IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Trias Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Reichsstraße 126, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2009 gegen die Bescheide des ***FA*** (damals Finanzamt ***15***) vom 4. September 2009 betreffend

- Haftung als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 für die Jahre 2003 bis 2007
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2003 bis 2007
- Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2007

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 4. September 2009 wurden der namentlich genannten Arbeitgeberin folgende im Spruch genannten Lohnabgaben als Nachforderungen vorgeschrieben:

Kalenderjahr 2003:

Lohnsteuer € 10.010,99; Dienstgeberbeitrag (DB) € 4.203,16; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 364,27;

Kalenderjahr 2004:

Lohnsteuer € 10.371,35; Dienstgeberbeitrag (DB) € 4.190,68; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 363,21;

Kalenderjahr 2005:

Lohnsteuer € 12.376,07; Dienstgeberbeitrag (DB) € 4.615,81; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 400,03;

Kalenderjahr 2006:

Lohnsteuer € 14.506,55; Dienstgeberbeitrag (DB) € 4.778,76; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 414,20;

Kalenderjahr 2007:

Lohnsteuer € 12.108,50; Dienstgeberbeitrag (DB) € 4.675,60; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) € 405,18;

Als Begründung wurde auf den Bericht vom 4. September 2009 verwiesen, welcher unter anderem folgenden Inhalt hat:

„Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Lohnkonten für zwei Arbeitnehmer (Frau ***1*** und Frau ***2*** (***3***);

Trotz mehrmaliger Aufforderung konnten/wurden keine weiteren Aufzeichnungen vorgelegt;

Hinsichtlich der Feststellungen wird auf die zusätzliche Bescheidbegründung verwiesen, welche gesondert ergeht.

…

Feststellungen

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Aufgrund der zur Gänze fehlenden Mitwirkung, trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung, des Arbeitgebers, konnten die Arbeitnehmer zum Teil nicht namentlich eruiert werden. Die Lohnabgaben (L/DB/DZ und Kommunalsteuer) sind somit gem. § 184 BAO im Schätzungswege

zu ermitteln. Im Durchschnitt wurden pro Saison (zur Beurteilung herangezogener Zeitraum: Jänner 2003 – April 2008) 8 Arbeitnehmer (ausschließlich ***1*** ***4***, ***2*** (***3***) ***5***, ***6*** ***7***) beschäftigt. Die Nachrechnung erfolgt somit mit mindestens 8 Arbeitnehmern pro Monat (je Saison), abzüglich der amtswegig eruierten und somit namentlich bekannten Arbeitnehmer.

BMG:

Unter Berücksichtigung der Höhe der ausgezahlten Bezüge, welche amtswegig in der Buchhaltung festgestellt wurden, und des angegebenen Arbeitsausmaßes, ist davon auszugehen, dass die Arbeitnehmer in den Sommer-Saisonen (jeweils Juli und August) zumindest in Höhe des entsprechenden Kollektivvertraglichen-Mindestlohnes entlohnt wurden. Somit erfolgt die Nachrechnung in Höhe des Kollektivvertraglichen-Mindestlohnes.

…

Der Arbeitnehmer musste sich verpflichten, als Gegenleistung für die unentgeltliche Urlaubsreise (also auf Kosten des Reiseveranstalters=Arbeitgeber ***8***-***9*** GmbH) verschiedene Dienstleistungen zum Teil ohne zusätzliches Entgelt zu verrichten, welches als Indiz dafür zu werten ist, dass die unentgeltliche Urlaubsreise an den Arbeitnehmer Teil des Leistungsaustauschverhältnisses war. Somit ist der Wert der Reise (welche durch ***Bf1*** mit EURO 250,00/Woche bewertet wird) als Entgelt anzusetzen.

…

Es wurde die Auszahlung von Bezügen in der Buchhaltung festgestellt, die nicht in den Lohnunterlagen festgehalten wurden.

….

Lt. Auszahlung Beschäftigung als Aushilfe – Servicetätigkeit Sportclub ***10***.

…

Da trotz Aufforderung keine Unterlagen beigebracht wurden, wird gem. § 186 BAO das Entgelt in Höhe des Mindestlohns lt. Kollektivvertrag geschätzt und als BMG in Ansatz gebracht.

…

Für die dem Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile (Wohnraum angemietete Wohnung durch die Firma ***Bf1***), ausserhalb aufrechter Beschäftigung, wurde kein Sachbezug angesetzt.

…

Für die dem Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile (Skipass/Saisonkarte) wird der Sachbezug nachverrechnet.

…

Aufgrund der Nachrechnungen von Arbeitnehmern überschreitet die monatliche Summe der Arbeitslöhne die Freigrenze. Dementsprechend ist der DB, DZ und die Kommunalsteuer nachzuverrechnen.

…

Mangels geeigneter Aufzeichnungen konnte die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen nicht anerkannt werden.

Aufwandsersätze für Vignetten und Tankkosten stellen laufendes Entgelt dar und sind entsprechend nachzuverrechnen.

…

Nachverrechnung eines Mietkostenzuschusses für die von den Arbeitnehmern (***1*** und ***6***) angemietete Wohnung.

…

Nachverrechnung eines Mietkostenzuschusses für die von den Arbeitnehmern (***1*** und ***6***) angemietete Wohnung, ausserhalb der aufrechten Beschäftigung.

…

Fahrtkostenersätze des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit solchen Fahrten verbundene Aufwendungen werden durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie das Pendlerpauschale berücksichtigt.

…“

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 4. September 2009 wurde wie folgt ausgeführt:

„*Sachverhalt:*

Bei der Firma ***Bf1*** handelt es sich um ein Reiseveranstaltungsunternehmen mit Sitz in ***11***.

Am 07.02.2003 wurde eine inländische Zweigniederlassung mit dem Wortlaut ***Bf1***, Zweigniederlassung ***12***, der Geschäftsanschrift ***13*** ***12*** HNr, 59 mit der

Tätigkeit Gastronomie im Firmenbuch des Landesgerichtes ***15***, FN ***14*** d, eingetragen.

Beim Objekt ***13*** ***12*** HNr. 59 handelt es sich um das von der Firma ***Bf1***, D-***16*** ***17*** gepachtete Objekt "Alpengasthof ***10***" in ***12***. Das Bestandsverhältnis trat mit 01.06.2002 in Kraft. Das gegenständliche Objekt wurde nachfolgend von der Firma ***Bf1*** unter dem Wortlaut "Sportclub ***10***" geführt.

Als Gesellschafter-Geschäftsführer der inländischen Zweigniederlassung sind eingetragen,

- ***18***, geb. am tt.mm.1964, wohnhaft in ***19*** mit einem Anteil von 66,7% und

- ***20***, geb. am tt.mm.1967, wohnhaft in ***21*** 5, mit einem Anteil von 33,3%.

Als Inländischer Vertreter ist im Firmenbuch Frau ***1*** ***4***, geb. am tt.mm.1975, ehemals wohnhaft in ***13*** ***12*** HNr. 70, eingetragen. Frau ***1*** ***4*** ist auch die Konzessionsinhaberin für das Gastgewerbe und somit die gewerberechtliche Geschäftsführerin. Die Eintragung im Gewerberegister erfolgte mit 07.02.2003.

