

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Gertraud Lunzer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch AGL Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Traungasse 14-16, 1030 Wien, und Dr. Erich Jungwirth, Trautsongasse 6, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 13. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. März 2012 betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2007 bis 2009, Steuernummer *****BF1StNr1*****, im Umlaufwege (§ 276 Abs. 3 BAO), zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

GPLA- Prüfung für den Zeitraum 01/2007 bis 12/2009

Bei der *****Bf1***** (im Folgenden kurz: Beschwerdeführerin) fand für den Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2009 eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben statt. Dabei wurden nachfolgende Prüfungsfeststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9.3.2012 getroffen:

„Die meisten Dienstnehmer wurden mit jeweils 20 Stunden pro Woche bei der GKK angemeldet.

*Dies trifft sowohl auf die Saisonarbeiter als auch auf die Erntehelfer zu. Lediglich einige wenige wurden mit 40- bzw. 30 Wochenstunden gemeldet. Der Geschäftsführer, Herr *****1*****, erklärte niederschriftlich, dass es vom Prüfungszeitraum keinerlei Grundaufzeichnungen (wie Stundenlisten etc.) gibt.*

Daraufhin wurde versucht, Dienstnehmer über die tatsächlich geleistete Arbeitszeit sowie über das erhaltene Entgelt zu befragen. Dabei wurden zwei ehemalige (im Prüfungszeitraum noch beschäftigte) Dienstnehmer, unabhängig voneinander, als Zeugen befragt.

Diese erklärten übereinstimmend, dass über die Saison hinweg jeweils um 6.00 Uhr bis - je nach Bedarf - rund 18.00 - 19.00 Uhr gearbeitet wurde, wodurch täglich sicherlich rund 10 - 12 Stunden (somit rund 60 Wochenstunden) gearbeitet wurde. Die gleichen Stundenleistungen wurden sowohl von den ständig beschäftigten Personen, als auch von den Erntehelfern, erbracht.

Dies regelmäßig auch an Feiertagen und bei Bedarf (Erntearbeiten) einige Male auch an Sonntagen.

Über den Winter wurde der Beschäftigungsbeginn meist auf 7.00 Uhr verlegt. Insgesamt wurden jedoch auch in dieser Zeit täglich zumindest 8, teilweise auch 9 oder mehr Stunden gearbeitet. Das Entgelt wurde jeweils in BAR (meist 2 x pro Monat) zur Auszahlung gebracht. Der Stundenlohn betrug 4,50 Euro und beim zweiten Dienstnehmer, welcher auch Mechanikertätigkeiten (Traktorreperaturen) vornahm, rund 7,-- Euro.

Es wird daher nunmehr im Schätzungswege gem. § 184 BAO bei allen mit weniger als 40 Wochenstunden beschäftigten Dienstnehmern über die Sommermonate auf 50 Stunden/Woche und über die Wintermonate auf zumindest 30 Wochenstunden hochgerechnet. Jahresdurchschnittlich kann jedenfalls von einer mindestens 40-Stundenwoche locker ausgegangen werden.

Bei den wenigen bereits bisher mit 40 Wochenstunden beschäftigten Personen wurden nur 10 Stunden pro Woche zugeschätzt.

Aus Vereinfachungsgründen werden von den sich dabei ergebenden Bemessungsgrundlagen, auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass von den zugeschätzten Löhnen bisher keine SV entrichtet wurde, 10 % Lohnsteuer pauschal festgesetzt.“

Ermittlungen der belangten Behörde

Die belangte Behörde führte im Zuge der GPLA-Prüfung Ermittlungen zur Frage der Beschäftigungszeiten der streitgegenständlichen Personen durch.

In der mit Herrn ***2*** am 17.2.2012 aufgenommenen Niederschrift gab dieser an, dass er von 10.2.2008 bis cirka April 2010 bei der Firma ***Bf1*** tätig gewesen sei. Dabei seien laufende landwirtschaftliche Arbeiten, wie Traktorfahren, Bewässerungsrohre umlegen etc gemacht worden. Er habe täglich zwischen 9 und 11 Stunden gearbeitet, dies jeweils von Montag bis Samstag, bei Bedarf manchmal auch am Sonntag. Im Winter seien Arbeiten wie Karotten-, Kartoffel-, Sellerie- waschen und verpacken durchgeführt worden. Einige Male seien auch Kisten zu waschen gewesen. In der Winterzeit sei es etwas weniger, ca. 8 bis 9 Stunden täglich gearbeitet geworden.

Ihm sei für die Arbeiten ca. 4,50 Euro pro Stunde jeweils in bar ausbezahlt worden. Die Auszahlung seien normalerweise durch Frau ***3*** vorgenommen worden. Meist sei der Lohn zwei Mal pro Monat ausbezahlt worden.

Wohnhaft sei er in dieser Zeit teilweise bei Herrn ***1*** gewesen, teilweise sei er in die Heimat (Slowakei) gependelt. Im alten Haus bei der Firma sei ihm ein Zimmer zur Verfügung gestanden. Es hätten darin mehrere Arbeiter gewohnt. Insgesamt seien dafür zwei Küchen zur Verfügung gestanden.

Ein Lohnzettel oder Ähnliches sei nie ausgehändigt worden.

Er habe alles verstanden.

Die Arbeitszeiten seien für alle Dienstnehmer, auch für die Erntehelfer, gleich bzw. gleich hoch gewesen.

Derzeit sei er arbeitslos und werde ca. Mitte März 2012 wieder bei der Firma ***4*** zu arbeiten beginnen. Bei der Firma ***4*** werde im Gegensatz zu der Firma ***Bf*** alles ordnungsgemäß ausbezahlt.

In der mit Herrn ***5*** am 3.2.2012 aufgenommenen Niederschrift gab dieser an, dass er ca. 12 Jahre bei der Firma ***Bf*** in ***6*** beschäftigt gewesen sei (Ende vor ca. 4-5 Jahren). Er sei in der Landwirtschaft tätig gewesen; vom Traktorfahren bis Traktor reparieren (oft auch im Winter). Die Tätigkeit habe sich je nach Saison gerichtet; im Sommer sei oft schon um 6.00 Uhr angefangen worden, im Winter etwa um 7.00 Uhr. Über den Sommer seien täglich mindestens 10 Stunden, oft 12 bis 13 Stunden gearbeitet worden. Im Winter sei auch durchschnittlich 11, 12 Stunden täglich gearbeitet worden. Er habe oft nur von Montag bis Donnerstag gearbeitet. Es habe jedoch auch Zeiten gegeben, wo er zusätzlich auch samstags und sonntags gearbeitet habe. An Feiertagen wurde ebenfalls gearbeitet.

Die übrigen Dienstnehmer hätten auch an den übrigen Wochentagen sowie auch teilweise, wenn nötig, an Sonntagen gearbeitet.

Auch die Erntehelfer seien auf die gleiche Stundenanzahl gekommen.

Man könne sagen, dass alle übrigen Personen durchschnittlich auf 50 bis 60 Wochenstunden gekommen seien (täglich durchschnittlich 12 Stunden).

Er habe in den letzten Jahren 7.- Euro pro Stunde bezahlt bekommen.

Ein Lohnzettel oder Ähnliches sei nie ausgehändigt worden. Überstunden seien nie ausbezahlt worden.

Das Gleiche, was er gesagt habe, wisse er auch von seinem Bruder sowie von den anderen Dienstnehmern.

Er habe alles verstanden.

Bescheide betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 vom 9.3.2012

Auf Grundlage dieser Feststellungen hat die belangte Behörde ua die hier verfahrensgegenständlichen Bescheide, jeweils vom 9.3.2012, erlassen und in der Begründung auf die Ausführungen im Bericht vom 9.3.2012 verwiesen.

Berufung vom 12.4.2012

Mit Anbringen vom 12.4.2012 wurde Berufung gegen die Bescheide betreffend die Haftungsbescheide Lohnsteuer und Festsetzung Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 erhoben sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Begründend wurde ausgeführt:

„Im Auftrage und als bevollmächtigter Vertreter der Abgabepflichtigen erhebe ich gegen die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 vom 09. März 2012, zugestellt am 13. März 2012 das ordentliche Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die Tatsache, daß bei Dienstnehmern, die mit weniger als 40 Wochenstunden angemeldet wurden, eine durchschnittliche Beschäftigung von 40 Wochenstunden geschätzt wurde, und bei Dienstnehmern, die mit 40 Wochenstunden angemeldet waren, eine durchschnittliche Beschäftigung von 50 Wochenstunden geschätzt wurde. Die Berufung richtet sich weiters gegen die Tatsache, dass Lohnsteuer von den zugeschätzten Bemessungsgrundlagen pauschal mit 10 % berechnet wurde.

SACHVERHALTSDARSTELLUNG:

Die abgabenpflichtige Gesellschaft betreibt die Bewirtschaftung von Ackerflächen, den Handel mit Feldprodukten, die Veredelung von Feldprodukten und die Reinigung (Wäsche) von Verpackungskisten. Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde kritisiert, dass die meisten Dienstnehmer mit 20 Stunden pro Woche angemeldet sind. Der Geschäftsführer erklärte im Zuge seiner Befragung, dass es im Prüfungszeitraum keine Grundaufzeichnungen hinsichtlich der geleisteten Arbeitsstunden gibt.

