen, die Höhe der festgesetzten Abgaben (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) sowie die Höhe der festgesetzten Lohnsteuer für die der Beschwerdeführer zur Haftung herangezogen wird, lauten (Beträge in Euro):

		2009	2010	2011
Bemessungsgrundlage	(BMG)	15.103,57	70.344,73	57.734,76
Lohnsteuer	20% v BMG:	3.020,71	14.068,95	11.546,95
Dienstgeberbeitrag	4,5% v BMG:	679,66	3.165,51	2.598,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	0,4% v BMG:	60,41	281,38	230,94
		3.760,79	17.515,84	14.375,96

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund von Kontrollmitteilungen durch die Finanzpolizei wurde beim Beschwerdeführer (in Folge: Bf.), eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (in Folge: GPLA) für die Jahre 2008 bis 2011 durchgeführt.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.01.2013 wurden folgende beschwerderelevante Feststellungen getroffen:

“Vorerst wird angemerkt, dass die Lohnverrechnungsunterlagen nur ab 2011 vorgelegt werden konnten. Grundaufzeichnungen wie Stundenlisten oder Ähnliches gibt es laut Angabe des Geschäftsführers, Herrn ***Bf1***, nicht. Letztlich konnte auch noch Lohnkonten für 2009 eines Steuerberaters aus Mödling herangezogen werden. Für 2010 gibt es jedoch nach wie vor keine Lohnverrechnung. Grundaufzeichnungen oder Ähnliches gibt es jedoch, laut Angabe des Geschäftsführers, nicht. Die im Jahr 2010 gegründete "****OG****" hat laut Angabe des Geschäftsführers nie die Tätigkeit aufgenommen.

Durch die Finanz-Polizei wurden am 13. 7. 2009, am 11. 11. 2010 und am 16. 6. 2011 Kontrollen durchgeführt und dabei jeweils Dienstnehmer unangemeldet bei der Arbeit angetroffen. Diese unangemeldeten Personen wurden meist anschließend für einen Tag bei der SV nachgemeldet (meist nur geringfügig, anstatt einer - laut GF-Angabe in der Niederschrift - vereinbarten Vollbeschäftigung, wo Herrn ***Bf1*** von 1.400,- Euro pro Monat spricht). Weiters gibt es Niederschriften mit Dienstnehmern von der FinPol., wo diese die tägliche Arbeitszeit mit 7.00 - 19.00 Uhr angeben!

Insgesamt wurde festgestellt, dass nicht nur teilweise unangemeldet Personen beschäftigt wurden, sondern die angemeldeten wurden geringfügiger angemeldet als es offensichtlich den Tatsachen entspricht.

Zusätzlich wurden auch noch Personen in der Buchhaltung als Fremdleistungen angeführt; diese wurden als "Selbständig" qualifiziert und nunmehr ebenfalls als "echte Dienstnehmer nach § 47 EStG 1988 behandelt, da sie nach ho. Ansicht auch "echte Dienstnehmertätigkeiten" verrichteten. Es handelt sich dabei um ***1*** (Rechnung ohne Unterschrift bzw. Firmenstempel - macht Schneeräumungstätigkeiten), ***2*** (Rechnung hat ebenfalls das gleiche Aussehen wie bei ***1***). Weiters wurden auch noch mehrere Personen bei der "****OG****" beteiligt; die genannte Firma nahm jedoch nie die Tätigkeit auf (dies wurde durch Herrn ***Bf1*** bestätigt), wodurch davon auszugehen ist, dass die Leistungen für das Einzelunternehmen ***Bf1*** als "echte Dienstnehmer nach § 47 EStG 1988 erbracht wurden.

Daraus ergaben sich nach einer Schätzung gem. § 184 BAO - hier wurden die jeweiligen GKK-Meldetage sowie der KV-Monatslohn für die Berechnung herangezogen, bzw. im Jahr 2010, wo überhaupt keine Lohnverrechnung vorhanden ist, wurde die Quartieranmeldung laut Zentralmeldeamt als Beschäftigungszeit herangezogen (es lagen laut ho. Unterlagen im Meldezeitraum keinerlei andere Tätigkeiten vor bzw. es wurden hieramts auch keine Jahreslohnzettel bzw. keine EST- Erklärungen abgegeben) - folgende Bemessungsgrundlagen, wobei die Lohnsteuer daraus jeweils mit 20 % pauschal angesetzt wurde:

2009: 657 Tage x 54,98 € Tageslohn plus 1/6 SZ ergibt eine Bemessungsgrundlage von 42.142,17 Euro, minus laut Lohnverrechnung bereits berücksichtigt: 16.704,70 ergibt eine Zuschätzungs-BMG von 25.437,47 Euro.

2010: 1359 Tage x 55,54 € Tageslohn plus 1/6 SZ ergibt eine Bemessungsgrundlage von 88.058,67 Euro, minus laut Lohnverrechnung bereits berücksichtigt: 121,32 ergibt eine Zuschätzungs-BMG von 87.937,35 Euro.

2011: 2106 Tage x 56,78 € Tageslohn plus 1/6 SZ ergibt eine Bemessungsgrundlage von 139.508,46 Euro, minus laut Lohnverrechnung bereits berücksichtigt: 17.878,33 ergibt eine Zuschätzungs-BMG von 121.630,13 Euro.

Angemerkt wird noch, dass die bereits gemeldeten Grundlagen bzw. Lohnabgaben nunmehr, wie oben ersichtlich, in Abzug gebracht wurden. “

Die belangte Behörde folgte den Prüfungsfeststellungen und setzte den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2011 im Schätzungsweg bescheidmäßig fest und erließ weiters auch Haftungsbescheide für die genannten Jahre mit denen der Bf. als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wurde.

Die dagegen erhobene **Berufung** (in Folge **Beschwerde**), richtete sich gegen die Höhe der festgesetzten Beträge und führte im Wesentlichen begründend aus:

„[...] Im gegenständlichen Fall besteht kein begründeter Anlass, eine Schätzung vorzunehmen. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge sind weder realitätsnah aber auch nicht schlüssig und folgerichtig, vieles wurde falsch oder gar nicht berücksichtigt.

Hr. ***Bf1*** hat im Jahr 2009 mit seiner selbständigen Tätigkeit begonnen. Im Jahr 2009 hat unser Mandant einen Umsatz von € 17.650,00 erzielt. Im selben Jahr waren Personalaufwendungen von € 18.417,12 zu verzeichnen. Der Prüfer, Herr ***3***, hat eine Bemessungsgrundlage für Lohnaufwendungen im Ausmaß von € 42.142,00 festgestellt. Hr. ***3*** ist hierbei nicht von den fakturierten bzw. getätigten Leistungen ausgegangen, sondern hat vielmehr aufgrund der Meldedaten diverser Landsleute unseres Mandanten eine Bemessungsgrundlage hochgerechnet. Man kann hierbei in keinsten Weise von einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ausgehen. Zu dieser Vorgangsweise für das Jahr 2009 gelangte Hr.