Frau ***1*** ***4*** wurde mit 05.12.2002 bei der ***22*** Gebietskrankenkasse als Dienstnehmerin (Kfm. Angestellte) gem. § 4 Abs 2 ASVG angemeldet.

Lt. Auskunft von Frau ***1*** ***4*** (Niederschrift mit Frau ***1*** als Auskunftsperson vom 25.09.2008) diente sie der Firma ***Bf1*** lediglich als Konzessionsgeberin und inländische Vertretung. Weitere tiefgreifende Befugnisse in Bezug auf die tatsächliche Geschäftsführung hatte sie nicht. Ihre Tätigkeit umfasste die organisatorische Leitung vor Ort und die Buchhaltung. Sie übte weiters eine Gastronomietätigkeit abends im Service und im Rahmen der Führung der Bar aus.

Als steuerlicher Vertreter der ***Bf1*** fungiert die ***23*** Wirtschaftstreuhand GmbH (nachfolgend ***23*** genannt) mit Sitz in ***24*** ***15***, ***25***, seit 07.05.2003 (Eintragung des Unternehmens ins Firmenbuch am 07.02.2003).

Mit Schriftstück vom 20. Oktober 2008 wurde der steuerliche Vertreter durch die GPLA des Finanzamtes ***15*** aufgefordert, bis zum 20. November 2008 eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung zu den Themenbereichen

• Umfang und Art der Betriebsstätte in ***13*** ***12***, ***12*** 59?

• Mit welchem Personal wurde die Betriebsstätte geführt?

(Lohnkonten liegen für zwei Arbeitnehmer vor, lt. hieramtlichen Erhebungen sind zusätzlich mindestens vierundzwanzig (24!) weitere Arbeitnehmer beschäftigt gewesen!)

• Steuerliche und Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Arbeitnehmer

sowie folgende Daten/Unterlagen für den Zeitraum Jänner 2003 bis August 2008

Name, Anschrift, Versicherungsnummer, Geburtsdatum, Kopie Lichtbildausweis (Pass/Führerschein)

• Arbeits-/Dienstvertrag, Mitarbeitervereinbarungen

• Zeitraum der Beschäftigung/en

• Tätigkeit/en

• Entlohnung (Barlohn und Sachbezüge)

• Arbeitszeitaufzeichnungen (Stundenaufzeichnungen, Wochenpläne, Urlaubskarteien, usw.)

• Lohnabrechnungen

• Konsumationsaufzeichnungen pro Woche (getrennt nach antialkoholischen Getränken und alkoholischen Getränken jeweils inkl. Wert)

• Kalkulation der (fiktiven) Kosten der Reise: Was hätte die Reise für jeden einzelnen Arbeitnehmer gekostet, wenn er nicht gearbeitet hätte? (Anreise, Unterkunft, Verpflegung, Skipass, usw.)

bekannt zu geben/vorzulegen.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde, datiert mit 10. November 2008, eine schriftliche Darstellung bzw. Stellungnahme eingereicht, welche sich hauptsächlich auf eine ertrags- und umsatzsteuerliche Betriebsstätte bezieht. Hierbei wird darauf abgestellt, dass auf Grund von durchgeführten Betriebsprüfungen durch das ***27*** Finanzamt ***17***-Außenstadt sowohl für die in Österreich erzielten Umsätze als auch für die Ertragssteuern mangels einer relevanten Betriebsstätte in Österreich das Besteuerungsrecht in vollem Umfange ***26*** zusteht.

Für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte in Österreich ist jedoch eine eigene rechtliche Würdigung im Rahmen des laufenden Lohnsteuerprüfungsverfahrens notwendig. Zur Beurteilung einer Betriebsstätte nach § 29 BAO wird seitens des Finanzamtes ***15*** eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Auf eine lohnsteuerliche Betriebsstätte wird in der angeführten steuerlichen Beantwortung nicht Bezug genommen.

Zu den in ***12*** tätigen Personen wird ausgeführt, dass in erster Linie laut ***23*** wohl zu prüfen sei, ob überhaupt Dienstverhältnisse vorliegen. Da jedoch die Vertragspartner an keine Arbeitszeit gebunden waren, ihnen gegenüber auch keine Weisungen erteilt werden konnten und sie demnach keine rechtlich durchsetzbare Arbeitsverpflichtung hatten, sei davon auszugehen, dass es sich eher nicht um Dienstverträge handle.

Sollte es sich dennoch im Einzelfall um einen Dienstvertrag handeln, würde sich keine Lohnsteuer ergeben, sofern nicht mehr als Kost, Logis, Anreise und Schikarte bezahlt werden würden.

Bezüglich der Sozialversicherungspflicht wird in dieser Stellungnahme davon ausgegangen, dass die eingesetzten Personen überwiegend ihren Hauptwohnsitz nicht in Österreich hatten und unabhängig davon, ob sie isoliert betrachtet in Österreich sozialversicherungspflichtig gewesen wären, im jeweiligen Ausland aufgrund ihrer Tätigkeit dort versichert waren.

Ausgeführt wird noch, dass auf Grund der EWG-Verordnung Nr. 1408/71 diese ohnehin nicht in Österreich pflichtversichert wären.

Außer der Stellungnahme wurden keinerlei sonstige Unterlagen vorgelegt.

Nachfolgend wurde mit Schriftstück vom 01. Dezember 2008 die ausländische Firma ***Bf1*** mit Sitz in ***28*** ***17*** aufgefordert, bis zum 15. Jänner 2009 ebenfalls eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung und die geforderten Daten/Unterlagen vorzulegen.

Seitens der Firma ***Bf1*** **mit Sitz in** ***28*** ***17*** **gab es auf diesen Vorhalt keinerlei Reaktionen. Weder telefonisch noch schriftlich wurde ein Kontaktversuch registriert. Es wurden keinerlei Unterlagen/Daten zur Verfügung gestellt.**

Nach Ablauf der gesetzten Frist wurde wieder mit der steuerlichen Vertretung telefonisch, und zwar mit Herrn Mag. ***29***, Kontakt aufgenommen. Dieser ersuchte darum, ihm den Vorhalt per Fax zukommen zu lassen. Er verlangte eine kurzzeitige Nachfrist, da er sich mit der Firma ***Bf1*** in Kontakt setzen möchte.

Die ***23*** übermittelte aber erst am 02. März 2009 eine weitere schriftliche Darstellung (Sachbearbeiter Herr Mag. ***30***), in welcher jedoch lediglich auf die gestellten Fragen

1) Umfang und Art der Betriebsstätte in ***13*** ***12***, ***12*** 59,

2) Mit welchem Personal wurde die Betriebsstätte geführt und

3) Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung

eingegangen wurde.