Der GPLA-Prüfer befragte zwei (ehemalige) Dienstnehmer, die im Prüfungszeitraum beschäftigt waren und kam auf Grund deren Aussagen zu dem Schluß, dass die, für die

Landwirtschaft tätigen, Teilzeitkräfte (20 bis 30 Stunden) durchschnittlich 40 Wochenstunden gearbeitet haben, und dass die Vollzeitbeschäftigten 50 Wochenstunden gearbeitet haben. In der Folge wurden die Bemessungsgrundlagen SÄMTLICHER Dienstnehmer auf 40 bzw. 50 Wochenstunden erhöht.

BEGRÜNDUNG

THEMENKREIS ZEUGENBEFRAGUNG:

Dem steuerlichen Vertreter wurden die Namen der befragten Dienstnehmer nicht bekannt gegeben. Nach Ansicht des Berufungswerbers kommen als Zeugen nur solche Personen in Betracht, die im Prüfungszeitraum durchgehend angemeldet und beschäftigt waren, weil nur solche Personen in der Lage sein können, über die Anwesenheitszeiten anderer Dienstnehmer Auskunft zu geben. Im Prüfungszeitraum waren 8 Dienstnehmer durchgehend beschäftigt. Sieben von diesen Personen sind nach wie vor im Dienstverhältnis beschäftigt. Nach Angabe des GPLA-Prüfers handelt es sich um ehemalige Dienstnehmer. Auf Grund der angeführten Tatsachen, ist zumindestens die Aussage von dem einen, offensichtlich, nicht durchgehend beschäftigten, ehemaligen Dienstnehmer für den gesamten Prüfungszeitraum in Zweifel zu ziehen. Nachdem im Prüfungszeitraum bis auf einen Dienstnehmer nur ausländische insbesondere slowakische Dienstnehmer beschäftigt wurden, die nur die, einfachsten Deutschkenntnisse besitzen, wird die Frage gestellt, in welcher Landessprache die Befragung erfolgte bzw. wer als Dolmetsch fungierte.

Jedenfalls ist aus dem Inhalt der Aussagen abzuleiten, dass mit der Angabe der Beschäftigungszeiten nur die in der Landwirtschaft tätigen Mitarbeiter gemeint sein können, ist doch von Saison und von Erntearbeiten die Rede. Im Bereich der Kistenreinigung ist das notwendige Zeiterfordernis das ganze Jahr über weitestgehend linear verteilt.

Seitens des Geschäftsführers der Abgabepflichtigen, der im übrigen selbst gar nicht zur Beschäftigungsdauer der Dienstnehmer befragt wurde, werden folgende Auskunftspersonen namhaft gemacht, die über die durchschnittliche Dauer ihrer Beschäftigung aussagen sollen:

****7***, ***Adr7****

****8***, ***Adr8****

****9***, ***Adr9****

****10***, ***Adr10****

****11***, ***Adr11****

*Diese Dienstnehmer waren im Prüfungszeitraum durchgehend beschäftigt und sind nach wie vor im Dienstverhältnis bei der abgabepflichtigen Gesellschaft. Sie werden hauptsächlich für den Bereich „Kistenreinigung“ bzw. Herr ***9*** in der Verwaltung, eingesetzt.*

BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE, KALKULATORISCHE ÜBERLEGUNGEN:

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, ist der Betrieb der Landwirtschaft nur ein Teilbereich der Gesamttätigkeit. Seitens des GPLA-Prüfers wurde aber offensichtlich davon ausgegangen, dass alle angemeldeten Dienstnehmer in der Landwirtschaft (Produktion und Veredelung) tätig sind. Diese Ansicht stammt wahrscheinlich aus der unrichtigen Angabe des Geschäftsführers, dass es im Prüfungszeitraum nur die Landwirtschaft und untergeordnet den Handel mit Landesprodukten gab.

Tatsache ist, dass im Prüfungszeitraum aus der Tätigkeit des „Kistenwaschens“ folgende Umsätze erzielt wurden:

2007: € 194.129,49

2008: € 198.160,02

2009: € 305.974,24

Der Dienstnehmer ***9*** ist als kaufmännischer Angestellter im Jahr 2007 mit 10 Wochenstunden und ab dem Jahre 2008 mit 18 Wochenstunden beschäftigt gewesen. Dieser Dienstnehmer, der auch als Auskunftsperson namhaft gemacht wurde, ist für eine Hinzuschätzung nicht heranzuziehen.

Folgende Dienstnehmer sind keiner landwirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen, können daher auch nicht von den Zeugenaussagen betroffen sein und ist daher eine Arbeitszeiterhöhung nicht vorzunehmen:

Siehe Aufstellung Beilage A (diese Dienstnehmer unterscheiden sich von den Landarbeitern und Erntehelfern durch die Tätigkeitsbezeichnung als Arbeiter und durch die andere Entlohnung in Anlehnung an den Kollektivvertrag für Arbeiter des Gewerbes, bzw. Herr ***9*** durch die Beschäftigungsbezeichnung kaufmännischer Angestellter und die Entlohnung in Anlehnung an den Kollektivvertrag für Handelsangestellte)

In der Folge wurde die betriebswirtschaftliche Berechnung angestellt, wieviel Stundenkapazität für die Bewirtschaftung der Flächen und für die Bearbeitung der zugekauften Feldfrüchte überhaupt notwendig ist.

Laut den Beilagen G 1, G 2 und G 3 (jeweils zwei Blätter) ist ersichtlich, dass mit der Zeitkapazität, entsprechend der Anmeldung der Dienstnehmer, gut ausgekommen werden konnte.

Die Berechnung der erforderlichen Zeitkapazität wurde für die einzelnen Kulturen getrennt vorgenommen. Bei der Kultivierung der Kartoffel wurde das „Legen“ und „Roden“ an die Firma ***12*** vergeben. Stunden für Arbeiten, die vom Geschäftsführer durchgeführt wurden blieben außer Ansatz. Die angeführten Arbeitsstunden für die einzelnen Arbeitsvorgänge beziehen sich somit ausschließlich auf das angemeldete Personal.

Das Ergebnis dieser Betrachtung im Überblick:

Jahr	Erforderliche Kapazität	vorhandene Kapazität
------	-------------------------	----------------------

<i>Stundenanzahl</i>		<i>laut Abrechnung</i>	<i>lt. GPLA</i>
<i>2007</i>	<i>11.689</i>	<i>15.317</i>	<i>23.525</i>
<i>2008</i>	<i>12.666</i>	<i>14.474</i>	<i>23.699</i>
<i>2009</i>	<i>12.698</i>	<i>15.754</i>	<i>30.403</i>

Die vorhandene Überkapazität von 2.000 bis 3.000 Stunden pro Jahr dient einerseits zum „Abfedern“ von Krankenständen bzw. wird für sonstige Arbeiten am Hof verwendet.

Für die im Zuge der GPLA errechnete Überkapazität von 11.000 bis 17.000 Stunden pro Jahr gibt es keine Erklärung.

BERUFUNGSBEGEHREN:

Auf Grund der Ausführungen wird begehrt, dass KEINE Arbeitszeithinzuschätzungen vorgenommen werden.

ARBEITSRECHTLICHE UND ABGABENRECHTLICHE ÜBERLEGUNGEN:

Abgesehen von den bisherigen Ausführungen, deren Inhalt das Begehren des gänzlichen Entfallens der vorgenommenen Arbeitszeithinzuschätzung ist, ist im Zuge der GPLA-Prüfung Folgendes unberücksichtigt geblieben:

Bei den, in der Beilage B angeführten Dienstnehmern wurde, gemäß § 9 des Kollektivvertrages für Dienstnehmer in den bäuerlichen Betrieben des Bundeslandes NÖ, ein Überstundenpauschale berücksichtigt (siehe beiliegende Lohnkonten des Jahres 2007 Beilage H 7 Blätter). Gemäß der o. a. Bestimmung (Beilage C) sind mit diesem Überstundenpauschale sämtliche Mehrdienstleistungen mit Ausnahme der Sonn- und Feiertagsarbeiten abgegolten. In Anlehnung an diese Bestimmung, ist daher für eine Hinzuschätzung wegen Mehrleistung ohnehin kein Raum.

Bezüglich der pauschalen Festsetzung der Lohnsteuer mit 10 % den zugeschätzten Löhnen wird ausgeführt, dass diese Berechnung, so wie im Prüfungsbericht angeführt, zwar vereinfachend ist, aber zu einem absolut unrichtigen Ergebnis führt. Beiliegend daher die Beilagen D bis F mit der exakten Berechnung der Lohnsteuer im Vergleich zur pauschalen Festsetzung.“

Stellungnahme des GPLA- Prüfers

Der GPLA-Prüfer gab zu den Ausführungen in der Berufung nachfolgende Stellungnahme ab:

*„Stellungnahme zur Berufung betreffend der Firma ***Bf1****

Zur Höhe der zugeschätzten Stunden:

Laut niederschriftlicher Aussagen der beiden Dienstnehmer, welche erreicht werden konnten, wurden von allen Dienstnehmern (auch von den Erntehelfern) laufend

zumindest 50 - 60 Wochenstunden gearbeitet! Teilweise bei Bedarf auch an Sonntagen sowie Feiertagen!