3 auch erst nachdem er festgestellt hat, dass betreffend das Jahr 2010 und 2011 keine Zustimmung zu seiner Vorgangsweise von unserer Seite zu erkennen war. Ursprünglich hatte Herr ***3*** beabsichtigt, die Bemessungsgrundlagen des Jahres 2009 nicht anzuzweifeln und hat aufgrund der Verhältnisse des Jahres 2009 gemäß den erzielten Umsätzen des Jahres 2010 die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2010 hochgerechnet.

Für das Jahr 2010 hat unser Mandant sodann einen Umsatz im Ausmaß von € 81.572,00 ausgewiesen, seitens der Prüfung wurde eine Bemessungsgrundlage von € 80.413,11 festgestellt, nachdem die, wie o.a. geschildert, ursprüngliche Grundlage nicht unsere Zustimmung fand. Betreffend das Jahr 2011 wurde ein Umsatz im Ausmaß von € 121.756,00 erzielt, die seitens des Prüfers festgestellte Bemessungsgrundlage belief sich auf € 103.936,44.

Unser Mandant hat lediglich im Jahr 2009 - wie bereits erwähnt gemäß den erstellten Leistungen abgerechnet. Ab der Wintersaison 2010 bis April 2011 und von Oktober 2011 bis April 2012 wurden für die Wintersaison Pauschalrechnungen gelegt. Da jedoch nur an wenigen Tagen ein Winterdienst erforderlich war, hatte unser Mandant auch im Wesentlichen keinen Personalbedarf. Hr. ***1*** und Fr. ***2*** wurden im Bescheid angeführt, hiezu ist jedoch in der Auflistung kein Betrag ersichtlich (siehe dazu beiliegenden Auszug Melderegister sowie Auszug Gewerberegister von Herrn ***1*** und Frau ***2***).

Betreffend das Jahr 2009 hat der Prüfer in keine Lohnkonti Einsicht genommen. Er ist lediglich von abgegebenen Lohnzetteln ausgegangen und hat dabei offensichtlich übersehen, dass Hr. ***4*** als Geschäftsführer mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 20 Std. tätig war. Bei allen anderen Dienstnehmern wurde seitens des Prüfers ein Zeitraum angenommen, welcher sich nicht mit den Sozialversicherungsan- und abmeldungen deckt. Für den Zeitraum 05.01.-31.12.2009 ist weder die Schätzung noch die Bemessung nachvollziehbar. Wie o.a. hat der Prüfer dieses Jahr vorerst unangetastet gelassen und nachher ohne Einsicht in die Lohnkonten eine Schätzung vorgenommen. Betreffend das Jahr 2010 konnte keine Lohnverrechnung vorgelegt werden, da unser Mandant im Wesentlichen kein Personal beschäftigt hatte. Wie aus den beiliegenden Rechnungen ersichtlich, hat Hr. ***Bf1*** die Arbeiten alleine verrichtet.

Eine Ausnahme stellt die Rechnung Nr. 8 vom 30.11.2010 dar. Bei den uns vorliegenden Niederschriften ist keine Arbeitszeit von 07:00 bis 19:00 Uhr vermerkt. Diese Arbeitszeit entspricht nicht den Tatsachen. Möglicherweise ist dies auf Sprach- und Verständigungsschwierigkeiten im Rahmen der Aussagen der Polen zurückzuführen. Seitens der Prüfung wurden Quartieranmeldungen laut Zentralmeldeamt für Arbeitszeitschätzungen herangezogen. Es ist absolut schleierhaft, aus welchem Grunde Meldungen beim Zentralmeldeamt für Lohnsteuerbemessungsgrundlagen herangezogen werden. Der Zeitraum 20.04.-31.12.2010 für die Bemessungsgrundlagen entbehrt jeder Grundlage. Es ist allerdings richtig, dass die bei der Kontrolle der Finanzpolizei am 10.11.2010 angetroffenen Herren ***22***, ***30***, ***27*** im Glauben als Gesellschafter tätig zu sein, zwei Wochen

Tätigkeiten ausgeübt haben (siehe Rechnung Nr. 8 vom 30.11.2010). Richtigerweise ist die Firma ***OG*** zwar im Firmenbuch eingetragen worden, hat aber niemals ihre Tätigkeit aufgenommen. Betreffend die Rechnung Nr. 8 vom 30.11.2010 erledigten Arbeiten haben Hr. ***22*** - zwei Wochen, wöchentlich 40 Stunden, Hr. ***30*** - zwei Wochen, wöchentlich 20 Stunden, Hr. ***27*** - zwei Wochen, wöchentlich 20 Stunden, lt. Aussage unseres Mandanten, gearbeitet.

Hr. ***31***, Hr. ***29***, Hr. ***28*** waren niemals tätig. Über ihren Aufenthalt in Polen kann Hr. ***Bf1*** Bestätigungen einholen.

Betreffend 2011 führte der Prüfer in diversen Gesprächen aus, dass er die bei der Gebietskrankenkasse angegebenen An- und Abmeldedaten heranziehen wird. Im Bescheid ist bei den einzelnen Dienstnehmern ein Zeitraum vom 03.03.-31.12.2011 angeführt. Bei Dienstnehmern, welche z.B. am 14.12.2011 eingetreten sind, scheint ebenso der Zeitraum 03.03.-31. 12.2011 auf. Obwohl nicht alle Dienstnehmer bei unserem Mandanten an der Adresse ***Bf1-Adr2*** gewohnt haben bzw. wohnen konnten, hat unser Mandant die Mitarbeiter bei der Gebietskrankenkasse mit seiner Wohnanschrift angemeldet. Es scheint nicht richtig, aus diesen falschen Meldungen Schlüsse zu ziehen, da das Haus von unserem Mandanten lediglich 80 m2 Wohnfläche ausweist und nur für maximal vier Personen Matratzenschlafplätze vorhanden sind.

Es ist zwar richtig, dass grundsätzlich die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde obliegt, wie bereits angeführt, hat aber eine Schätzung realitätsnah zu sein und muss auch nachvollziehbar sein. Bei Studium der Bescheide lässt sich feststellen, dass die Feststellungen des Prüfers, ***3***, weder nachvollziehbar noch logisch sind. In jedem Fall sind sie nicht richtig.

Aufgrund dieser vielen Differenzen, die jeder Richtigkeit und Logik widersprechen, beantragen wir daher nochmals eine Prüfung gem. § 148 BAO durchzuführen.