Die Beantwortung oben genannter Fragen wurde seitens der steuerlichen Vertretung wie folgt ausgeführt:

1) Die ***Bf1*** ist ein Reiseveranstaltungsunternehmen mit Sitz in ***17***/***26*** ist. Die Unternehmenstätigkeit erstreckt sich auf die Veranstaltung von ***9***, insbesondere Gruppenreisen, Hüttenvermietungen, Schiffsvercharterungen, Catering auf Schihütten und Großseglern. Die ***9*** werden überwiegend selbst durch ein eigenes Reisebüro, Kataloge und das Internet vermarktet.

Die Reisedestinationen der Gesellschaft werden entweder durch angemietete Unterkünfte durch die Gesellschaft selbst geführt oder durch entsprechende Vereinbarungen in Zusammenarbeit mit Hotels und Pensionen. Am Standort in ***12*** hat die ***Bf1*** ein Hotel angemietet und eine Schneebar betrieben. Im Firmenbuch ist die ***Bf1***, Zweigniederlassung ***12*** unter der Firmenbuchnummer FN ***14*** d erfasst. Die anderen (derzeit 13) Destinationen in Österreich werden in Zusammenarbeit mit Reiseveranstaltern angeboten.

Die Leistungen werden in Form von Pauschalreisen angeboten, die die An- und Abreise, den Aufenthalt auf Basis Halbpension, sowie die Skipässe beinhalten. Die gesamte Administration für die Reiseveranstaltungen wird von der Zentrale in ***17*** durchgeführt. Dazu gehören vor allem die Buchungen, die Werbung, sowie die für die Pauschalreisen notwendigen Abwicklungen mit Dritten wie zB Busunternehmen und Liftgesellschaften.

2) Der Standort in ***12*** bestand aus dem Hotel, worin nur Gäste im Rahmen der Pauschalreisen untergebracht waren und einer sog. Schneebar, die auch Laufkundschaft hatte. Diese Schneebar bestand aus einer ortsfesten Hütte aus Holz, die nach einer Seite hin offen war und nicht beheizt wurde. Die Schneebar wurde von Frau ***1*** geführt, die auch in Österreich angemeldet war.

Das Hotel in ***12*** hatte eine Kapazität von 60 Betten. Die Betreuung der Gäste erfolgte durch einen Leiter, der die ganze Saison den Standort betreute, sowie durch Teamer, die im Hotel für die Dauer von 2 bis 8 Wochen mitgeholfen haben.

Der Leiter des Hotels, Herr ***7*** ***6***, stand in einem Dienstverhältnis mit der ***8***- ***9*** GmbH in ***17***. Gem. Arbeitsvertrag ist der Arbeitsort ***17***, er kann aber auch in die Niederlassung im Ausland entsandt werden. Herr ***6*** war in ***12*** als Koch und Reiseleiter tätig.

Von den Teamern wurden folgende Tätigkeiten durchgeführt: Frühstücksdienst (Tisch decken, abräumen), Abendessen (Hilfe bei Essenszubereitungen, Tisch decken, abwaschen, Küche reinigen), Bardienst (Aufnehmen von Bestellungen, Getränkeausschank, Gläserspülen),

Reinigungsdienst (Zimmerreinigung, Betten ab- und neu beziehen, Müll entleeren). Die Zimmerreinigung wurde zweimal in der Woche durchgeführt (Samstag, Mittwoch).

Die Teamer erhalten grundsätzlich freie Anreise, Unterkunft, Verpflegung und den Skipass. Eine zusätzliche finanzielle Vergütung gibt es für die Teamer in der Regel nicht.

Für die Tätigkeit als Teamer ist keine Qualifikation erforderlich. Die Teamer haben die Möglichkeit, ihre Tätigkeiten im Rahmen eines Aufgabenplanes frei einzuteilen um einen individuellen Freizeitausgleich zu gewährleisten.

3) Hinsichtlich der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung verweise ich auf das an Sie gerichtete Schreiben von Mag. Michael ***29*** vom 10.November 2008.

Die geforderten Unterlagen wurden abermals nicht vorgelegt, auch die geforderten Daten wurden nicht übermittelt.

Am 03. März 2009 wurde Herr Mag. ***30*** telefonisch kontaktiert und angefragt, ob von den geforderten Unterlagen/Daten noch etwas vorgelegt wird, worauf er lediglich auf Mitarbeitervereinbarungen verwies, welche sich derzeit noch beim RA Dr. ***99*** in ***100*** befinden würden. Diese würden aber sofort nach Einlangen bei ***23*** an die Finanzbehörde übermittelt.

Bei nochmaliger Nachfrage ob die geforderten Unterlagen/Daten lt. Vorhalt vorgelegt werden können wurde dies verneint. Herr Mag. ***30*** gab auf Vorhalt an, dass es keine Lohnverrechnungsunterlagen und Versicherungsnachweise für die von der Firma ***Bf1***, ***12*** beschäftigten Arbeitnehmer gebe.

Des Weiteren wurde Herrn Mag. ***30*** der neuerliche Verweis darauf vorgehalten, dass in der Regel keine Zahlungen an die Arbeitnehmer stattfinden würden. Dem Finanzamt ***15*** liegen jedoch aus der laufenden Betriebsprüfung Unterlagen über tatsächliche Barauszahlungen vor. Hiezu wurde seitens Mag. ***30*** nicht Stellung genommen.

Herr Mag. ***30*** wurde aufgefordert die Buchhaltungsunterlagen, welche ja der Betriebsprüfung zur Verfügung standen, umgehend zur Sichtung durch die GPLA des Finanzamtes ***15*** zur Verfügung zu stellen.

Nach zweitägiger Durchsicht der Buchhaltung (wiederum ohne jegliches Mitwirken der Firma ***Bf1*** oder der steuerlichen Vertretung) konnten trotz der gegenteiligen Auskunft der Steuerberatungskanzlei tatsächliche Zahlungen an Arbeitnehmer zumindest in Höhe von € 86.541,25 für den Zeitraum Dezember 2002 bis April 2008 festgestellt werden. Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass dies längst nicht alle Zahlungen sind die an Arbeitnehmer stattgefunden haben.

Im persönlichen Gespräch mit Herrn Mag. ***30*** bestätigte dieser wiederum seine bisherigen Angaben, dass ansonsten keine Unterlagen/Daten vorgelegt werden bzw. vorgelegt werden können. Es seien für die Arbeitnehmer weder Lohnabrechnungen durchgeführt worden noch seien Anmeldungen bei Sozialversicherungsträgern (Österreich, ***26*** oder einem anderen Land) gemacht worden. Des Weiteren führte Herr Mag. ***30*** aus, dass die Firma ***Bf1*** nicht an der Aufklärung des Sachverhaltes mitwirke und an einer Übermittlung weiterer Unterlagen offensichtlich nicht interessiert sei.

Am 09.03.2009 langten schließlich beim Finanzamt ***15*** die von Herrn Mag. ***30*** genannten Kooperationsverträge ein. Es wurden sechs dieser Verträge (***31***, ***32***, ***33*** und ***34***) vorgelegt und zwar für die Wintersaison 2007/2008, wobei lediglich bei zwei Verträgen (***35***, ***36***) das Vertragsverhältnis bereits im gegenständlichen Prüfzeitraum beginnt und zwar am 08.12.2007.

Trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderungen und Vorhalte wurden mit Ausnahme der genannten Kooperationsverträge und Stellungnahmen keine weiteren Unterlagen oder Datensätze vorgelegt (weder von der ***37*** **GmbH in** ***15***, **welche die Lohnverrechnungen für** ***4*** ***1*** **und** ***5*** ***2*** **(ehemals** ***3***) **durchgeführt hat, noch von der steuerlichen Vertretung** ***23*** **Wirtschaftstreuhand GmbH und auch nicht vom Steuerpflichtigen selbst).**

Nach erfolgten Erhebungen und Recherchen führt das Finanzamt ***15*** **im gegenständlichen Prüfungsverfahren aus:**

1) Betriebsstätte:

Die Zweigniederlassung in A-***13*** ***12*** HNr. 59, Sportclub ***10*** (Hotel und Schneebar), stellt sowohl im Sinne des § 29 BAO eine Betriebsstätte als auch im Sinne des § 81 EStG eine lohnsteuerliche Betriebsstätte dar.

2) Arbeitgeber:

Befindet sich im Inland eine lohnsteuerliche Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988, haben im Ausland ansässige Arbeitgeber ("ausländische Arbeitgeber") grundsätzlich die gleichen Rechte und Pflichten wie inländische Arbeitgeber. Die Staatsangehörigkeit, der Wohnsitz, der Sitz sowie der Ort der Geschäftsleitung des Arbeitgebers haben keine Bedeutung.

Die Sicherung der Erfüllung der Pflichten des Arbeitgebers im Sinne der §§ 76 (Führung von Lohnkonten), 78 (Einbehaltung der Lohnsteuer), 79 (Abfuhr der Lohnsteuer), 80 (Lohnsteueranmeldung), 82 (Haftung des Arbeitgebers für sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge), 84 (Ausstellung von Lohnzettel) und 87 (Verpflichtung des Arbeitgebers-Prüfungsmöglichkeit) EStG 1988 wäre jedenfalls sicherzustellen gewesen.

3) Arbeitnehmer:

Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Ob Arbeitnehmereigenschaft vorliegt, richtet sich ausschließlich nach dem Bezug von Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 (Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis). Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe (Arbeitnehmer nach Arbeitsrecht, Sozialrecht, bürgerlichem Recht) sind für das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht maßgebend. Sie können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen.

4) Dienstverhältnis:

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen. Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in an anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben. Umgekehrt gilt gemäß § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen (beispielsweise die sechs vorgelegten Kooperationsverträge), sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Für die Abgabenbehörde ist das wirtschaftliche Gesamtbild im Sinne des § 21 BAO entscheidend.

Sofern die Merkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, ist es steuerrechtlich ohne Bedeutung, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder ohne übereinstimmende Willenserklärungen zu Stande kommt.

Eingliederung in das Unternehmen:

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck.

Die Eingliederung zeigt sich unter anderem schon in der Job Aus- und Beschreibung im Internet durch die Firma ***Bf1***.

Beispielsweise in den Punkten der Job Beschreibung:

Möchtet Ihr.....

- auf lockere Art und Weise Euren Lohn verdienen?

- ein möglichst hohes Einkommen erzielen?

- geregelte Arbeitszeiten ohne Überstunden?

Aber könnt Ihr.....

- auch mal einen hektischen 10-Stunden-Tag durchstehen?

- sowohl in der Bar als auch Putzen eine "gute Figur abgeben"?

- unseren Gästen bei Wünschen und Problemen jederzeit hilfreich zur Seite stehen?

Seid Ihr.....

- wenigstens 3 Wochen bis hinzu 6 Monaten während der Wintersaison verfügbar?

Beispielsweise in der Vorstellung der Wintersportclubs:

- In allen Häusern sind ein Koch, ein Leiter, ein bis drei Ski- bzw. Snowboardlehrer sowie je nach Hausgröße zwischen 4 und 8 Teamer bzw. Putzkräfte stationiert. Des weiteren gibt es in allen Häusern 1-2 Barverantwortliche.

12: In ***12*** am Arlberg werden nur Langzeit-Teamer (mind. 8 Wochen) benötigt. Sie werden sich neben den Bar-, Service- und Schneebardiensten auch an den Skigebietstouren mit den Gästen beteiligen. Wer sich als Saisonkraft für ***12*** bewerben will, der soll doch bitte mit unserem Büro telefonisch Rücksprache halten.

Die Hausleitung im Wintersportclub ***10*** wird in der Saison 06/07 wieder von ***7*** ***6*** und ***4*** ***1*** übernommen.

Beispielsweise in der Ausführung, die Jobs mit ihren Aufgaben, Diensten und Verdienstmöglichkeiten.

- Dafür verpflichtet sich jeder am Wechseltag und Putztag sowie an ca. 6 anderen Diensten gemäß des jeweiligen Dienstplanes zu arbeiten.

Weiters wird genau ausgeführt was von den "Mitarbeitern" erwartet und gefordert wird und die einzelnen Dienste der Teamer genauestens beschrieben in Art und Umfang der Tätigkeit und vorgegeben an welchen Tagen und zu welcher Tageszeit welche Tätigkeiten durchzuführen sind.

Auch die Niederschrift mit der gewerberechtlichen Geschäftsführerin ***1*** ***4*** zeigt auf, dass sowohl Arbeitsort und Arbeitszeit vorgegeben sind.

Weisungsgebundenheit:

Die Art des Unternehmens bringt es mit sich, dass für die Mitarbeiter eine Weisungsgebundenheit in vollem Umfang gegeben ist.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Dauerschuldverhältnis:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Sämtliche beschäftigten Personen, ob als "Teamer" oder "Aushilfen" betitelt, waren im Prüfungszeitraum durch die Art der von ihnen erbrachten Leistungen und auch durch die starke Einbindung in die Betriebsabläufe des Unternehmens so stark und eindeutig in das Unternehmen eingegliedert, dass ohne Zweifel Lohnsteuerpflicht gem. § 47 EStG 1988 besteht.

Hiezu wird weiters ausgeführt:

Allgemeines zu den Arbeitnehmerinnen der ***Bf1****:*

Hier gibt es drei Kategorien und zwar fixes Personal, so genannte Teamer und Aushilfen, wobei letztere nur in den Sommersaisonen beschäftigt wurden.