Aus diesem Grund wurden bei den Dienstnehmern mit 40 gearbeiteten Wochenstunden 10 Wochenstunden zugeschätzt, was die untere Grenze der angegebenen Stunden laut Niederschrift ergibt.

Bei den mit nur 20 Stunden gemeldeten Dienstnehmern wurde nur auf die Vollbeschäftigung von 40 Wochenstunden hochgerechnet. Durchschnittlich wurde somit auf rund 45 Wochenstunden hochgerechnet.

Richtigerweise wäre sicherlich bei allen Dienstnehmer von 50 Wochenstunden auszugehen.

Zur LST-Schätzung von 10 %:

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass für die zugeschätzten BMG bisher keine SV bezahlt wurde und diese daher auch nicht zu berücksichtigen ist und weiters auch noch steuerpflichtige Zuschläge anfielen, sowie der Berücksichtigung der nicht vorhandenen richtigen Jahreslohnzettel scheint eine Lohnsteuer mit 10 % gerechtfertigt.

Der Geschäftsführer erklärte niederschriftlich, wie in der Berufung richtig angeführt, dass es keinerlei Grundaufzeichnungen gibt. (Diese Tatsache alleine reicht laut VGH-Entscheidungen bereits für eine Zuschätzung). Weiters wurde durch die befragten DN erklärt, dass es auch keine (mtl.) Lohnzettel, Dienstzettel etc., gibt und die Löhne immer nur in BAR ausbezahlt wurden bzw. werden.

*Die Befragung wurde bei ***2*** (beschäftigt v. 10. 2. 2008 bis 5. 8. 2010) und ***5*** (beschäftigt bei ***Bf1*** v. 1. 2. 2006 - 30. 6. 2007 u. davor schon längere Zeit beim E.U. ***1***) - diese beiden konnten erreicht werden - durchgeführt. Um ihnen eine Anfeindung durch die Kollegen zu ersparen (bei ***5*** ist beispielsweise noch laufend sein Bruder bei der Firma in Beschäftigung), wurden die Niederschriften dem Steuerberater nicht gezeigt, der Inhalt jedoch zur Gänze bekannt gegeben.*

Aufgrund der — gegenüber den übrigen Dienstnehmern — sogar sehr langen Beschäftigungszeiten hatten sie sicherlich den Einblick in den Betriebsablauf, wodurch dieser Einwand laut Berufung völlig ins Leere geht. Beide wurden auch extra befragt, ob sie alles verstanden haben, was sie eindeutig bejahten. Auch ich hatte ganz klar den Eindruck, dass es keine Sprachprobleme gab.

Da sie auch angaben, bei Bedarf auch in der Halle etc. eingesetzt worden zu sein und die extra gestellte Frage, ob ihre Beschäftigungszeiten—Angaben ALLE Dienstnehmer, auch die Saison- und Erntehelfer des Betriebes, betreffen, ebenfalls eindeutig mit ja beantworteten, ist auch dieses Argument des Steuerberaters nicht haltbar.

Was das Kistenreinigen betrifft, erklärte der Geschäftsführer bei einer Befragung explizit, dass es dies im Prüfungszeitraum noch nicht gab!

Zum Argument, dass der GF nicht zur Beschäftigungsdauer der Dienstnehmer befragt wurde, muss gesagt werden, dass dieser bei einem Gespräch einer dahingehend vorgesehenen Zuschätzung offen gegenüber stand, was die offiziellen Beschäftigungszeiten ebenfalls in Zweifel zieht.

Zur Dienstnehmerbefragung wird festgehalten, dass die zu befragenden durch die Behörde ausgesucht werden und nicht, wie in der Berufung vorgeschlagen, die vom STB vorgeschlagenen und dazu auch bereits höchstwahrscheinlich dementsprechend instrumentalisierten Dienstnehmer (da diese ja auch noch weiterhin beschäftigt werden möchten, ist eine DG-freundliche Ausführung zu erwarten; genau aus dem Grund wurden welche befragt, die bereits ausgeschieden sind).

*Zusätzlich erklärte der Befragte ***5***, dass sein Bruder noch laufend dort in Beschäftigung steht (bereits seit mehreren Jahren) und er von diesem ebenfalls weiß, dass sich an den bisher praktizierten Firmenvorgängen (wie DN-Meldungen, Lohnzahlungen, etc.) bis dato nichts geändert hat.*

Wie bereits erwähnt, genüge jedoch bereits die Tatsache der fehlenden Grundaufzeichnungen, um eine Zuschätzung vornehmen zu können.

Zu den angeführten Umsätzen aus dem „Kistenwaschen“ wird festgehalten, dass es für derartig gewerbliche Tätigkeiten keine Beschäftigungsbewilligungen unter 40 Wochenstunden vom AMS gibt! Somit kann davon ausgegangen werden, dass beim AMS sämtliche Beschäftigungsbewilligungen nur für die Landwirtschaft beantragt und ausgestellt wurden.

*Der Dienstnehmer ***9*** wurde, wie auch in der Berufung ausgeführt, 2007 mit 10 Wochenstunden und ab 2008 mit 18 Wochenstunden laut LK gemeldet. Dieser DN ist als Angestellter tätig und laut Befragung der beiden Dienstnehmer (es wurde im Zuge der niederschriftlichen Einvernahme der DN extra nach ***9*** gefragt) erklärt, dass ***9*** ebenfalls laufend mit 50 bis 60 Wochenstunden in Beschäftigung stand! Er war auch (zumindest einige Zeit) im Wohnhaus beim GF, ***1***, gemeldet, was auch auf ein besonderes Verhältnis und auf eine höhere Wochen-Stundenleistung hindeutet.*

Betreffend der kalkulatorischen Aufstellung laut Berufung wird festgehalten, dass die tatsächlich erforderlichen Stunden (mangels Grundaufzeichnungen) nicht nachvollzogen werden können und der erklärte Umsatz insofern nur untergeordnete Aussagekraft hat.

Bezüglich des erwähnten ÜST-Pauschales wurde richtig ausgeführt, dass dieses für die gesetzlichen Feiertage sowie Sonntage nicht gilt. Daher ist dieses für solche Tage zuzuschätzen.

Bei den Dienstnehmern, welche im Gewerbe-KV angemeldet waren, sind jedoch die zugeschätzten Überstunden samt deren Zuschlägen voll anzusetzen (wodurch sich hier auch eine höhere LST ergibt und den angesetzten LST-Durchschnitt von 10 % rechtfertigt).“

Vorlage der Berufung

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 27.6.2012 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Mündliche Senatsverhandlung

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme des Prüfers vom 9.5.2012 zur Berufung der Beschwerdeführerin zur Kenntnis übermittelt.

Mit Schreiben vom 20.4.2021 samt Beilagen (eingelangt beim BFG am 27.4.2021) führte die Beschwerdeführerin ihrer Gegenäußerung dazu aus:

„Es erscheint unklar warum, wie im zweiten Absatz der Stellungnahme angeführt, bei der Berechnung der Lohnsteuer von der zugeschätzten Bemessungsgrundlage keine Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen sind. In der Beilage übersenden wir eine Detailberechnung zu einem Dienstnehmer um den erheblichen Unterschied der pauschalen Lohnsteuerberechnung mit 10 % zur exakt berechneten Lohnsteuer noch einmal zu veranschaulichen.

Da in der Stellungnahme zum Ausdruck kommt, dass die Zeugen die extra gestellte Frage, ob die Beschäftigungszeiten-Angaben ALLE Dienstnehmer betreffen, bejaht haben, wird die Kalkulation um den Bereich des Kistenwaschens noch ergänzt.

In der Beschwerde wurde begehrt, dass die Dienstnehmer, die für das Gewerbe des Kistenwaschens angestellt wurden, von der Zuschätzung auszunehmen sind. in der Beilage A wurden diese Dienstnehmer gesondert angeführt. Nunmehr wird diese Beilage A dahingehend ergänzt, dass der gesamte Personalaufwand inklusive Zuschätzung dargestellt und den erzielten Umsätzen gegenübergestellt wird.

	2007	2008	2009
Umsatz	194.129,49	198.160,02	305.974,24
Personalkosten	-102.687,40	-89.533,51	-95.969,34
Personalkosten laut			
Zuschätzung	-117.121,10	-104.869,71	97.145,83

	-25.679,01	3.756,80	112.859,07

In dieser Gegenüberstellung sind keine Kosten für Energie, Reinigungsmaterial, Transport, etc. berücksichtigt. Es soll nur verdeutlicht werden, dass die Personalkosten inkl. Zuschätzung laut Prüfung in den Jahren 2007 und 2008 alleine (eben ohne Berücksichtigung der übrigen Kosten) den erzielten Umsatz übersteigen bzw. beinahe erreichen würden und damit sehr wohl eine Aussagekraft hat.

Die Kalkulation der landwirtschaftlichen Tätigkeit und der Produktveredelung findet sich bereits in der Beschwerde und bringt zum Ausdruck, dass bei der Berücksichtigung der Hinzuschätzung eine Überkapazität von 11.000 bis 17.000 Stunden pro Jahr vorhanden gewesen wären.

Tieferstehend folgt noch die Darstellung der Betriebsergebnisse der Jahre 2007 bis 2009 und die Höhe des Personalaufwandes laut Zuschätzung.