Wie der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, hat die Abgabenbehörde auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (vgl. Ritz, BA 04, § 184, Tz 20, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Dieser Verpflichtung ist der Prüfer im gegenständlichen Fall nicht nachgekommen. Hier wurden teilweise nicht nachvollziehbare Schätzungsmethoden angewandt, teilweise wurde aufgrund der Anmeldungen lt. Zentralmelderegister Berechnungsgrundlagen angenommen. Wie schon oben erwähnt, resultieren bei diesen Berechnungen aufgrund dieser Prüfung Berechnungsgrundlagen, die die erzielten Umsätze weit übersteigen und sind daher a priori weder vorstellbar noch möglich und auch betriebswirtschaftlich nicht vertretbar. Es gibt kein Unternehmen, das auf Dauer höhere Personalaufwendungen als Umsätze hat. Die Behauptung des Prüfers, dass „halt dann die

Umsätze nicht stimmen" ist deswegen ausgeschlossen, da es sich hier um Subunternehmerumsätze handelt, die zu 100 % Eingang in das Rechenwerk gefunden haben. Eine Schätzung hat realitätsnah zu erfolgen. Aufgrund seiner Annahmen und Unterstellungen maß sich der Prüfer eine Bestrafung unseres Mandanten an. Der § 184 BAO schließt dezidiert aus, dass im Rahmen der Schätzung eine Bestrafung durchgeführt werden kann. Unser Mandant ist zwar von der Finanzpolizei - wie erwähnt - mit Mitarbeitern, die der Meinung waren, für die ***OG*** tätig zu sein, angetroffen worden. Es bleibt allerdings anderen Instanzen vorbehalten, hierfür Strafen auszusprechen. In jedem Fall ist es nicht vorgesehen, über den Umweg des § 184 BAO, eine Bestrafung auszusprechen. [...]"

Der **Prüfer** nahm mit Schreiben vom 27.02.2013 zu den einzelnen Beschwerdepunkten **Stellung:**

„Die Berufung richtet sich gegen die Höhe der festgesetzten Beträge. D. h., dass andererseits die festgestellten Beschäftigungen, jeweils als DN, nicht mehr zur Disposition stehen.

Laut Berufung bestand kein Anlass, eine Schätzung vorzunehmen. Dem kann in keinsten Weise gefolgt werden. Allein schon aufgrund von fehlenden Grundaufzeichnungen, was ja zutrifft, ist eine Schätzung angebracht. Ja, selbst die Lohnkonten konnten nicht vollständig vorgelegt werden! Hinzu kommt noch, dass bei Finpol-Überprüfungen (am 13.7. 2009, am 11. 11. 2010 und am 16. 6. 2011) jeweils unangemeldete Personen bei Arbeiten für den Pflichtigen angetroffen wurden.

Weiters wurde im Jahre 2010 eine OG, mit mehreren unbeschränkt haftenden Gesellschaftern, gegründet, welche jedoch - wie auch der Pflichtige in einer NS erklärte - nie die Tätigkeit aufnahm. Offensichtlich sollte diese Konstellation die DN-Eigenschaft dieser Personen unterbinden, zumal alle diese Personen sowohl wirtschaftlich, als auch organisatorisch, vom Pflichtigen abhängig waren. Diese Personen wurden offensichtlich auch alle für Arbeiten herangezogen, was auch die Finpol-Feststellungen bestätigen.

Des Weiteren wird in der Berufung das Schätzungsergebnis angezweifelt. Unter anderem wird darin ausgeführt, dass vorerst die Schätzung anhand des erzielten Umsatzes vorgenommen wurden und später wieder verworfen wurde. Dazu muss gesagt werden, dass vorerst tatsächlich der Lohnaufwand ins Verhältnis zum Umsatz gestellt wurde. Diese Berechnung wurde jedoch von der Vertretung der Steuerberatung (Gesprächspartner: Herr ***32***) verworfen, da sich die Umsätze, wie er sagte, in den Prüfungsjahren unterschiedlich darstellen, da im Laufe der Zeit immer mehr mit vereinbarten Pauschbeträgen (für Schneeräumungen etc.) gearbeitet wird und daher eine solche Berechnung zu einem verfälschtem Endergebnis führen würde.

Daraufhin wurde meinerseits aufgrund der vorliegenden Niederschriften (durch die FinPol) sowie der ZMR-Meldungen, als auch des anzuwendenden KV, vorgegangen. In den NS mit den

Arbeitern wurde bspw. bekanntgegeben, dass die tägliche Arbeitszeit jeweils in der Zeit von 07.00 bis 19.00 lag!

[...Link Personenblätter...]

Des weiteren wurden in einer Niederschrift mit dem Pflichtigen durch die Finpol erklärt, dass mit den Arbeitern ein **Monatslohn von 1.400,-** Euro (Brutto oder Netto?) ausgemacht wurde! Zusätzlich wird ihnen ein Quartier, falls sie ein solches benötigen, bezahlt. In dieser NS erklärte er auch, dass seine Arbeiter generell mit 25 Wochenstunden angemeldet werden (ist ein Widerspruch zum Monatslohn als auch vor allem zu den tatsächlichen Anmeldungen als - teilweise - geringfügig Beschäftigte bzw. mit wenig Wochenstunden)!

[...Link Niederschrift...]

Zum Vorwurf der Meldedaten-Heranziehung wird gesagt, dass diese 6 Personen allesamt vorerst bei der OG beteiligt wurden (Vertretung lt. FB-Auszug: ab 29. 4. 2010). Das Meldedatum lt. ZMR lautet jeweils von 29. 4. 2010 - 2. 11. 2010, außer bei *****22*****, dieser war bis 12. 5. 2011 gemeldet. Von der Finpol wurden 3 dieser Personen am 11. 11. 2010 bei Arbeiten betreten und daraufhin für einen Tag bei der GKK als „geringfügig beschäftigt“ angemeldet. Somit lag während der Meldezeit (29.4.-2.11.2010) keine Beschäftigung vor - offensichtlich wurden keine Arbeitsgenehmigungen erteilt.

Nach ho. Ansicht kann, da die ZMR-Anmeldung mit dem Beginn der OG-Beteiligung (29. 4. 2010) zusammenfällt und es laut Versicherungsdatenauszug im gesamten ZMR-Meldezeitraum keinerlei GKK-, ALG- oder Krankenmeldungen vorlagen und die Meldungen lt. ZMR jeweils mit der Adresse des Pflichtigen vorliegen, von einer Beschäftigung in diesem Zeitraum ausgegangen werden.

Zusätzlich wurden, wie in der Berufung erwähnt, die Personen *****1***** und *****2***** in der Buchhaltung als „Fremdleister“ angeführt.

Diese wurden als "Selbständig" qualifiziert und nunmehr ebenfalls als "echte Dienstnehmer nach § 47 EStG 1988 behandelt, da sie nach ho. Ansicht auch "echte Dienstnehmertätigkeiten" verrichteten (Arbeitsmittel durch den DG zur Verfügung gestellt, organisatorisch und wirtschaftlich abhängig).

Dazu wird zusätzlich ausgeführt: *****1***** (Rechnung ohne Unterschrift bzw. Firmenstempel - macht Schneeräumungstätigkeiten), *****2***** (Rechnung hat ebenfalls das gleiche Aussehen wie bei *****1*****).