Fixes Personal lt. Auskunft von Frau ***1*** ***4***:

• Frau ***1*** ***4***, gewerberechtliche Geschäftführerin und organisatorische Leitung sowie Servicetätigkeit, Zeitraum 05.12.2002 bis 30.06.2008 mit Unterbrechung vom 01.07.2006 bis 21.10.2006 (Wochenhilfebezug außerhalb aufrechter Versicherung);

• Herr ***6*** ***7***, Koch und Hausleitung, Zeitraum: zumindest seit Beginn im Jahre 2003 sämtliche Winter- und Sommersaisonen;

• Herr ***44***, Barmann, Zeitraum; Wintersaison 2006/2007 und 2007/2008;

• Frau ***2*** (vormals ***3***) ***5***, Servicekraft und Putzhilfe, Zeitraum 01.12.2006 bis 22.02.2008 mit Unterbrechung von einem Tag;

Teamer:

Lt. Auskunft von Frau ***1*** ***4*** versteht man unter Teamer Personen (angeblich überwiegend Studenten) die "eigentlich" nicht mit Bargeld entlohnt werden. Sie erhalten für Ihre Arbeit freie An-/Abreise, freie Unterkunft, freie Verpflegung freie antialkoholische Getränke und freie alkoholische Getränke bis zu einer gewissen Höhe sowie den Skipass (Saisonkarte – Ski Arlberg). Lt. Frau ***1*** wurden immer mindestens 4 bis 5 Teamer zeitgleich beschäftigt. Die weiteren Ermittlungen der GPLA des Finanzamtes ***15*** ergaben, dass auch Bargeld-Lohnzahlungen erfolgten.

Erhebungen ergaben weiters, dass pro Wintersaison teilweise bis zu 14 Teamer pro Monat beschäftigt wurden. Die Teamer erhielten teilweise zu dem Sachbezug "Reise" Zahlungen bis zur Höhe von € 1.260,00 monatlich, wobei auf Grund der fehlenden Mitwirkung der Firma ***Bf1*** nicht mit Sicherheit bestimmt werden konnte, für welchen Zeitraum und welches Ausmaß der Beschäftigung diese Zahlungen geleistet wurden. Dazu kommt, dass hier einige Einmal-Zahlungen enthalten sind, welche für zusätzliche Arbeiten - hauptsächlich Aushilfe Auf- und Abbau, geleistet wurden.

Für die eigentliche Tätigkeit als Servicekräfte und Hilfskräfte in allen Bereich des Gastgewerbes erhielten die Arbeitnehmer (wenn überhaupt) einen Barlohn, der zum größten Teil unter dem kollektivvertraglichen Mindestlohn liegt. Erschwerend kommt dazu, dass aufgrund der fehlenden Mitwirkung der Firma ***Bf1*** ein Großteil der Arbeitnehmer und in Folge vermutlich geleistete Zahlungen an diese gar nicht eruiert werden konnten.

Aushilfen:

In den Sommersaisonen wurden fast zur Gänze nur, lt. Rechnungen, als Aushilfen betitelte Servicekräfte beschäftigt. Im Gegensatz zu den Arbeitnehmern in den Wintersaisonen wurden diese größtenteils über bzw. zumindest in Höhe des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag Gastgewerbe entlohnt. Dies ergibt sich daraus, da die Anstellung als Teamer (Arbeitsleistung gegen freie An-/Abreise, freie Unterkunft, freie Verpflegung, freie antialkoholische Getränke und freie alkoholische Getränke bis zu einer gewissen Höhe sowie Skipass (Saisonkarte - Ski Arlberg)) bei der Firma ***Bf1*** nur in den Wintersaisonen möglich war (siehe auch Job's bei ***8***-***9*** auf der Homepage des Unternehmens).

Vorgehensweise der Firma ***Bf1*** *bei An/Abmeldung und Abrechnungen der Arbeitnehmer:*

Fixes Personal:

• ***1*** ***4***, 12/2002 bis 06/2008, Anmeldung bei der ***38*** als Dienstnehmerin gem. § 4 Abs 2 ASVG und Lohnabrechnung erfolgte;

• ***2*** (vormals ***3***) ***5***, 12/2006 bis 02/2008, Anmeldung bei der ***38*** als Dienstnehmerin gem. § 4 Abs 2 ASVG und Lohnabrechnung erfolgte;

• ***6*** ***7***, Wintersaisonen 2002/2003 - 2003/2004 - 2004/2005 - 2005/2006 - 2006/2007 - 2007/2008 sowie Sommer 2003/2004/2005/2006 und 2007, Keine Anmeldung und keine Lohnabrechnung;

• ***44***, Wintersaison 2006/2007 und 2007/2008, Keine Anmeldung und keine Lohnabrechnung;

Teamer und Aushilfen:

• Generell keine Anmeldung und keine Lohnabrechnung;

Aufgrund der Erhebungen durch die GPLA des Finanzamtes ***15*** namentlich bekannte Teamer und Aushilfen:

• ***39***, Wintersaison 2007/2008;

• ***40***, Wintersaison 2004/2005 - 2005/2006 - 2007/2008;

• ***41***, Wintersaison 2006/2007;

• ***42***, Wintersaison 2007/2008;

• ***43***, Wintersaisonen 2004/2005 - 2005/2006 - 2006/2007 - 2007/2008 und Sommersaison 2006;

• ***44***, Wintersaisonen 2006/2007 - 2007/2008 und Sommersaison 2007;

• ***45***, Wintersaison 2007/2008;

• ***46***, Wintersaison 2007/2008;

• ***47***, Wintersaison 2007/2008;

• ***48***, Wintersaisonen 2005/2006 - 2007/2008 und Sommersaison 2006;

• ***49***, Wintersaison 2005/2006;

50, Wintersaison 2006/2007;

51, Wintersaison 2006/2007;

52, Wintersaison 2005/2006;

53, Wintersaison 2005/2006;

54, Wintersaison 2005/2006 und 2006/2007;

55, Wintersaison 2005/2006;

56, Wintersaison 2006/2007;

57, Wintersaison 2005/2006;

58, Wintersaison 2005/2006 und 2006/2007 und Sommersaison 2006;

59, keine weiteren Daten vorhanden;

60, keine weiteren Daten vorhanden;

61, keine weiteren Daten vorhanden;

62, Wintersaison 2004/2005 - 2005/2006 und Sommersaison 2005;

63, Wintersaison 2005/2006;

64, Wintersaison 1004/2005 und Sommersaison 2005;

65, Sommersaison 2005;

66, Wintersaison 2004/2005 und Sommersaisonen 2004 - 2005;

67, Wintersaison 2004/2005;

68, Sommersaison 2006;

69, Sommersaison 2006;

70, Sommersaison 2006;

71, Sommersaison 2006;

72, Sommersaison 2006;

73, Wintersaison 2005/2006;

74, Wintersaison 2005/2006;

75, Wintersaison 2005/2006;

76, Wintersaison 2005/2006;

77, Wintersaison 2005/2006;

78, Sommersaison 2007;

79, Sommersaison 2004;

80, Sommersaisonen 2003 - 2004 - 2005 - 2006;

81, Sommersaisonen 2004 - 2005;

82 Sommersaison 2004;

83, Sommersaison 2005;

84, Sommersaison 2005;

85, Sommersaison 2005;

86, Wintersaison 2007/2008;

- ***87***, Wintersaison 2004/2005;
- ***88***, Wintersaison 2004/2005;
- ***89***, Wintersaison 2007/2008;
- ***90***, Wintersaison 2007/2008;
- ***91***, Wintersaison 2002/2003;
- ***92***, Wintersaison 2002/2003;
- ***93***, Wintersaison 2005/2006;
- ***94***, Wintersaison 2005/2006;

Anmerkung:

Sämtliche angeführten Arbeitnehmer und Zeiträume wurden durch die GPLA des Finanzamtes ***15***, trotz mehrmaliger Aufforderung, ohne Mitwirkung der Firma ***Bf1*** eruiert und es muss wegen entsprechender Zeitlücken oder Betreuungslücken davon ausgegangen werden, dass eine Vielzahl an Arbeitnehmern noch gar nicht bekannt ist.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes handelt es sich eindeutig und zwar bei sämtlichen Personen um ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 und besteht somit Lohnsteuer Pflicht. Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG gilt als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist.