	2007	2008	2009
<i>Ergebnis</i>	-20.964,94	-490.166,77	-512.615,35
<i>Summe der hinzu geschätzten</i>			
<i>Personalkosten</i>	204.000,00	195.500,00	251.700,00

Weder die landwirtschaftliche Tätigkeit, noch das Gewerbe des Kistenwaschens konnte gewinnbringend betrieben werden. Die, im Zuge der Prüfung vorgenommene Erhöhung des Personalaufwandes ist sowohl kalkulatorisch als auch betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbar.“

Zur Wahrung des Parteigehörs wurde der belangten Behörde diese Gegenäußerung am 28.4.2021 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Am 4.5.2021 wurde in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin sowie des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin die beantragte mündliche Senatsverhandlung durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

„Beginn: 10:00 Uhr

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat findet auf Antrag der beschwerdeführenden Gesellschaft statt.

Der Vorsitzende ruft die im Zuge der Ladung mitgeteilten COVID-19-Regeln in Erinnerung, wonach insbesondere während der gesamten Verhandlung eine FFP2-Maske zu tragen ist.

Der Vorsitzende erteilt der Berichterstatterin das Wort. Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO).

Der Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Der Vorsitzende erteilt der Amtspartei das Wort:

Die Amtspartei verweist auf ihre Feststellungen der Außenprüfung und ergänzt.

Die Vertreterin der belangten Behörde gibt dem Gericht bekannt, dass es in den Folgejahren (2011-2015) ebenfalls eine GPLA gab, ebenfalls keine Grundaufzeichnungen vorlagen und es ebenfalls zu Hinzuschätzungen der Besteuerungsgrundlagen kam.

Steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass es im Zuge der Folgeprüfung nur bei vier Dienstnehmern zu Zuschätzungen kam.

Zeugeneinvernahmen

Der Senat beschließt die Einvernahmen der erschienenen Zeugen. Diese werden der Reihe nach (allenfalls zuzüglich der Dolmetscherin) aufgerufen und einvernommen. Die jeweiligen Niederschriften werden gesondert aufgenommen. Nach Beendigung ihrer jeweiligen Einvernahme nehmen die Zeugen bis zum Ende der letzten Zeugeneinvernahme im Verhandlungssaal Platz. Nach Unterfertigung der jeweiligen Zeugen-Niederschriften verlassen die Zeugen samt der Dolmetscherin wieder den Verhandlungssaal.

Ergänzende Fragen des Vorsitzenden / der Berichterstatterin:

1.) Frage des Vorsitzenden/der Berichterstatterin: Gibt es zusätzliche Ausführungen zu den soeben gehörten Zeugenaussagen?

Antwort der bf. Partei: Nein

Antwort der Amtspartei: Nein

2.) Frage des Vorsitzenden/der Berichterstatterin: Seitens des Prüfers wurde im Verfahren vorgebracht, dass es keine AMS-Beschäftigungsbewilligung für die Tätigkeit "Kistenreinigung" unter 40 Wochenstunden gäbe.

Antwort der bf. Partei:

Steuerliche Vertretung gibt an, dass die Beschäftigungsbewilligungen zwar für saisonale Tätigkeiten in der Landwirtschaft beantragt worden seien, dass daneben aber auch andere Tätigkeiten ausgeübt wurden (z.B. eben Kistenreinigung)

Antwort der Amtspartei:

Die Amtspartei weist darauf hin, dass diese Mischverwendung entgegen der beantragten Beschäftigungsbewilligung verwaltungsrechtlich strafbar ist.

3.) Frage des Vorsitzenden/der Berichterstatterin: An die Amtspartei: In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wird zum Vorwurf, dass der GF nicht zur

Beschäftigungsdauer der Dienstnehmer befragt worden sei, angeführt (vorletzte Seite), dass "dieser bei einem Gespräch einer dahingehend vorgesehenen Zuschätzung offen gegenüber stand, was die offiziellen Beschäftigungszeiten ebenfalls in Zweifel zieht.

Antwort der bf. Partei:

*Zum Zeitpunkt dieser Aussage war ich ***13*** erkrankt ***14*** Ich kann mich daher an diese Aussage nicht erinnern. Das gleiche gilt auch für meine Aussage, dass im Beschwerdezeitraum ausschließlich landwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt wurden.*

Antwort der Amtspartei: keine Anmerkungen dazu.

Auf Befragen der Amtspartei, warum im Prüfungszeitraum nur Halbtageskräfte beschäftigt wurden, obwohl der Bedarf nach Vollzeitkräften gegeben erschiene, antwortet der GF der bf. Partei, dass er sich daran nicht erinnern könne, da krankheitsbedingt seine Frau zu dieser Zeit die operativen Geschäfte geführt hat.

Der Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das letzte Wort (§ 275 Abs 2 letzter Satz BAO):

Die bf. Partei verweist auf ihre betriebswirtschaftlichen Kalkulationen, wonach die von der belangten Behörde vorgenommene Zuschätzung das doppelte der betrieblich erforderlichen Stundenkapazität ausmachen würde. Zudem sei im Juni 2012 aufgrund einer GKK Beitragsvorschreibung ein anfechtbarer Bescheid beantragt worden. Bis April 2013 sei dieser Bescheid nicht erlassen worden, sondern stattdessen die Beitragsvorschreibung storniert worden.

Ausweislich einer Telefonnotiz sei der Grund der Stornierung die nicht nachvollziehbare Beweisführung der GPLA gewesen.

Ende des Beweisverfahrens.“

Die Zeugeneinvernahmen hatten auszugsweise folgenden Inhalt:

Zeugeneinvernahme ***8***:

*„Als Gegenstand der Vernehmung wurde in der Ladung: Dauer der Beschäftigung bei ***Bf1*** angegeben.*

Hierzu gibt der Zeuge an:

Er könne sich zum Gegenstand der Ladung nicht mehr erinnern. Allfällig vorhandene Unterlagen wurden entsorgt.

Ergänzende Fragen durch den Vorsitzenden / die Richterin:

-) Wieviele Stunden haben Sie im Prüfungszeitraum (2007-2009) pro Tag bzw pro Woche für Ihren Arbeitgeber gearbeitet?

Antwort:

20 Stunden pro Woche

-) Haben Sie auch an Sonn- und Feiertagen gearbeitet?

Antwort:

Nein.

-) Welche Tätigkeiten haben Sie ausgeführt?

Antwort:

Meistens habe ich am Feld gearbeitet

Der Zeuge erwähnt auch Kistenreinigungen.

-) Können Sie Ihre obigen Angaben durch irgendwelche Unterlagen belegen?

Antwort:

Nein, kann ich nicht. Es sind keine Unterlagen mehr vorhanden.

Ergänzende Fragen der Amtspartei:

Auf Befragen der Amtspartei gibt der Zeuge weiters an, dass es keine fixen Arbeitstage gab, er durchschnittlich von 08.00 bis 18.00 gearbeitet habe, manchmal aber auch nur 4-5 Stunden pro Tag.

Auf Befragen der Amtspartei gibt der Zeuge an, neben seiner Tätigkeit für die bf. Partei keine weiteren Arbeitgeber gehabt zu haben.

Auf Befragen der Amtspartei gibt der Zeuge an, dass er € 580,00 in der Woche von der bf. Partei erhalten habe.“

Zeugeneinvernahme *9***:**

*„Als Gegenstand der Vernehmung wurde in der Ladung: Dauer der Beschäftigung bei ***Bf1*** angegeben.*

Hierzu gibt der Zeuge an:

Ergänzende Fragen durch den Vorsitzenden / die Richterin:

-) Wieviele Stunden haben Sie im Prüfungszeitraum (2007-2009) pro Tag bzw pro Woche für Ihren Arbeitgeber gearbeitet?

Antwort:

Soweit erinnerlich waren es 2007 10 Stunden, 2008 und 2009 18 Stunden pro Woche

-) Haben Sie auch an Sonn- und Feiertagen gearbeitet?

Antwort:

Soweit erinnerlich nein, im Einzelfall erscheint es möglich.

-) Welche Tätigkeiten haben Sie ausgeführt?

Antwort:

Ich war im administrativen Bereich tätig, in der Lagerverwaltung, habe Rechnungen geschrieben.

-) Können Sie Ihre obigen Angaben durch irgendwelche Unterlagen belegen?

Antwort:

Konkrete Unterlagen habe ich keine, aber ich kann die konkreten von der bf. Partei erhaltenen Entgelte nennen: 2007: € 5.600,00, 2008: € 6.600,00 und 2009: € 10.500,00 (inkl. Sonderzahlungen)

Auf Befragen der Amtspartei ergänzt der Zeuge, dass er im Beschwerdezeitraum von dem Erlös eines Hälftehausverkaufs gelebt habe.“

Zeugeneinvernahme ***10***

„Als Gegenstand der Vernehmung wurde in der Ladung: Dauer der Beschäftigung bei ***Bf1*** angegeben.

Hierzu gibt der Zeuge an:

Ergänzende Fragen durch den Vorsitzenden / die Richterin:

-) Wieviele Stunden haben Sie im Prüfungszeitraum (2007-2009) pro Tag bzw pro Woche für Ihren Arbeitgeber gearbeitet?

Antwort:

20 Stunden pro Woche

-) Haben Sie auch an Sonn- und Feiertagen gearbeitet?

Antwort:

Dazu habe ich keine Erinnerung mehr.