Zum Vorwurf, 2009 in keine Lohnkonten eingesehen zu haben, wird ausgeführt, dass vorerst in der Kanzlei *****33***** erklärt wurde, dass sowohl die Lohnverrechnung als auch die Buchhaltung erst ab 2011 gemacht werden, wurden die BMG für das Jahr 2009 nur aufgrund

der abgegebenen Jahreslohnzettel festgestellt und 2010 gab es überhaupt keine Aufzeichnungen. Erst bei der Schlussbesprechung kam man drauf, dass offensichtlich eine Kanzlei in Baden die Lohnverrechnung für 2009 durchführte. Da dies jedoch keine Änderung an den BMG bringen würde (Grundaufzeichnungen etc. sind trotzdem nicht vorhanden), wurde von einer solchen zusätzlichen Anforderung - wie mit Herrn ***32*** von der Kanzlei ***33*** besprochen - Abstand genommen. Der angeführte ***4*** war mit 20 Wochenstunden angemeldet und wurde vom Pflichtigen als STB angegeben, welcher offensichtlich die Lohnverrechnung in diesem Zeitraum durchführte. Der Genannte wurde jedoch bei der BMG- bzw. Abgleichsermittlung angeführt und mit diesen 20 Wochenstunden berücksichtigt, wodurch sich hier keinerlei Änderungen ergeben.

Dass die in den Niederschriften angeführten Arbeitszeiten von 07.00 - 19.00 Uhr nicht stimmen kann mit den vorliegenden NS (weiter oben bereits als Dokument eingefügt) widerlegt werden. Auch dass es sich, wie in der Berufung angeführt, um Sprach- und Verständigungsschwierigkeiten im Rahmen der Aussagen handelte, kann insofern widerlegt werden, da die vorgedruckten Fragen auf den NS-Formulare in mehreren Sprachen (auch polnisch) angeführt sind und die Personen diese Formulare eigenhändig ausfüllten!

Bezüglich der im Bescheid 2011 angeführten Zeiträume jeweils von 3. 3. - 31. 12. 2011 wird angemerkt, dass diese Feststellungen mit dem Prüfprogramm über das sogenannte Tool „Gruppennachforderungen“ vorgenommen wurde, wodurch offensichtlich die Beginnzeit des in diesem Jahr erstangemeldeten DN, ***10***, für alle übernommen wurde. Wichtig und richtig ist jedoch, dass die nachzuverrechnende Gesamt-BMG mit dieser Methode zwar auf alle in diesem Jahr beschäftigten DN aufgeteilt wurde, jedoch sich in der Gesamthöhe der nachverrechneten BMG bzw. der Lohnabgaben keine Änderung eintritt.

Dazu nochmals die 2011 berücksichtigten DN und deren Zeiten:

5	M AUT	12.06.2011	20.06.2011
6	M AUT	17.05.2011	20.06.2011
7	M AUT	14.12.2011	31.12.2011
8	M AUT	10.11.2011	31.12.2011
9	M AUT	01.01.2011	31.12.2011
10	M AUT	03.03.2011	19.07.2011
11	M AUT	14.12.2011	31.12.2011
12	M AUT	12.06.2011	20.06.2011
13	M AUT	12.06.2011	20.06.2011
14	M AUT	17.05.2011	31.12.2011
15	M AUT	17.05.2011	20.06.2011
16	M AUT	24.09.2011	31.12.2011
17	M AUT	17.05.2011	31.12.2011
18	M AUT	17.05.2011	30.09.2011

19	M AUT	14.12.2011	31.12.2011
20	M AUT	14.12.2011	31.12.2011
21	M AUT	14.12.2011	31.12.2011
22		01.01.2011	12.05.2011

Daraus ergaben sich insgesamt 1.569 Beschäftigungstage, wodurch sich daraus eine Lohnsumme von 103.975,79 Euro als BMG ergab. Minus der bereits berücksichtigten BMG laut Lohnverrechnung von 17.878,33 Euro, ergibt dies eine BMG-Zuschätzung von 86.057,46 Euro.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt. Sie führte u.a. folgendes aus:

„ [...]

Folgender Sachverhalt hinsichtlich Aufzeichnungen wurde im Rahmen der Außenprüfung festgestellt:

Für das Jahr 2009 und 2011 wurde im Rahmen der Außenprüfung einige Unterlagen betreffend Lohnverrechnung vorgelegt; diese waren jedoch nicht vollständig. Die Richtigkeit des vorgelegten Materials war jedoch insofern in Zweifel zu ziehen, als diese Unterlagen dem vorhandenem Kontrollmaterial widersprechen. So waren durch die Finanz-polizei wurden am 13. 7. 2009, am 11. 11. 2010 und am 16. 6. 2011 Kontrollen durchgeführt worden, wobei jeweils Dienstnehmer unangemeldet bei der Arbeit angetroffen worden waren:

Betreffend 2009 war für die Dienstnehmer ***9*** und ***24*** für den Monat Juli 2009, der von der Finanzpolizei bei Mäharbeiten im Bereich der Baustelle der A5 angetroffen worden war, keine Anmeldung bei der GKK erfolgt und in der Folge auch kein Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt worden, obwohl diese -- wie im Straferkenntnis der BH Baden ausgeführt - zumindest ab 13.7.2009 für Sie als nichtselbständig Beschäftigte gearbeitet haben. Betreffend 2011 wurden nachweislich für die Dienstnehmer ***5***, ***12*** und ***13*** eine Lohnzettel für 16.6.2011 ausgestellt, obwohl sie nach deren eigenen Aussagen ab 12.6.2011 für Sie gearbeitet haben.

Für das Jahr 2010 wurde weder eine Lohnverrechnung noch andere Unterlagen vorgelegt. In diesem Jahr wurden jedoch am 11.11.2010 im Rahmen einer finanzpolizeilichen Überprüfung Personen angetroffen, die zwar offiziell als persönlich haftende Gesellschafter einer ***OG*** aufscheinen, jedoch de facto als Arbeitnehmer des Einzelunternehmens ***Bf1*** gearbeitet haben (siehe Ausführungen unten).

Es sind daher formelle Mängel in den Aufzeichnungen gegeben, die - nach dem oben geschilderten Sachverhalt - auch an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel ziehen. In diesem Zusammenhang wird auf die Bestimmungen der BAO und die Rechtsprechung des VwGH verwiesen die der Abgabenbehörde eine Schätzungsbefugnis einräumen: [...]