Zu nachfolgenden Feststellungen und Nachverrechnungen wird gleich vorweg ausgeführt:

§184 BAO - Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs.1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach 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.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hievon. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111).

Feststellungen/Nachverrechnungen:

1) An/Abmeldungen

Die An- bzw. Abmeldungen erfolgten für jene Zeiträume, für welche die Arbeitnehmer durch die Firma ***Bf1*** bei der Gemeinde ***12*** mit Nebenwohnsitz gemeldet wurden (und zwar lt. Gemeinde ***12*** als Personal), für die Zeiträume, die die Person/en selbst im Zuge der KIAB Kontrolle angaben, für die Zeiträume, für welche Rechnungslegungen erfolgten bzw. anderweitige Unterlagen (zB Getränkelisten Personal, Bonbücher, Strafverfügungen der Bezirkshauptmannschaft ***95*** an Herrn ***96*** (Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma ***Bf1***, Zweigniederlassung ***12*** als auch Vertretungsberechtigter

Geschäftsführer der Firma ***Bf1*** mit Sitz in ***28*** ***17***) aufgrund der Verletzung von Meldepflichten, usw.) aus der Buchhaltung hervorgekommen sind und Informationen aus der Homepage der Firma ***Bf1*** (zB Reiseberichte, Wintertermine und Sommertermine Sportclub ***10***).

2) Laufendes Entgelt

2a) Gehalt/Lohn

Sozialversicherung:

Ein im Kollektivvertrag vorgesehenes Mindestentgelt ist als zwingendes „Geldzahlungsgebot" zu verstehen, da dem Dienstnehmer die uneingeschränkte Verwendbarkeit dieses Entgelts gesichert werden soll. Die Vereinbarung von Naturalien statt Barlohn würde dem Dienstnehmer eine bestimmte Einkommensverwendung aufdrängen und ist daher unzulässig. Die SV-rechtliche Beitragsgrundlage ergibt sich somit aus dem vereinbarten Sachbezug und dem vollen kollektivvertraglichen Entgelt (VwGH 17. 11.2004, 2002/08/0089).

Sowohl der Barlohn, auf den der Dienstnehmer nach dem Kollektivvertrag Anspruch hat, als auch der Naturallohn, der ihm tatsächlich gewährt wird, ist gemäß § 49 Abs 1 ASVG zum sozialversicherungsrechtlichen Entgelt zu zählen und unterliegt der Beitragspflicht.

Erhält der Dienstnehmer ausschließlich einen Sachbezug, ist zur Berechnung der allgemeinen Beitragsgrundlage der kollektivvertragliche Mindestlohn entsprechend seiner Tätigkeit als Bruttolohn anzusetzen und der Wert der konsumierten Sachbezüge hinzuzurechnen (VwGH 27.7.2001, ZI.95/08/0037).

Teamer und Aushilfen:

Beschäftigungsausmaß:

Lt. Auskunft von Frau ***1*** ***4*** waren die Teamer an 6 Tagen pro Woche tätig. Davon 5 Tage, jeweils am Abend, mit ca. 2 Stunden und 1 Tag, der Samstag, mit ca. 12 Stunden. Dies ergibt ein monatliches Beschäftigungsausmaß von 55,10%, also einer Teilzeitbeschäftigung.

Anmerkung:

-siehe Niederschrift mit Frau ***1*** als Auskunftsperson vom 25.09.2008

-siehe aber auch Ausdrucke von der Homepage: Die Jobs mit ihren Aufgaben und Verdienstmöglichkeiten

Bei einzelnen Personen erfolgte die Nachrechnung aufgrund der durch die Person/en selbst gemachten Angaben im Zuge der KIAB Kontrolle vom 14.03.2008 bzw. aufgrund den nach Durchsicht der Buchhaltung hervorgekommenen Rechnungen und darauf angeführten Zeiträumen und Stundenausmaßen und anderweitigen Unterlagen aus der Buchhaltung.

Einstufung:

Die Einstufung erfolgte, wie oben bereits erwähnt, ebenfalls aufgrund der Angaben von Frau ***1*** im Zuge der Niederschrift, auf Grund der Angaben durch die Person/en selbst im Zuge der KIAB Kontrolle bzw. aufgrund den nach Durchsicht der Buchhaltung hervorgekommenen Rechnungen und anderweitigen Unterlagen aus der Buchhaltung.

Die Nachverrechnung erfolgte unter Zugrundelegung des Kollektivvertrages Gastgewerbe Arbeiter im entsprechendem Beschäftigungsausmaß und in den entsprechenden Einstufungen (maßgebliche Lohngruppen: 1.4. Service Festlohn, 1.6. Service Festlohn, 2.5. Küche, 4.2. und 4.4 Andere Tätigkeiten).

Fixes Personal, für welches im Inland eine Lohnverrechnung durchgeführt wurde:

Bei Frau ***1*** ***4*** selbst erfolgte die Nachrechnung unter Zugrundelegung des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag Gastgewerbe Angestellte in der Gehaltsstufe III unter Berücksichtigung des bereits über die Lohnverrechnung abgerechneten Gehaltes.

Bei Frau ***2*** (vormals ***3***) ***5*** erfolgte, aufgrund der Angaben durch Frau ***1***, eine Erhöhung des Beschäftigungsausmaßes von 50% auf 52,56% sowie die entsprechende KV Erhöhung mit 05/2007 unter Berücksichtigung des bereits über die Lohnverrechnung abgerechneten Lohnes.

Fixes Personal ohne Lohnverrechnung im Inland:

6 ***7***:

Die Nachverrechnung erfolgte, aufgrund der Angaben durch Frau ***1***, mit einem Beschäftigungsausmaß von 100% und unter Zugrundelegung des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag Gastgewerbe Arbeiter in der Lohngruppe 2.5 Küche.

44:

Die Nachverrechnung erfolgte, aufgrund der Angaben durch Frau ***1*** in Verbindung mit den durch Herrn ***36*** selbst im Zuge der KIAB Kontrolle gemachten Angaben, mit einem Beschäftigungsausmaß von 100% und unter Zugrundelegung des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag Gastgewerbe Arbeiter in der Lohngruppe 1.6 Service Festlohn.