-) Welche Tätigkeiten haben Sie ausgeführt?

Antwort:

Ich war in der Landwirtschaft tätig. Ich bin mit dem Bagger/Gabelstapler gefahren.

-) Können Sie Ihre obigen Angaben durch irgendwelche Unterlagen belegen?

Antwort:

Nein, ich habe mehr keine Unterlagen.

Auf Befragen der Amtspartei ergänzt der Zeuge, dass er in der Regel Montag bis Mittwoch, manchmal auch bis Donnerstag gearbeitet habe, zu unterschiedlichen Zeiten.

Auf Befragen der Amtspartei gibt der Zeuge an, sich nicht mehr an das konkret erhaltene Entgelt erinnern zu können, weitere (neben der bf. Partei) Arbeitgeber habe er nicht gehabt.“

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde mit Erkenntnis vom 11.5.2021, GZ RV/7101683/2012, als unbegründet ab.

Entscheidung des VwGH vom 7.3.2022, Ra 2021/13/0110

Durch die beschwerdeführende Partei wurde gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.5.2021, RV/7101683/2012, außerordentliche Revision erhoben. Der VwGH hob mit Entscheidung vom 7.3.2022, Ra 2021/13/0110, das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verfahrensvorschriften auf.

In seinen Entscheidungsgründen führte der VwGH in den Rz 19-23 dazu aus:

„Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei ist - worauf die Revisionswerberin auch im Rahmen der Zulässigkeitsbegründung nach § 28 Abs. 3 VWGG hinweist - auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen (vgl. z.B. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; 13.9.2017, Ra 2015/13/0019, mwN).

Die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts unterliegt der Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. z.B. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/ 15/0159). Dabei ist auch zu prüfen, ob das Verwaltungsgericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung alle in Betracht kommenden Umstände berücksichtigt hat (vgl. z.B. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; 29.6.2016, 2013/15/0281; 24.9.2014, Ra 2014/03/0012; 17.11.2015, Ra 2015/03/0058, mwN).

Verweigert das Verwaltungsgericht in der Begründung des Erkenntnisses etwa die Auseinandersetzung mit (neuen) Beweisergebnissen, so belastet es das Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (vgl. VwGH 2.7.2021, Ra 2019/ 13/0088). Von einer schlüssig begründeten Beweiswürdigung kann nicht gesprochen werden, wenn das Verwaltungsgericht seine Entscheidung - nicht bloß

untergeordnet - mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt (vgl. VWGH 14.3.2019, Ra 2018/18/0441).

Im Rahmen des Schätzungsverfahrens ist im Wesentlichen strittig, in welchem Umfang von den Dienstnehmern tatsächlich Leistungen erbracht (und hierfür Löhne gezahlt) wurden. Die dazu vom Bundesfinanzgericht - als Basis für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen - getroffenen Sachverhaltsannahmen stützen sich auf die Beweisaufnahmen im Rahmen der Außenprüfung. Zu den im Rahmen der Beschwerdeverhandlung aufgenommenen weiteren Beweisen (Befragung weiterer damaliger Mitarbeiter der Revisionswerberin) führt das Bundesfinanzgericht lediglich aus, diese Einvernahmen hätten die Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde nicht in Zweifel ziehen können. Diese Aussagen, die (anders als die Aussagen jener Personen, die bereits im Rahmen der Außenprüfung vernommen worden waren) im angefochtenen Erkenntnis auch nicht näher geschildert werden, stehen aber - wie sich aus den in den vorgelegten Verfahrensakten befindlichen Protokollen der Befragungen ergibt - nicht im Einklang mit den getroffenen Sachverhaltsannahmen, sondern stimmen (im Wesentlichen) mit dem Vorbringen der Revisionswerberin überein. Aus welchen Gründen diese Beweisergebnisse die Prüfungsfeststellungen nicht in Zweifel ziehen könnten, wird im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt. Damit erweist sich diese Sachverhaltsannahme - als Basis für die Schätzung - als mit einem relevanten Begründungsmangel behaftet.

Soweit das Finanzamt in der Revisionsbeantwortung versucht, Zweifel an den Aussagen der in der Beschwerdeverhandlung vernommenen Zeugen darzulegen, ist darauf zu verweisen, dass es Aufgabe des Bundesfinanzgerichts ist, nach Maßgabe der Grundsätze der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAG in Auseinandersetzung mit den bisherigen Verfahrensergebnissen und den Parteivorbringen den entscheidungswesentlichen Sachverhalt festzustellen (vgl. VWGH 7.12.2021, Ra 2021/ 13/0094, mwN). Überdies sind in einer Revisionsbeantwortung nachgetragene Überlegungen nicht geeignet, eine fehlende Begründung der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung zu ersetzen (vgl. VWGH 20.6.2017, Ro 2016/01/0012; vgl. auch VWGH 2.9.2021, Ra 2021/09/0095).“

Durch die Aufhebung des Erkenntnisses des BFG wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften waren die Beschwerden wieder unerledigt.

Fortgesetztes Verfahren - Vorhalt der Entscheidung des VwGH

Mit Beschluss des BFG vom 30.3.2022 wurde den Verfahrensparteien die Entscheidung des VwGH übermittelt und die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Mit Schreiben vom 5.4.2022 übermittelte die belangte Behörde ihre Revisionsbeantwortung vom 27.9.2021 und führt in ihrer Stellungnahme ergänzend aus:

„Es wird auf die Revisionsbeantwortung vom 27.9.2021 (siehe Beilage) hingewiesen – die darin getätigten Aussagen zur Glaubwürdigkeit der Zeugen konnten zwar vom

VwGH aufgrund des Neuerungsverbot es nicht mehr berücksichtigt werden, sollten aber im nun wieder offenen Verfahren vor dem BFG gewürdigt werden („Ergänzend ist - auch wenn in der Entscheidung keine entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen wurden – darauf zu verweisen, dass die Aussage des Herrn ***9*** bei der mündlichen Verhandlung, er habe im Beschwerdezeitraum von dem Erlös eine Hälft ehausverkaufes gelebt, nicht nachvollzogen werden kann. Eine Grundbuchabfrage ergab, dass ***9***, geb. 22.5.1948, zumindest bis 1970 zurück kein Grundstück besessen hat und daher auch nicht von einem Verkauf eines solchen leben konnte. Dies wirft berechnigte Zweifel an der Glaubwürdigkeit dieses Zeugen auf. Die Widersprüchlichkeit der Zeugenaussagen erkennt man auch zB daraus, dass ***8*** zwar angegeben hat, 20 Stunden pro Woche gearbeitet zu haben, er andererseits auf konkrete Nachfrage nach der tatsächlichen Arbeitszeit aussagte, er habe von 8.00 Uhr bis 18.00 Uhr gearbeitet habe, manchmal aber auch nur 4-5 Stunden pro Tag. Auch konnten die Zeugen trotz Nachfrage und Kenntnis über den Gegenstand des Verfahrens keine Unterlagen zur Untermauerung ihrer Aussagen vorlegen.“).

Auch ergibt eine Plausibilitätsberechnung, dass die im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen der Wirklichkeit nahekommen – so wurden in den Jahren 2012 bis 2014 folgende Beträge an Lohnsteuer bei in etwa doppelt so hohen Umsatzzahlen im Vergleich zu 2007 bis 2009 gemeldet:

	2007	2008	2009	2012	2013	2014
Umsatz erklärt (gerundet)	1,8 Mio Euro	1,2 Mio Euro	1,7 Mio Euro	3,2 Mio Euro	2,8 Mio Euro	3,2 Mio Euro
Lohnsteuer gemeldet	130 Euro	243 Euro	73 Euro	93.256 Euro	36.736 Euro	34.566 Euro
Nachforderung Prüfung	14.863 Euro	14.203 Euro	18.494 Euro			

Dabei ist noch ergänzend darauf hinzuweisen, dass die beschwerdegegenständliche Prüfung der Lohnabgaben am 9.3.2012 abgeschlossen wurde und sich ab der laufenden Prüfung im Jahr 2012 die Lohnabgaben-Meldungen massiv erhöht haben (zB wurde mit 22.2.2012 die Lst 11/2011 mit Euro 12.925 gemeldet, die Vormonate beliefen sich auf durchschnittlich Lst Euro 250/Monat).

Es wird daher weiterhin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Die beschwerdeführende Partei machte von der Möglichkeit der Abgabe einer Stellungnahme keinen Gebrauch.

Mit Beschluss des BFG vom 7.6.2022 wurde der Beschwerdeführerin die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und ihr die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Mit Schriftsatz vom 22.7.2022 gab die Beschwerdeführerin nachfolgende Stellungnahme ab:

„1. Zur Richtigkeit und Plausibilität der betriebswirtschaftlichen Berechnung bezüglich der erforderlichen Stundenkapazität für die Bewirtschaftung der Anbauflächen und für die Bearbeitung der zugekauften Feldfrüchte (Beilagen ./G1 bis ./G3 der Berufung vom 12.04.2012):

In den Beilagen ./G1 bis ./G3 der Berufung vom 12.04.2012 wurde nur die für die Bewirtschaftung der einzelnen Kulturen und die für die Bearbeitung der zugekauften Feldfrüchte notwendige Stundenanzahl angeführt, die auf das eingestellte Personal entfällt.