[...] Es handelt sich um bei den für Sie arbeitenden Personen allesamt um polnische Staatsbürger, die bei der Prüfung und auch jetzt nicht mehr im Inland anzutreffen waren. Nach der Rechtsprechung - siehe oben - liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (und eine in den Hintergrund tretende Ermittlungspflicht der Behörde) dann vor, wenn es sich um Sachverhaltselemente mit Auslandsbeziehung - wie im konkreten Fall - handelt. Da die handelnden Bediensteten nicht mehr von der Finanzbehörde zu den Fakten befragt werden könne, das sie das Inland bereits verlassen haben, und die vom Prüfer angenommenen Sacherhalte und Schlussfolgerungen nicht denkungslogisch erscheinen, ist es am Abgabepflichtigen die gegenteiligen Behauptungen zu beweisen (siehe dazu Ausführungen des VwGH oben).

Da - wie oben ausführlich dargestellt - nur mangelhafte bzw. unrichtige Unterlagen hinsichtlich Ihrer Beschäftigten vorhanden waren und die richtigen Bemessungsgrundlage Ihrerseits nicht bekanntgegeben worden sind, war eine Schätzungsbefugnis gegeben, ja vielmehr war die Finanzbehörde verpflichtet eine Schätzung durchzuführen.

Zur Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlage wird ausgeführt:

Faktum ist, dass in den gegenständlichen Jahren 2009 und 2011 einige polnische Arbeiter nur dann bei der Sozialversicherung angemeldet worden sind und Lohnzettel für sie ausgestellt wurden, wenn die Finanzpolizei diesen Umstand der unangemeldeten Beschäftigung entdeckt hatte.

So wurden am 16.6.2011 die polnischen Staatsbürger ***5***, ***12*** und ***13*** ***17***, ***15*** und ***18*** (alle bei der Maurer und Renovierungsarbeiten) angetroffen. Die polnischen Staatsbürger ***5***, ***12*** und ***13*** waren nicht angemeldet. Auf den Personenblättern, die alle auch in polnischer Sprache angeführt sind und eine Verständigungsproblematik damit ausgeschlossen ist, geben alle übereinstimmend an seit 12.6.2011 bei Ihnen beschäftigt zu sein und würden von 7.00 - 19.00 täglich arbeiten. In der Folge wurden die Personen „geringfügig“ bei der Gebietskrankenkasse nachgemeldet - obwohl auch von Ihnen in der Niederschrift vom 16.6.2001 von einer Vollbeschäftigung der Beschäftigten gesprochen wurde. Sie haben im Rahmen einer niederschriftlichen Einvernahme vor der Finanzpolizei (Team Waldviertel) am 16.6.2011 ausgeführt, dass die Arbeiter für Sie 25 Wochenstunden arbeiten würden und es wäre ein Monatslohn von 1400.-- Euro ausgemacht. Tatsächlich wurde von den Arbeitern jedoch übereinstimmend angegeben sie würden von 7.00 - 19.00 Uhr täglich arbeiten, was diametral von den (nach dem Aufgriff durch die Finanzpolizei vorgenommenen) Anmeldungen bei der Sozialversicherung abweicht, bei der diese Personen nur als geringfügig beschäftigt ausgewiesen wurden. Es darf auch ausgeführt werden, dass Stundenaufzeichnungen bzw. andere Unterlagen für die Jahre 2009 und 2011 nicht geführt wurden.

Eine weitere Verschleierung der tatsächlichen Umstände ist dadurch erwiesen, dass im Jahr 2010 eine OG gegründet wurde, bei denen die eigentlich als Dienstnehmer verwendeten Personen als Komplementäre aufscheinen. De facto wurde diese OG (nach Ihren eigenen Angaben) jedoch nie tätig. Sie hatte - wie die Finanzpolizei festgestellt hat - weder Gewerbeberechtigungen noch war sie Mitglied der Wirtschaftskammer. Auch hatte weder die Gesellschaft noch die übrigen Gesellschafter - außer Ihnen (als Einzelunternehmer) - eine Steuernummer beim Finanzamt oder eine Anmeldung bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Auch die von Ihnen ausgestellten Rechnungen an die Firma ***34*** KG und ***35*** GmbH wurden von Ihnen als Einzelunternehmer gelegt (wenn auch zT unter dem Fantasienamen „***36***“) und nicht unter der „Offenen Gesellschaft“. Es handelt nach Ansicht der Finanzbehörde daher bei den gegenständlichen Personen (***29***, ***22***, ***27***, ***31***, ***30***, ***28***) nicht um Gesellschafter einer Personengesellschaft sondern um Arbeitnehmer Ihres Einzelunternehmens. Dies deshalb da einerseits eine wirtschaftliche Abhängigkeit von Ihnen gegeben war - alle diese Personen waren bei Ihnen einige Monate „hauptgemeldet“ und wohnten bei Ihnen, als auch die Tatsache dass Sie den Lohn an diese Personen bar ausgezahlt haben. Jene 3 Personen die am 11.11.2010 im Zuge einer Finanzpolizeikontrolle arbeitend angetroffen wurden, indem sie mit dem Errichten eines Wildschutzzaunes sowie Gitterspann- und Aufräumarbeiten beschäftigt waren, wurden in der Folge für diesen einen Tag von Ihnen bei der GKK angemeldet. Sie haben also die gesetzmäßig verpflichtete Handlung nachgeholt - aber nur für jenen einen Tag an dem diese von der Finanzpolizei aufgegriffen wurden. Dass die Arbeiter nur für einen Tag den weiten Weg von Polen nach Österreich gefahren sind widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, zumal die zu erledigende Arbeit (Errichten und Ausbessern des Wildgatters) nicht in einem Tag zu erledigt ist. Außerdem haben sich diese Personen für Monate in Ihrem Haus nach melderechtlichen Vorschriften hauptgemeldet. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass Personen die nur einen Tag in Österreich arbeiten sich monatelang an einer Adresse hauptmelden. Vielmehr ist anzunehmen, dass es zwischen Ihnen und diesen Personen ein besonderes Naheverhältnis gegeben hat.

Nachdem die gegenständlichen Personen (***29***, ***22***, ***27***, ***31***, ***30***, ***28***) polnische Staatsbürger sind, in Österreich nicht (mehr) gemeldet sind und auch keine Hinweise vorliegen wie man sie erreichen könnte, konnte eine weitete Einvernahme nicht mehr durchgeführt werden und wurde daher jenem Beweismittel - der Einvernahme vor der Finanzpolizei - insofern Glauben geschenkt, als die dortigen Angaben schlüssig und nachvollziehbar sind und der Lebenserfahrung entsprechen.

[...]

Wie die Ermittlungen der Finanzpolizei ergeben haben, waren diese Personen alle in einem von Ihnen abhängigen Verhältnis (haben bei Ihnen gewohnt, den Lohn bar erhalten und waren offenbar auch aufgrund der - wie in der Beschwerde ausgeführten - Sprach- und

Verständnisschwierigkeiten nicht in der Lage mit nicht polnisch sprechenden Personen zu kommunizieren). Auch handelt es sich bei den Arbeiten (Aufstellung und Ausbessern eines Wildzaunes, Grasmähen, Verputzen von Mauerwerk) um typische nichtselbständige Tätigkeiten. [...]