Finanz:

Teamer und Aushilfen:

Die Nachverrechnung erfolgte aufgrund der Angaben von Frau ***1*** im Zuge der Niederschrift, auf Grund der Angaben durch die Person/en selbst im Zuge der KIAB Kontrolle bzw. aufgrund den nach Durchsicht der Buchhaltung hervorgekommenen Rechnungen und anderweitigen Unterlagen.

Fixes Personal:

6 ***7***:

Aufgrund der Angaben von Frau ***1***, des ermittelten Sachverhaltes und da trotz Aufforderung keine Unterlagen beigebracht wurden wird gem. § 184 BAO das Entgelt in Höhe des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag Gastgewerbe Arbeiter in der Lohngruppe 2.5 Küche geschätzt und in Ansatz gebracht.

44:

Die Nachverrechnung erfolgt aufgrund der durch Herrn ***36*** selbst gemachten Angaben im Zuge der KIAB Kontrolle in Verbindung mit den Angaben von Frau ***1***, den nach Durchsicht der Buchhaltung hervorgekommenen Rechnungen und des ermittelten Sachverhaltes.

2b) Gehalt/Lohn

Pauschale Nachrechnung Finanz

Aushilfen

Aufgrund der zur Gänze fehlenden Mitwirkung, trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung, des Arbeitgebers, konnten die Arbeitnehmer zum Teil nicht namentlich eruiert werden. Die Lohnabgaben (L/DB/DZ und Kommunalsteuer) sind somit gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Im Durchschnitt wurden pro Saison (zur Beurteilung herangezogener Zeitraum: Jänner 2003 - April 2008) 8 Arbeitnehmer (ausschließlich ***1*** ***4***, ***2*** (***3***) ***5***, ***6*** ***7***) beschäftigt. Die Nachrechnung erfolgt somit mit mindestens 8 Arbeitnehmern pro Monat (je Saison), abzüglich der amtswegig eruierten und somit namentlich bekannten Arbeitnehmer.

BMG:

Unter Berücksichtigung der Höhe der ausgezahlten Bezüge, welche amtswegig in der Buchhaltung festgestellt wurden, und des angegebenen Arbeitsausmaßes, ist davon

auszugehen, dass die Arbeitnehmer in den Sommer-Saisonen (jeweils Juli und August) zumindest in Höhe des entsprechenden Kollektivvertraglichen-Mindestlohnes entlohnt wurden.

Somit erfolgt die Nachrechnung in Höhe des Kollektivvertraglichen-Mindestlohnes,

2c) Mietkostenzuschuss

Sozialversicherung und Finanz

Fixes Personal

1 ***4*** und ***6*** ***7***:

Nachverrechnung eines Mietkostenzuschusses für die von den Arbeitnehmern (***1*** und ***6***) angemietete Wohnung.

3) Sonderzahlungen

Sozialversicherung:

Fixes Personal, Teamer, Aushilfen

Nachrechnung der aliquoten Sonderzahlungen (UZ und WR) aufgrund des Anspruches nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen und den vorliegenden Unterlagen.

4) Sachbezüge - Vorteile aus dem Dienstverhältnis

4a) Sachbezug "Reise"

Sozialversicherung und Finanz:

Teamer und ***44***

Der Arbeitnehmer musste sich verpflichten, als Gegenleistung für die unentgeltliche Urlaubsreise (also auf Kosten des Reiseveranstalters=Arbeitgeber ***Bf1***) verschiedene Dienstleistungen, zum Teil, ohne zusätzliches Entgelt zu verrichten, welches als Indiz dafür zu werten ist, dass die unentgeltliche Urlaubsreise an den Arbeitnehmer Teil des Leistungsaustauschverhältnisses war. Somit ist der Wert der Reise (welche durch ***Bf1*** mit EURO 250,00/Woche bewertet wird) als Sachbezug anzusetzen.

Ausführung zur Höhe des Sachbezuges:

Der Wert der Reise in Höhe von € 250,00 pro Woche wird vom Finanzamt ***15*** als realistischer Wert in vollem Ausmaß übernommen und als Sachbezug angesetzt.

Es wird davon ausgegangen, dass bei der Kalkulation der Eigenkosten für die Reise und der entsprechenden Bewertung durch die Firma ***Bf1*** allfällige Variierungen bereits berücksichtigt wurden. Da die Firma ***Bf1*** selbst bereits von einem minimalen Beschäftigungszeitraum von 8 Wochen und einem maximalen von der kompletten Saison ausgeht und somit mit unterschiedlich hohen Eigenkosten zu rechnen hat, ergibt sich, dass eben diese Unterschiede in der Bewertung bereits berücksichtigt wurden.

Des Weiteren teilte Herr Mag. ***30*** (nach Rücksprache mit der Firma ***8***-***9***) mit, dass die Urlaubsreise auf dem freien Markt zwischen € 179,00 und € 199,00 angeboten wird.

Allerdings beinhalten diese Kosten lediglich die An- und Abreise sowie die Unterkunft, Frühstück und Abendessen. Bei den Arbeitnehmern sind folgende weitere Leistungen beinhaltet: Freie Verpflegung, freie antialkoholische Getränke bis zu einem Wert von € 60,00 pro Woche (lt. Frau ***1*** sogar unbegrenzt!) und alkoholische Getränke bis zum Listenpreis von € 105,00 pro Woche zum halben Preis sowie Skipass (Saisonkarte - Ski Arlberg).

Des weiteren wird ausgeführt, entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung, dass die Anwendung im Sinne des § 15 EStG 1988 wonach die zur Verfügung Stellung einer einfachen

arbeitsplatznahen Unterkunft durch den Arbeitgeber kein steuerpflichtiger Sachbezug darstellt hier nicht in Betracht kommt da ganz eindeutig die Urlaubsreise für den Arbeitnehmer im Vordergrund steht und somit kein ausschließliches Interesse des Arbeitgebers gegeben ist.

Gleiches gilt für die Abgabe von freien oder verbilligten Mahlzeiten. § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 kommt hier nicht zur Anwendung da es sich nicht um eine freiwillige Gewährung handelt sondern um einen Teil des Leistungsaustauschverhältnisses und somit um Entgelt.

Die Nachverrechnung erfolgt somit bei sämtlichen Teamern und ***44*** unter Zugrundelegung des Wertes der Reise in Höhe von EURO 250,00 pro Woche.

4b) Sachbezug "Reise"

Pauschale Nachrechnung Finanz

Teamer

Aufgrund der zur Gänze fehlenden Mitwirkung, trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung, des Arbeitgebers, konnten die Arbeitnehmer zum Teil nicht namentlich eruiert werden. Die Lohnabgaben (L/DB/DZ und Kommunalsteuer) sind somit gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Im Durchschnitt wurden pro Saison (zur Beurteilung herangezogener Zeitraum: Jänner 2003 - April 2008) 10 Arbeitnehmer (ausschließlich ***1*** ***4***, ***2*** (***3***) ***5***, ***6*** ***7***) beschäftigt. Die Nachrechnung erfolgt somit mit mindestens 10 Arbeitnehmern pro Monat (je Saison), abzüglich der amtswegig eruierten und somit namentlich bekannten Arbeitnehmer.