In der nunmehr vorgelegten Beilage (Beilage ./1) sind sämtliche Stunden angeführt, die für die Feldarbeit und für die Lagerung, Sortierung und Verpackung notwendig sind. Somit sind auch die Stunden, die vom Beschwerdeführer geleistet wurden als auch die zugekauften Stunden ersichtlich. Die hier, für die einzelnen Feldfrüchte angesetzten Stunden beruhen auf Erfahrungswerten. Diese Erfahrungswerte wurden durch folgende Unterlagen plausibilisiert:

- *Bayerische Landesanstalt für Landwirtschaft, Institut für Betriebswirtschaft und Agrarstruktur Beilage ./I, Deckungsbeiträge und Kalkulationsdaten - Speiskartoffel (18 Seiten)*

Auf Seite 9 dieser Beilage ist der Gesamtarbeitsbedarf mit 32,11 Stunden/Hektar kalkuliert. Die Arbeitsvorgänge Lagerung, Sortierung und Verpackung sind in dieser Kalkulation nicht berücksichtigt.

Dieser Wert ist mit der nunmehr vorgelegten Kalkulation Beilage ./1 zu vergleichen. In dieser Kalkulation ist in der Spalte Feldarbeitsbedarf Gesamtstunden ohne Lagerung, Sortierung und Verpackung ein Wert von 32 Stunden / Hektar angeführt. Wenn nun zu diesem Wert der Zeitaufwand für Lagerung, Sortierung und Verpackung (40 Stunden / Hektar) hinzugerechnet wird und davon der Zeitaufwand, der auf den Beschwerdeführer bzw. auf die zugekauften

Arbeitsstunden entfällt (15 Stunden / Hektar), abgezogen wird, so ergibt dies den Zeitaufwand, der auf das angestellte Personal entfällt (57 Stunden / Hektar) und mit diesem Wert wurde in den Beilagen ./G1 bis ./G3 der Berufung vom 12.04.2012 gerechnet.

Beilagen ./II, Deckungsbeiträge und Kalkulationsdaten - Karotten (2 Seiten)

Auf Seite 2 dieser Beilage ist der Gesamtarbeitsbedarf mit nur 34,95 Stunden / Hektar kalkuliert. Die Arbeitsvorgänge Lagerung, Sortierung und Verpackung sind in dieser Kalkulation nicht berücksichtigt.

Der Vergleichswert in der nunmehr vorgelegten Kalkulation Beilage ./1 beträgt 58 Stunden / Hektar. Wenn nun zu diesem Wert der Zeitaufwand für Lagerung, Sortierung

und Verpackung (55 Stunden / Hektar) hinzugerechnet wird und davon der Zeitaufwand, der auf den Beschwerdeführer bzw. auf die zugekauften Arbeitsstunden entfällt (13 Stunden / Hektar), abgezogen wird, so ergibt dies den Zeitaufwand, der auf das angestellte Personal entfällt (100 Stunden / Hektar) und mit diesem Wert wurde in den Beilagen ./G1 bis ./G3 der Berufung vom 12.04.2012 gerechnet.

- Beilagen ./III, Deckungsbeiträge und Kalkulationsdaten - Zwiebel (2 Seiten)

Auf Seite 2 dieser Beilage ist der Gesamtarbeitsbedarf mit nur 39,81 Stunden / Hektar kalkuliert. Die Arbeitsvorgänge Lagerung, Sortierung und Verpackung sind in dieser Kalkulation nicht berücksichtigt.

Der Vergleichswert in der nunmehr vorgelegten Kalkulation Beilage ./1 beträgt 65 Stunden / Hektar. Wenn nun zu diesem Wert der Zeitaufwand für Lagerung, Sortierung und Verpackung (50 Stunden / Hektar) hinzugerechnet wird und davon der Zeitaufwand, der auf den Beschwerdeführer bzw. auf die zugekauften Arbeitsstunden entfällt (13 Stunden / Hektar), abgezogen wird, so ergibt dies den Zeitaufwand, der auf das angestellte Personal entfällt (102 Stunden / Hektar) und mit diesem Wert wurde in den Beilagen ./G1 bis ./G3 der Berufung vom 12.04.2012 gerechnet.

Für die Berechnung des Arbeitszeitaufwandes für die Kulturen Petersilie und Sellerie konnten nur die Erfahrungswerte herangezogen werden.

Der Zeitaufwand für die Bearbeitung der zugekauften Feldprodukte entspricht ca. dem Zeitaufwand für die Position Lagerung, Sortierung und Verpackung. In den Beilagen ./IV bis ./VI ist die Berechnung der Menge der zugekauften Feldprodukte ersichtlich.

Berechnungserläuterung:

In Beilage ./IV, Seite 1 beträgt der Kartoffelzukauf 1.424.848 kg. Der Zeitaufwand für die Bearbeitung von 50.000 kg beträgt ca. 40 Stunden. 50.000 kg ist ca. der Hektarertrag.

$$1.424.848 \text{ kg} / 50.000 \text{ kg} \times 40 \text{ h} = 1140 \text{ h}$$

Beweis: - Schreiben der AGL Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH vom 08.07.2022, in Kopie beigegeschlossen

- ***15***, per Adresse AGL Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Traungasse 14-16, 1030 Wien,

- einzuholendes Gutachten aus dem Fachgebiet Landwirtschaftliche Betriebe z.B. ***16***

2. Bezüglich der Ausführungen in der Stellungnahme des Finanzamts vom 05.04.2022 ist zu bemerken:

Bis zum Jahre 2009 stand die landwirtschaftliche Tätigkeit im Vordergrund. Es wurde aus dem Betrieb der Landwirtschaft ein Umsatz von EUR 1.035.768,38 erzielt. Für reine Leistungserlöse, überwiegend die Kistenreinigung, wurde ein Umsatz von EUR 305.974,24 erzielt. Im Jahre 2012 ergab sich aus der Landwirtschaft nur noch ein Umsatz von EUR 443.430,02 und aus dem Bereich der Reinigung von Gemüseverpackungskisten wurde ein Umsatz von EUR 2.747.774,66 erzielt, (siehe Beilagen ./VII und VIII)

Da die Tätigkeit des Kistenwaschens im Rahmen eines Schichtbetriebes wesentlich mehr Personal erforderte, das auch vollzeitbeschäftigt eingestellt wurde, ergab sich das höhere Lohnsteueraufkommen.

Die Erhöhung des Lohnsteueraufkommens steht somit in keinem Zusammenhang mit der im Jahre 2012 abgeschlossenen Lohnabgabenprüfung sondern ist alleine durch die Änderung der Betriebsstruktur verursacht.“

Die belangte Behörde teilte am 6.9.2022 zum Beschluss des BFG vom 12.8.2022, mit welchem dieser die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 22.7.2022 zur Kenntnis gebracht wurde, mit, auf die Einbringung einer Stellungnahme zu verzichten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1. Sachverhalt

Feststellungen

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

Die Beschwerdeführerin betrieb im Streitzeitraum die Bewirtschaftung von Ackerflächen, den Handel mit Feldprodukten, die Veredelung von Feldprodukten und die Reinigung (Wäsche) von Verpackungskisten.

In den Jahren 2007 bis 2009 hat die Beschwerdeführerin die im 118-seitigen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten Personen beschäftigt.

Die streitgegenständlichen Personen waren zur Sozialversicherung angemeldet, dies hauptsächlich mit 20, einige wenige mit 40 Wochenstunden.

Es gab im Streitzeitraum keinerlei Grundaufzeichnungen (Lohnkonten) hinsichtlich der geleisteten Arbeitsstunden .

Entgegen den Anmeldungen zur Sozialversicherung arbeiteten die genannten Personen jedoch tatsächlich durchschnittlich 30 Stunden (im Winter) bzw. 50 Stunden (im Sommer) pro Woche.

2. Beweiswürdigung

Das Geschäftsfeld der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den aktenkundigen behördlichen Registerabfragen sowie den Ausführungen in der Berufung.

Die im aktenkundigen Prüfungsbericht ersichtliche Auflistung der für die Beschwerdeführerin in den Streitjahren tätigen verfahrensgegenständlichen Personen sowie ihre jeweilige Anmeldung für 20 Wochenstunden bzw 40 Wochenstunden wurde auch von der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung nicht bestritten.

Die Feststellung, dass keinerlei Grundaufzeichnungen (zumal Lohnkonten und Stundenlisten) für den streitgegenständlichen Zeitraum vorliegen, blieb im gesamten Verfahren unbestritten (vgl Punkt „Sachverhaltsdarstellung“ in der Berufung vom 12.4.2012) und wurde auch vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in seiner Einvernahme durch die belangte Behörde am 17.1.2012 ausdrücklich niederschriftlich so bestätigt.

Die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden pro Woche samt Differenzierung in Winter- und Sommermonaten sowie der Umstand, dass sich diese Angaben auf alle Dienstnehmer der Beschwerdeführerin beziehen, stützt sich auf die aktenkundigen Niederschriften der behördlichen Zeugeneinvernahmen zweier Dienstnehmer der Beschwerdeführerin vom 3.2.2012 bzw 17.2.2021, welche beide (teilweise) im Prüfungszeitraum bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren (10.2.2008 bis 5.8.2010 bzw 1.2.2006 bis 30.6.2007).