In Ihrer Beschwerde führen Sie aus, dass im Jahr 2010 im Wesentlichen kein Personal beschäftigt wurde, da die Arbeiten von Ihnen allein verrichtet worden seien. Dazu wird ausgeführt: Durch Einblicknahme in die vorgelegten Rechnungen ist ersichtlich, dass der Leistungsumfang, etwa die Montage eines Wildschutzzaunes und der Mehraufwand von Betonkränzen bei Zwischenstehern umfasst. Es ist denkunmöglich, dass diese Tätigkeit allein ausgeübt wird, denn schon zum Spannen des Drahtes bei einem Zaun ist mehr als eine Person erforderlich. Auch haben Sie an die Firma ***35*** GmbH Rechnungen für die Schneeräumung gelegt; aufgrund der Höhe der Rechnungen (54.205 Euro) haben Sie eine größere Fläche zu betreuen, die nicht allein bewältigbar ist, da lt. gesetzlicher Bestimmungen eine Schneeräumung in Wien bis 6.00 Uhr früh und bei anhaltendem Schneefall laufend durchzuführen ist. Dies ist allein - auch mit kleinem Schneepflug wie ihn die Firma ***35*** verwendet - nicht machbar.

Sie haben für das Jahr 2010 auch die Personen ***1*** und ***2*** als „Fremdleister“ mit Werkvertrag geführt. Es handelt sich demnach bei den oben angeführten Personen um nichtselbständig Beschäftigte für die Sie gem § 47 EStG die Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen haben.

[...]

Mangels anderer Anhaltspunkte auch in der gegenständlichen Beschwerde wurden keine nachvollziehbaren Argumente genannt - mussten die Bemessungsgrundlagen geschätzt werden. Es wurden nachfolgende Grundlagen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen:

Im Erstbescheid wurde für die Jahren 2009 und 2011 die jeweiligen GKK Meldetage sowie der Kollektivvertragslohn „Gärtner mit KFZ-Lenkung“ für die Berechnung herangezogen, im Jahr 2010 wurde - mangels Unterlagen - die Quartieranmeldung lt. ZMR für die Beschäftigungszeit herangezogen.

Es wurde nicht wie an die GKK gemeldet - geringfügige Beschäftigungsverhältnisse angenommen, sondern Vollbeschäftigungen.

In der BVE werden nunmehr die Zeiten für die Lohnversteuerung aus dem Erstbescheid übernommen, anders als im Erstbescheid wurden jedoch der Kollektivvertrag Gartenarbeiter ohne Lehrabschlussprüfung (ohne KFZ-Lenkung) herangezogen. Angesichts der Tatsache, dass Ihre Firma hauptsächlich mit Gartenarbeiten bzw. Landschaftspflege beschäftigt ist, aber auch

andere Hilfsarbeiten (z.B. Verputztätigkeit am Bau) tätig, war der Kollektivvertrag der „Gartenarbeiter ohne Lehrabschlussprüfung“ heranzuziehen (entspricht dem Kollektivvertrag Hilfsarbeiter):

Gartenarbeiter ohne Lehrabschlussprüfung:

/Stunde	01.03.2014	01.03.2013	01.03.2012	01.03.2011	01.03.2010	01.03.2009	01.03.2008
1.00	9,67	9,43	9,16	8,83	8,64	8,55	8,30
=/Monat	1.634,23	1.593,67	1.548,04	1.492,27	1.460,16	1.444,95	1.402,70
=/Tag	54,47	53,12	51,60	49,74	48,67	48,17	46,76

Für die Jahre 2009 und 2011 wurde jene Zeiten herangezogen für die eine Meldung bei der GKK erfolgt ist, jedoch nicht die gemeldete geringfügige Beschäftigung, sondern ein Vollzeitausmaß. Dies entspricht - nach den Aussagen der Arbeiter sie hätte jeweils von 7.00 - 19.00 gearbeitet - den tatsächlichen Gegebenheiten. Mangels Meldungen bei der GKK wurden im Jahr 2010 jene Zeiten herangezogen, in denen die Arbeiter an Ihrer Adresse gemeldet waren. Es entspricht den Erfahrungen, dass sich ausländische Personen, die um eine Arbeitserlaubnis zu erlangen einen inländischen Wohnsitz benötigen, in Österreich nur dann anmelden, wenn sie hier auch arbeiten. Auch muss es ein Anliegen der Unterkunftsgeberin Frau ***37*** gewesen sein die richtigen Ab- und Anmeldezeiten anzugeben, da man ihr sonst eine Meldeverfehlung vorwerfen könnte. Für diese Vorgehensweise spricht auch die Zeit der Anwesenheit dieser Personen (20.4.- 2.11.2010) - in dieser Zeit werden üblicherweise Mäh - und Gartenarbeiten durchgeführt. Es ist daher nicht denkunlogisch die Zeit der Anmeldung in Ihrem Haus als „Arbeitszeit“ heranzuziehen. Es waren daher im Jahr 2010 alle an der OG Beteiligten bei Ihnen als Arbeiter zu führen, wobei die Meldedaten als Beschäftigungszeit heranzuziehen waren.

[...Tabellen zur Berechnung der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen...]

Es sind daher folgende Bemessungsgrundlagen (Lohnsummen) ermittelt worden:

2009: 20.217,61 Euro

2010: 70.344,73 Euro

2011: 73.170,74 Euro

Daraus ergeben sich untenstehende Steuern, wobei die Lohnsteuer jeweils pauschal mit 20 % angesetzt wurde.

[...]"

Anschließend wurde vom Bf. ein **Vorlageantrag** mit Senatszuständigkeit und Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, woraufhin die belangte Behörde die Beschwerde- und Aktenvorlage gemäß § 265 BAO vornahm.

In weiterer Folge stellte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 19.04.2022 einige Fragen, die mit Stellungnahme vom 25.04.2022 beantwortet wurden.