Die Befragung der beiden (ehemaligen) Dienstnehmer durch die belangte Behörde stellt nach Ansicht des Gerichts eine taugliche Möglichkeit dar, das Ausmaß der tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten zu ermitteln. Die nach Belehrung und Ermahnung getätigten Aussagen der Zeugen erscheinen – entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen – auch nicht deshalb als unglaubhaft, weil die Zeugen zum Zeitpunkt ihrer Befragung nicht mehr für die Beschwerdeführerin tätig waren, da dies nach allgemeiner menschlicher Lebenserfahrung eher für als gegen eine wahrheitsgemäße Aussage spricht.

Soweit die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im Zuge der Berufung eine Liste mit Personen vorlegt, welche laut ihrer Ansicht nach nicht einer landwirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen seien und für welche deshalb auch nicht eine Arbeitszeiterhöhung vorzunehmen sei, entfernt sie sich damit von der – von ihr als unrichtig bezeichneten – aktenkundigen niederschriftlichen Aussage des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin vom 17.1.2012, wonach die Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum

nahezu ausschließlich in der Landwirtschaft tätig war (vgl dazu für viele auch VwGH 25.1.2000, 94/14/0034, mwN, wonach es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass frühere Ausführungen der Wahrheit näher kommen als spätere). Inwiefern die diesbezüglichen Angaben und betriebswirtschaftlichen Berechnungen in der Berufung einen schlüssigen und überprüfbaren Rückschluss auf die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und damit einen Gegenbeweis zu den behördlichen Feststellungen liefern sollen, kann vor dem Hintergrund der unstrittig nicht vorliegenden bezughabenden Grundaufzeichnungen für das Gericht nicht nachvollzogen werden.

Selbiges gilt für die ohne Stundenaufzeichnungen ins Treffen geführte Überstundenpauschale, wodurch für eine Hinzuschätzung wegen Mehrdienstleistung kein Raum bleiben sollte. Diese Argumentation der Beschwerdeführerin geht schon deshalb ins Leere, da aufgrund der übereinstimmenden Aussagen der Zeugen jedenfalls auch Sonn- und Feiertagsarbeit geleistet wurde, welche keinesfalls durch die Überstundenpauschale abgedeckt werden konnten. Dem tritt auch die Beschwerdeführerin nicht weiter entgegen.

Auch die in der mündlichen Senatsverhandlung am 4.5.2021 durchgeführte Einvernahme der von der Bf. beantragten und im Prüfungszeitraum bei dieser beschäftigten Zeugen, konnte die diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde aus den folgenden Gründen nicht in Zweifel ziehen:

Zwar widersprechen die Aussagen der Zeugen in der Verhandlung vom 4.5.2021 vordergründig den im Zuge der Prüfung durch die belangte Behörde getätigten Feststellungen und Zeugenaussagen. Bezogen auf die Frage des Gerichtes nach den wöchentlichen Arbeitsstunden bzw. einer Arbeit an Sonn- und Feiertagen, wurden durch die Zeugen ***8*** und ***10*** hier nahezu idente Aussagen getätigt, zB „20 Stunden“ und „nein“ bzw. „daran kann ich mich nicht erinnern“. Bereits dieser erste Eindruck erweckte beim Gericht den Anschein, dass zumindest diese – auch als „Gegenstand der Einvernahme“ in der Zeugenladung ausgewiesenen – Fragen im Vorfeld mit den Zeugen durch die beschwerdeführende Partei zum Thema gemacht worden war. Zudem ergaben sich insbesondere aufgrund Nachfragen beim Zeugen ***8*** Widersprüche in seiner eigenen Aussage dahingehend, dass er zuerst angab, 20 Stunden pro Woche und nicht an Sonn- und Feiertagen gearbeitet zu haben, in der Folge jedoch ausführte, es habe keine fixen Arbeitstage gegeben, er habe durchschnittlich von 08.00 bis 18.00 gearbeitet, (manchmal aber auch nur 4-5 Stunden pro Tag) und € 580,00 in der Woche von der beschwerdeführenden Partei erhalten.

Würde man diese Angabe der Arbeitszeit hochrechnen, ergäbe sich (ohne Sonn- und Feiertage in die Berechnung einzubeziehen) eine Wochenarbeitszeit von 50-60 Stunden. Die Angabe der Entlohnung (€ 580 / Woche) würde bei einer angeblichen Wochenstundenanzahl von 20 zu einem Stundenlohn von € 29.- führen, was angesichts der ausgeübten Tätigkeiten als Erntehelfer zweifelsohne fernab jeglicher Realität ist. Nur in Kombination machen diese

Angaben, nämlich die durchschnittlich tägliche Arbeitszeit von ca. 10 Stunden und der Wochenarbeitslohn von € 580,00 jedoch jedenfalls Sinn und erscheinen wahrheitsgetreu, zumal dadurch auch die im Zuge der Prüfung durch die belangte Behörde von den Zeugen ***5*** und ***2*** getätigten Angaben bestätigt werden.

Der Zeuge ***10*** hingegen konnte sich einerseits zwar daran erinnern, dass er (genau) 20 Stunden pro Woche gearbeitet hat, nicht rememberlich war ihm hingegen, ob er an Sonn- und Feiertagen gearbeitet habe. Bei Nachfrage erklärte er jedoch andererseits, dass er in der Regel Montag bis Mittwoch, manchmal auch am Donnerstag, jeweils zu unterschiedlichen Zeiten tätig gewesen sei. Es erweckt den Anschein, dass er sich an jene Dinge erinnern konnte, die in Summe eine 20 Stunden Woche nachvollziehbar machen sollten, jene, wie die Arbeit an Sonn- und Feiertagen oder die Höhe der Entlohnung waren ihm jedoch nicht mehr rememberlich. Diese ausgewählte lückenhafte Erinnerung lässt das Gericht an der Glaubwürdigkeit des Zeugen zweifeln.

Beide Zeugen, ***8*** und ***10***, gaben an im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für keinen weiteren Arbeitgeber gearbeitet zu haben. Umso unglaublicher, weil lebensfremd hinsichtlich der Frage eines finanziellen Auslangens, wird damit jedoch die Angabe, die Wochenarbeitszeit habe nur 20 Stunden betragen.

Der Zeuge ***9*** hingegen, konnte sich erinnern, im Jahr 2007 10 Stunden, 2008 und 2009 jeweils 18 Stunden pro Woche gearbeitet zu haben, dies bei einer (nicht durch Unterlagen nachweisbaren) Entlohnung von € 5.500,00 (für das 2007), € 6.500,00 (für das Jahr 2008), € 10.500,00 (für das Jahr 2009). Unabhängig von der nicht nachvollziehbaren Entwicklung der Höhe (Verhältnis von Stundenanzahl zu Stundenlohn) der Entlohnung im Laufe der Jahre 2007 bis 2009, war für das Gericht auch die Aussage des Zeugen über die Finanzierung seines Lebens durch einen Hälftehausverkauf nicht glaubhaft.

Auch die von der beschwerdeführenden Partei in ihrer Revision vorgebrachten Argumentation, wonach die in der Verhandlung vernommenen Zeugen keinerlei Veranlassung oder Motiv gehabt hätten, im Interesse oder zum Vorteil der bf. Partei unwahre Angaben über ihre Arbeitszeit zu machen bzw. dass, hätten sie tatsächlich 40 Stunden pro Woche gearbeitet oder arbeiten müssen, aber den Lohn für nur 20 Stunden pro Woche erhalten, ihre Einvernahme beim BFG wohl die Gelegenheit gewesen wäre, sich bei der bf. Partei dafür zu revanchieren, geht insofern ins Leere, als dass unbestrittenermaßen die Auszahlung der Löhne (auch) in bar erfolgt war und somit nicht nachvollzogen werden kann, wieviel an die jeweiligen Arbeitnehmer tatsächlich ausbezahlt wurde. Im Übrigen widerspricht die Aussage des Zeugen ***8*** dieser Darstellung, da er angegeben hatte pro Woche € 580,00 erhalten zu haben, was wie oben dargestellt, keiner Bezahlung für eine 20 Stunden Woche entsprechen kann.

Zusammenfassend konnten - wie oben dargestellt - auch die Aussagen der Zeugen in der mündlichen Verhandlung vom 4.5.2021, die Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde in

Kombination mit den im Zuge der Prüfung durchgeführten Zeugenbefragungen nicht entkräften bzw. zu einem anderen Ergebnis führen.

Zudem ist nochmals zu betonen, dass – im gesamten Verfahren unbestritten - durch die bf. Partei für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum keinerlei Grundaufzeichnungen geführt und vorgelegt werden konnten. Die von ihr aufgestellten betriebswirtschaftliche und kalkulatorische Überlegungen und Berechnungen von theoretisch erforderlichen Zeitkapazitäten/Stundenanzahl (Beilagen in der Berufung vom 12.4.2012) basierten einerseits auf ihren eigenen Annahmen und waren zudem mangels Quelle der diesen Berechnungen zugrunde gelegten Zahlen nicht nachvollziehbar.

Die nunmehr in der Stellungnahme vom 22.7.2022 vorgelegten Unterlagen, nämlich die Auflistung der Mengen der zugekauften Feldprodukte sowie die nochmalige allgemeine Stundenkalkulation (ohne Jahresangabe) für Legen, Ernten, Düngen, Pflanzenschutz, Beregnung, Lager und Sortierung, Verpackung von Kartoffel, Karotte und Zwiebel, weisen im Ergebnis die bereits aus der Berufung bekannten Daten und Zahlen auf.

Die Unterlagen „Deckungsbeiträge und Kalkulationsdaten“ für Speisekartoffel, Karotten und Zwiebel (Quelle dieser Text- und Datenauszüge ist ein Berechnungsprogramm der Bayerischen Landesanstalt für Landwirtschaft, Institut für Betriebswirtschaft und Agrarkultur) sollen die durch die bf. Partei in der Berufung dargelegten Berechnungen bestätigen.

Dazu ist auszuführen, dass es sich hierbei um ein Berechnungsprogramm (im Internet unter www.lfl.bayern.de zu finden) handelt, mit dem eine Vielzahl von unterschiedlichen Variablen eingearbeitet werden können und sich dementsprechend unterschiedliche Ergebnisse zeigen. Selbst wenn man bei den von der bf. Partei vorgelegten Zeitkapazitäts – Berechnungen von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht, so ist dies nicht ausreichend, um die tatsächlich benötigten Stunden darzulegen bzw. die Berechnung plausibel zu machen. Dies insbesondere deshalb, da dieses Berechnungsprogramm weder den Zeitaufwand für Bearbeitung der zugekauften Feldfrüchte noch für die von der bf. Partei immer wieder angeführte Kistenreinigung – die laut den Aussagen der Zeugen und der bf. Partei selbst durch sämtliche Arbeitnehmer durchgeführt wurden – miteinbezieht. Die im Nachhinein (mangels Grundaufzeichnungen) vorgelegten Unterlagen konnten die Zeugenaussagen nicht entkräften und sohin auch die Schätzung der belangten Behörde nicht in Frage stellen.

Zur Ausführung in der Stellungnahme vom 22.7.2022 wonach als Beweis ein „einzuholendes Gutachten aus dem Fachgebiet Landwirtschaftliche Betriebe“ „beantragt“, ist darauf hinzuweisen, dass es sich hierbei – mangels Beweisthema - um keinen Beweisantrag handelt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 183, Tz 2) und im Übrigen nicht davon ausgegangen werden kann, dass mit Einholung eines Gutachtens im Jahr 2022 Gewissheit über die tatsächlich geleisteten Wochenstundenanzahl der Arbeitnehmer im Beschwerdezeitraum zu gewinnen sind.

Zur Festsetzung der Lohnsteuer von den Hinzurechnungen mit 10% ist auszuführen, dass durch die bf. Partei im Zuge der Berufung vom 12.4.2012 eine detaillierte Berechnung vorgelegt wurde, diese Berechnung umfasst jedoch – wenn man dies mit dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9.3.2012 vergleicht – nicht alle Dienstnehmer, bei denen eine Hinzurechnung durch die belangte Behörde vorgenommen worden war.

Dem Argument der bf. Partei, dass die in der Beilage A. der Berufung genannten Dienstnehmer keiner landwirtschaftlichen Tätigkeit nachgingen und deshalb von der Hinzurechnung nicht erfasst sein dürfen, ist entgegenzuhalten, dass sich aus den Aussagen der Zeugen im Rahmen der Prüfung ergab, dass die Mehrarbeit *alle* Dienstnehmer (und nicht nur die Erntehelfer) betraf.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es nämlich, dass von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078, VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs 37 BAO traten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) 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. Davon abweichend ist gemäß § 323 Abs 42 BAO in Fällen wie dem vorliegenden (Berufungsvorlage vor dem 1.1.2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die Bestimmung des § 262 BAO (verpflichtende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) nicht anwendbar.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 63 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

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 formelle 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), 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/Koran*, BAO⁷, § 184 Tz 9; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0024). Dabei sind alle hiefür 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, zumal Lohnkonten, unstrittig ist, 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, 95/16/0144; 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).

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

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH 24.5.1993, 92/15/0037 mwN) ist auch bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der „durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer“ entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muss aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen

Arbeitnehmer entfällt. Im Prüfungsbericht, auf welchen der Bescheid hinsichtlich seiner Begründung verweist, wurde die Höhe der einzelnen Zuschätzungen sowie die darauf entfallende pauschale Lohnsteuer in Höhe von 10% für jeden einzelnen Arbeitnehmer und Zeitraum namentlich dargestellt. Damit waren auch sämtliche Voraussetzungen für eine pauschale Nachversteuerung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt und kann in dieser Vorgehensweise der belangten Behörde keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Aus § 63 Abs. 1 VwGG ergibt sich, dass bei Erlassung eines Ersatzbescheides das untergeordnete Gericht inhaltlich an die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis gebunden ist. Bei aufhebenden Entscheidungen des VwGH ist nicht nur der Spruch sondern auch die tragenden Rechtsansichten der Begründung als normativ anzusehen allerdings nur für die gegebene Sach- und Rechtslage und hinsichtlich der Parteien des Verfahrens (*Zorn*, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*, Linde 1999, Seite 265).

Der VwGH betonte in seiner das hg. Erkenntnis aufhebenden Entscheidung (VwGH 7.3.2022, Ra 2021/13/0110) die Möglichkeit der Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO unter den dort beschriebenen Voraussetzungen und verwies darauf, dass derjenige, der Anlass zur Schätzung gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss.

Der VwGH beanstandete jedoch in seinen oben wörtlich widergegebenen Ausführungen, dass das Bundesfinanzgericht die getroffenen Sachverhaltsannahmen auf die Beweisaufnahme im Rahmen der Außenprüfung stützte, jedoch zu den im Rahmen der Beschwerdeverhandlung aufgenommenen Zeugeneinvernahmen nicht ausreichend ausführte, warum diese die Prüfungsfeststellungen nicht in Zweifel ziehen konnten, obwohl sie nicht im Einklang mit den getroffenen Sachverhaltsannahmen sondern im Wesentlichen mit dem Vorbringen der Revisionswerberin übereinstimmten.

Mit der nun getroffenen Entscheidung korrigiert das Bundesfinanzgericht diesen Verfahrensfehler indem es sich nochmals mit der Beweiswürdigung auseinandersetzte.

Zusätzliche Erhebungen waren im fortgesetzten Verfahren insofern nicht durchzuführen, da das Höchstgericht nicht die Beweisaufnahme, sondern die Beweiswürdigung als Verfahrensfehler bemängelt hatte.

Der beschwerdeführende Partei brachte im fortgesetzten Verfahren weder neue Sacherhaltselemente vor noch stellte sie taugliche Beweisanträge.

Zusammenfassend ist daher auszuführen:

Die belangte Behörde hat sich sowohl mit den in der Berufung vorgebrachten Ausführungen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt als auch weitere Erhebungsschritte, nämlich die Einvernahme der ehemaligen Mitarbeiter als Zeugen, gesetzt, um die Schätzung der Wochenarbeitszeit rechtskonform begründen zu können.

Die von der Betriebsprüfung dabei durchgeführte Stundenkalkulation auf Basis der Zeugenaussagen und die darauf basierende Schätzung der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden sind in sich logisch und nachvollziehbar. Die Beschwerdeführerin hat demgegenüber im Zuge des Prüfungsverfahrens keinerlei konkrete und nachweisbare Einwendungen erhoben.

Auch die nachträglichen, allgemein gehaltenen, Berufungsausführungen sowie die Gegenäußerungen und Stellungnahmen der Beschwerdeführerin laufen im Wesentlichen nur darauf hinaus, die Schätzung der belangten Behörde bzw. die pauschale Berechnung der Lohnsteuer mit 10% als nicht korrekt zu bezeichnen. Eine nachvollziehbare Beweisführung, die sich mit der Schätzung der belangten Behörde auseinandersetzt samt Vorlage entsprechender stichhaltiger Beweise lässt die Beschwerdeführerin im gesamten Verfahren vermissen.

Vor diesem Hintergrund kann die vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Lohnsteuer der belangten Behörde aufbauend auf einer Hochrechnung bei allen mit weniger als 40 Wochenstunden angemeldeten Dienstnehmern über die Sommermonate auf 50 Stunden/Woche und über die Wintermonate auf 30 Stunden/Woche sowie bei den wenigen bereits bisher mit 40 Wochenstunden angemeldeten Personen auf ebenso 50 Stunden/Woche nicht als rechtswidrig erkannt werden, weshalb auch den angefochtenen Bescheiden betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2007 bis 2009 keine Rechtswidrigkeit anhaftet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 276 Abs. 3 BAO (idF. BGBl. Nr. 108/2022) kann der Senatsvorsitzende, wenn die Entscheidung über Beschwerden dem Senat obliegt, die Beratung und Beschlussfassung des Senates unter Anwendung geeigneter technischer Kommunikationsmittel veranlassen. Der Senatsvorsitzende kann außerdem die Beratung und Beschlussfassung durch die Einholung der Zustimmung der anderen Mitglieder des Senates zu einem Entscheidungsentwurf im Umlaufweg ersetzen, wenn keines dieser Mitglieder widerspricht.

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 war und das Bundesfinanzgericht nicht von der zu § 184 BAO ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl ua VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht zudem in Vollziehung der Rechtsanschauung des VwGH in dieser Beschwerdesache. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor.

Wien, am 15. November 2022