Die Ladung zur **mündlichen Verhandlung** wurde mit Hinterlegung vom 26.04.2022 rechtswirksam an den Bf. zugestellt, allerdings als nicht behoben retourniert. Eine neuerliche Zusendung erfolgte am 27.05.2022. Der Bf. blieb der mündlichen Verhandlung vom 28.06.2022 unentschuldigt fern. Der Senatsvorsitzende verkündete das Erkenntnis.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Im Jahr **2009** hat der Bf. folgende Personen Vollzeit beschäftigt:

23	im Zeitraum	15.07.2009 - 21.08.2009	= 38 Tage
24	im Zeitraum	13.07.2009 - 13.07.2009	= 1 Tag
25	im Zeitraum	15.07.2009 - 14.09.2009	= 62 Tage
26	im Zeitraum	19.08.2009 - 21.10.2009	= 64 Tage
9	im Zeitraum	13.07.2009 - 31.12.2009	= 172 Tage
4	im Zeitraum	05.01.2009 - 31.03.2009 / 28.04.2009 - 08.07.2009 / 11.09.2009 - 20.11.2009	= 229 Tage
Summe			= 566 Tage

Im Jahr **2010** hat der Bf. folgende Personen Vollzeit beschäftigt:

27	im Zeitraum	20.04.2010 - 02.11.2010	= 197 Tage
22	im Zeitraum	20.04.2010 - 12.05.2011	= 256 Tage
28	im Zeitraum	20.04.2010 - 02.11.2010	= 197 Tage
29	im Zeitraum	20.04.2010 - 02.11.2010	= 197 Tage
30	im Zeitraum	20.04.2010 - 02.11.2010	= 197 Tage
31	im Zeitraum	20.04.2010 - 02.11.2010	= 197 Tage
Summe			1.241 Tage

Im Jahr **2011** hat der Bf. folgende Personen voll beschäftigt:

5	im Zeitraum	12.06.2011 – 20.06.2011	= 9 Tage
6	im Zeitraum	17.05.2011 – 20.06.2011	= 35 Tage
7	im Zeitraum	14.12.2011 – 31.12.2011	= 18 Tage
8	im Zeitraum	10.11.2011 – 31.12.2011	= 52 Tage
9	im Zeitraum	24.09.2011 – 31.12.2011	= 99 Tage
10	im Zeitraum	03.03.2011 – 19.07.2011	= 139 Tage

11	im Zeitraum	14.12.2011 – 31.12.2011	= 18 Tage
12	im Zeitraum	12.06.2011 – 20.06.2011	= 9 Tage
13	im Zeitraum	12.06.2011 – 20.06.2011	= 9 Tage
14	im Zeitraum	17.05.2011 – 31.12.2011	= 229 Tage
15	im Zeitraum	17.05.2011 – 20.06.2011	= 35 Tage
16	im Zeitraum	24.09.2011 – 31.12.2011	= 99 Tage
17	im Zeitraum	17.05.2011 – 31.12.2011	= 229 Tage
18	im Zeitraum	17.05.2011 – 30.09.2011	= 137 Tage
19	im Zeitraum	14.12.2011 – 31.12.2011	= 18 Tage
20	im Zeitraum	14.12.2011 – 31.12.2011	= 18 Tage
21	im Zeitraum	14.12.2011 – 31.12.2011	= 18 Tage
22	im Zeitraum	01.01.2011 – 12.05.2011	= 132 Tage
Summe			= 1.303 Tage

Am 20.04.2010 hat der Bf. die ***OG*** gegründet, die niemals eine Tätigkeit aufgenommen hat.

Im gesamten Streitzeitraum gab es keinerlei Grundaufzeichnungen wie bsplw. Stundenaufzeichnungen.

2. Beweiswürdigung

Bei Kontrollen durch die Finanzpolizei in den Jahren 2009, 2010 und 2011 wurden mehrere polnische Staatsangehörige bei Tätigkeiten für den Bf. angetroffen. Arbeitsmarktrechtliche Bewilligungen sowie Anmeldungen bei der Sozialversicherung fehlten und die Übermittlung von entsprechenden Lohnzetteln wurde unterlassen.

Für das **Jahr 2009** ergeben sich die Beschäftigungszeiten der angegebenen Personen aus den Anmeldungsdaten bei der Sozialversicherung.

Bei einer Kontrolle durch die Finanzpolizei am 13.07.2009 auf der Baustelle der ***Ort*** wurden folgende polnische Staatsangehörige bei Mäharbeiten angetroffen, ohne dass arbeitsmarktrechtliche Bewilligungen oder entsprechende Anmeldungen bei der Sozialversicherung vorlagen:

9, geb. ***Datum9***

24, geb. ***Datum24***

Dem Straferkenntnis der BH Baden vom 12.02.2010 ist zu entnehmen, dass der Bf. diesbezüglich ein Geständnis abgelegt hat. Fest steht weiters, dass in der Folge keine Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt wurden.

Die Meldung bei der Sozialversicherung für den 13.07.2009 fand aufgrund dieser Kontrolle statt.

Die Beschäftigung der angeführten Personen im **Jahr 2010** ergibt sich aus Folgendem:

a) Mit Gesellschaftsvertrag vom 20.04.2010 gründete der Bf. mit mehreren polnischen Staatsangehörigen, die zum Teil bei den Kontrollen durch die Finanzpolizei angetroffen wurden, die „***OG***“. Diese hat [laut Angabe des Bf.] nie eine Tätigkeit aufgenommen.

b) Bei einer Kontrolle durch die Finanzpolizei am **11.11.2010** wurden auf der ***Straße,Ort2***, neben dem Bf. noch folgende polnische Staatsangehörige bei Wildzaunmontagearbeiten angetroffen:

22, geb. ***Datum22***

27, geb. ***Datum27***

30, geb. ***Datum30***

Der Bf. gab bei der damaligen Kontrolle an, dass alle angetroffenen Personen, persönlich haftende Gesellschafter der ***OG***, ***Bf1-Adr2*****Bf1-Adr2*** wären.

c) Mangels Vorliegen einer Lohnverrechnung und Anmeldungsdaten bei der Sozialversicherung hat die belangte Behörde die Tage an denen die Dienstnehmer bzw persönlich haftenden Gesellschafter der ***OG*** an der Adresse des Bf. gemeldet waren, als Grundlage für die Schätzung herangezogen. Wenn der Bf. in seiner Beschwerde angibt, dass in diesem Jahr im Wesentlichen kein Personal beschäftigt gewesen sei und er die Arbeiten alleine verrichtet habe, kann das Bundesfinanzgericht diesen Ausführungen keinen Glauben schenken. Vielmehr ist diesbezüglich der ausführlichen Argumentation der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung zu folgen, weil es wahrscheinlicher ist, dass Personen, die einerseits als Gesellschafter einer nie tätig gewordenen Gesellschaft aufscheinen und andererseits an der Adresse des Bf. hauptgemeldet sind, für diesen auch einer Tätigkeit nachgehen, zumal einige von ihnen auch bei Arbeiten für den Bf. von der Finanzpolizei angetroffen wurden, ohne dass eine sozialversicherungsrechtliche Meldung vorlag. Auch lassen Art und Umfang der Arbeiten nicht zu, dass sie von einem Einzelnen bewältigt werden könnten.

Betreffend das **Jahr 2011** ergeben sich die Beschäftigungszeiten der angegebenen Personen grundsätzlich aus den Anmeldungsdaten bei der Sozialversicherung.

a) Die Personen ***5***, ***12*** und ***13***, die bei der Kontrolle durch die Finanzpolizei am 16.06.2011 angetroffen wurden, gaben jeweils an, bereits seit 12.06.2011 auf der Baustelle tätig gewesen zu sein [siehe auch folgend unter b)], weshalb dieser Tag als Beginndatum herangezogen wurde.

22 war im Jahr 2011 nicht bei der Sozialversicherung gemeldet, hatte allerdings bis zum 12.05.2011 weiterhin (wie auch schon 2010) seinen Wohnsitz an der Adresse des Bf., weshalb auch für den Zeitraum 01.01.2011 – 12.05.2011 davon auszugehen ist, dass er für den Bf. tätig war.

b) Bei einer Kontrolle am **16.06.2011** durch die Finanzpolizei auf der Baustelle eines renovierungsbedürftigen Privathauses in *****Ort3***** wurden neben dem Bf. sechs weitere Personen angetroffen, wobei drei von ihnen vom Bf. bei der Sozialversicherung gemeldet waren. Für folgende Personen fehlte eine Anmeldung zur Pflichtversicherung beim zuständigen Krankenversicherungsträger:

*****5*****, geb. *****Datum5*****

*****12*****, geb. *****Datum12*****

*****13*****, geb. *****Datum13*****

Entgegen der Aussage des Bf. gaben alle drei Arbeiter an, dass sie bereits seit 12.06.2011 auf der Baustelle tätig waren.

Am 25.07.2011 gab der Bf. bei der BH Gänserndorf niederschriftlich an, dass er wisse, dass er die Arbeiter bei der Sozialversicherung hätte anmelden müssen.

c) Anders als bei der Sozialversicherung gemeldet, war nicht von geringfügiger sondern von Vollzeit Beschäftigung auszugehen. Dies schon deshalb, weil die von der Finanzpolizei bei der Kontrolle am 16.06.2011 angetroffenen Personen jeweils angegeben haben, die Arbeitszeit war täglich von 07 – 19 Uhr. Unterlagen, die andere Zeiten nachweisen würden, wurden nicht vorgelegt.

Die Gründung der OG ergibt sich aus dem Firmenbucheintrag vom 29.04.2010. Dass die Gesellschaft niemals eine Tätigkeit aufgenommen hat, ist der Niederschrift mit dem Bf. vom 12.10.2012 (OZ 31) zu entnehmen.

Die Feststellung, dass im gesamten Streitzeitraum keinerlei Grundaufzeichnungen vorlagen, wurde vom Bf. selbst niederschriftlich am 12.10.2012 angegeben (OZ 31).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 323 Abs 37 BAO traten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2012/14) geänderten bzw eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs 3 leg. cit. 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 Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (Abs. 5 leg. cit.).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

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

Nach Abs. 3 der bezeichneten Gesetzesstelle ist u.a. dann 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Eine spezielle Schätzungspflicht normiert § 79 Abs 3 EStG 1988. Danach hat das Finanzamt die Höhe der rückständigen Lohnsteuer zu schätzen und den Arbeitgeber in Höhe des geschätzten Betrages haftbar zu machen (§ 82 EStG 1988), wenn die fällige Abfuhr der Lohnsteuer unterbleibt oder die geleistete Abfuhr auffallend gering erscheint und eine besondere Erinnerung keinen Erfolg hat.

Bei Verstößen gegen die Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten sowie bei Mängeln des Lohnkontos ist die Behörde daher verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu ermitteln (vgl. die bei *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 76 Tz4, angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; ferner *Ritz*, BAO⁶, § 184 Tz 9; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0024). Dabei sind alle hierfür bedeutsamen Umstände, wie zB bisherige durchschnittliche Lohnsteuerabfuhr, saisonbedingte Schwankungen oder Krankenkassenanmeldungen zu berücksichtigen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, EStG 1988, § 79 Tz 5). Das Ergebnis dieser - nach den Grundsätzen des § 184 BAO vorzunehmenden - Schätzung berechtigt auch zur pauschalen Festsetzung der Lohnsteuer gemäß § 86 Abs 2 EStG 1988 (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG¹³ § 76 Rz 2, mwN).

Da im vorliegenden Fall das Nichtvorliegen von einschlägigen Grundaufzeichnungen und die nur teilweise vorhandenen Lohnkonten unstrittig sind, kann auch an der gesetzlichen Schätzungspflicht der belangten Behörde kein Zweifel bestehen (vgl. VwGH 23.2.2011, 2007/13/0098, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist allerdings nach der ebenso ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122 und nochmals VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006).

Die von der belangten Behörde im Zuge der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Schätzung war aus den angegebenen Gründen gerechtfertigt und ist – bis auf zwei zu korrigierender Punkte – nachvollziehbar und schlüssig.

2009 wurden die Tage der Sozialversicherungsmeldung der einzelnen Arbeiter für die Schätzung herangezogen. Nur für ***4*** wurde anstatt dieser gemeldeten Zeiten 05.01. - 31.03. / 28.04. - 08.07. / 11.09. - 20.11. (=229 Tage) ein durchgehender Zeitraum von 05.01.2009 bis 20.11.2009 (=320 Tage) gerechnet. Dies war zu korrigieren und ergibt für 2009 folgende Gesamtbemessungsgrundlage:

Gesamtsumme der Tage der Beschäftigungen 2009: 566 Tage

$48,17 + 1/6 = 56,198333 \cdot 566 \text{ Tage} = 31.808,2565$ abzgl 16.704,69 (lt Lohnverr) = 15.103,57

Schätzung Bemessungsgrundlage 2009 = 15.103,57 Euro

Für **2010** folgt das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde im Sinne der Beschwerdeentscheidung:

Summe der Tage der Beschäftigungen 2010: 1.241 Tage

$48,67 + 1/6 = 56,781666 \cdot 1.241 \text{ Tage} = 70.466,0475$ abzgl 121,32 (bereits gemeldet) = 70.344,73

Schätzung Bemessungsgrundlage 2010 = 70.344,73 Euro

Im Jahr **2011** erfolgte bei der Berechnung im Zuge der Beschwerdeentscheidung eine Annahme von 365 Beschäftigungstagen für ***9***. Laut den vorliegenden Meldedaten der Sozialversicherung erstreckt sich der gemeldete Zeitraum auf die Tage vom 24.09.2011 bis 31.12.2011, somit 99 Tage. Die korrigierte Bemessungsgrundlage für 2011 beträgt somit 57.734,76 Euro.

Summe der Tage der Beschäftigungen 2011: 1.303 Tage

$49,74 + 1/6 \text{ SZ} = 58,03 * 1.303 \text{ Tage} = 75.613,09 \text{ abzgl } 17.878,33 = 57.734,76$

Schätzung Bemessungsgrundlage 2011 = 57.734,76

Dadurch ergeben sich folgende Steuerbeträge:

		2009	2010	2011
LST	20% v BMG:	3.020,71	14.068,95	11.546,95
DB	4,5% v BMG:	679,66	3.165,51	2.598,06
DZ	0,4% v BMG:	60,41	281,38	230,94
		3.760,79	17.515,84	14.375,96

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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Schätzungsgrundlage) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2022