BMG:

Der Arbeitnehmer musste sich verpflichten, als Gegenleistung für die unentgeltliche Urlaubsreise (also auf Kosten des Reiseveranstalters=Arbeitgeber ***Bf1***) verschiedene Dienstleistungen zum Teil ohne zusätzliches Entgelt zu verrichten, welches als Indiz dafür zu werten ist, dass die unentgeltliche Urlaubsreise an den Arbeitnehmer Teil des Leistungsaustauschverhältnisses war. Somit ist der Wert der Reise (welche durch ***Bf1*** mit EURO 250,00/Woche bewertet wird) als Entgelt anzusetzen.

4c) Sachbezug "Skipass/Saisonkarte"

Sozialversicherung und Finanz:

Fixes Personal

1 ***4***, ***2*** ***5***, ***6*** ***7***:

Für die dem Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile (Skipass/Saisonkarte - Ski Arlberg) wurde der Sachbezug entsprechend nachverrechnet.

4d) Sachbezug "Wohnraum"

Sozialversicherung und Finanz:

Fixes Personal

1 ***4*** und ***6*** ***7***:

Für die dem Arbeitnehmer zugeflossenen geldwerten Vorteile (Wohnraum - angemietete Wohnung durch die Firma ***Bf1***) wurde der Sachbezug nachverrechnet.

5) Reisekosten, Aufwandsersatz

Pauschale Nachrechnung Finanz:

Fixes Personal, Teamer, Aushilfen

Mangels geeigneter Aufzeichnungen konnte die Steuerfreiheit der ausbezahlten Reisekostenvergütungen nicht anerkannt werden.

Aufwandsersätze für Vignetten und Tankkosten stellen laufendes Entgelt dar und sind entsprechend nachzuverrechnen.

6) Feiertagsarbeitsentgelt:

Sozialversicherung:

Fixes Personal, Teamer, Aushilfen

Die Beitragsgrundlage(n) wurde(n) nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen und den vorliegenden Unterlagen berichtigt.

7) Urlaubsersatzleistungen

Sozialversicherung:

Fixes Personal, Teamer, Aushilfen

Die Beitragsgrundlage(n) wurde(n) nach den arbeitsrechtlichen Bestimmungen und den vorliegenden Unterlagen berichtigt.

8) Trinkgeldpauschalen

Sozialversicherung:

Fixes Personal, Teamer, Aushilfen

Die Beitragsgrundlage(n) wurde(n) nach der Pauschalierungsvereinbarung und den vorliegenden Unterlagen berichtigt. …“

Mit Eingabe vom 6. Oktober 2009 wurde gegen obgenannte Bescheide Berufung erhoben und ausgeführt, eine Begründung werde nachgereicht.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 14. Oktober 2009 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert die genannten Mängel (die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird; die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden; eine Begründung) gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 13. November 2009 zu beheben.

In der Nachreichung vom 13. November 2009 wurde wie folgt ausgeführt:

„Gemäß § 149 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen.

Die Schlußbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Steuererklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Die gesetzlich geforderte Schlußbesprechung hat weder stattgefunden, noch wurde rechtswirksam auf die Schlußbesprechung verzichtet. Dadurch wurde das Recht auf Parteiengehör verletzt. Da das Verfahren, das zur Erlassung der im Betreff angeführten Abgabenbescheide geführt hat, mangelhaft ist, stellen wir namens unserer Klientin, der ***8*** ***9*** GmbH, folgende Anträge…“

Mit Bescheid – Zurücknahme/Gegenstandsloserklärung vom 12. Jänner 2013 wurde die Berufung vom 5. Oktober 2009 gegen die im Spruch genannten Bescheide gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen erklärt.

Gegen obgenannten Bescheid wurde Beschwerde (damals Berufung vom 15. Februar 2010) eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2010 wurde die damalige Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

„In der Berufungsschrift wird vor allem geltend gemacht, dass ein Schlussbesprechungstermin in dieser Sache nie vereinbart worden sei und außerdem sei der jetzt bekämpfte Bescheid über die Zurücknahme/Gegenstandsloserklärung der Berufung gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide rechtswidrig, da dem Mängelbehebungsauftrag in allen Punkten nachgekommen worden sei.

Zum Ablauf der stattgefundenen gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben hat der Prüfer folgenden chronologischen Ablauf der Prüfung zusammengestellt, um zu zeigen, dass er

dem inländischen steuerlichen Vertreter und gleichzeitig inländischen Zustellungsbevollmächtigten des ausländischen Steuerpflichtigen genug Zeit gegeben hat, um seine Sichtweise des Sachverhaltes darlegen zu können:

„**23. September 2008:**

Herrn ***97*** von der ***37*** GmbH als zuständigen Lohnverrechner wurde der Prüfungsauftrag zur Kenntnis gebracht.

Seitens Herrn ***97*** wurden die Lohnkonten übermittelt. Ansonsten konnten keine weiteren Unterlagen bereitgestellt werden bzw. Hintergrundinformationen zur Firma ***Bf1*** geliefert werden.

20. Oktober 2008:

Vorhalt an die ***23*** Wirtschaftstreuhand GmbH (in weiterer Folge nur mehr ***23*** genannt) als steuerlichen Vertreter der Firma ***Bf1***. Es wurden schriftliche Sachverhaltsdarstellungen und Unterlagen eingefordert.

10. November 2008:

Stellungnahme durch Herrn Mag. ***29***, ***23***, und Übermittlung von Unterlagen (Schriftverkehr mit Finanzamt ***15*** und Prüfungsbericht des Finanzamtes ***17***-Außenstadt) im Zusammenhang mit einer ertrags- und umsatzsteuerlichen Betriebsstätte.

Von den geforderten Unterlagen wurden nichts vorgelegt und auf das Vorliegen einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte wird nicht Bezug genommen.

Im nachfolgenden Telefongespräch mit Herrn Mag. ***29*** wurde seinerseits bereits zu diesem Zeitpunkt kundgetan, dass, sollte das Finanzamt ***15*** Vorschreibungen tätigen eine Berufung gemacht werden würde. Dies obwohl der Sachverhalt noch in keinster Weise geklärt und noch keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden. Abschließend wurde mit Herrn Mag. ***29*** vereinbart, dass durch das Finanzamt ***15*** zur Klärung des Sachverhaltes direkt mit der Firma ***Bf1*** mit Sitz in ***28*** ***17*** Kontakt aufgenommen wird.

(Am 20.11 2008 hat sich die ***23*** in „finanzonline“ als Zustellungsbevollmächtigter eingetragen. Sinn und Zweck eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten ist es, aus verfahrensökonomischen Gründen mit dem inländischen steuerlichen Vertreter und Zustellungsbevollmächtigten des ausländischen Steuerpflichtigen, der offenbar seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommen will, direkt und ohne Umwege in Kontakt zu treten und mit ihm das anhängige Verfahren zu beenden - Anm. des SB)

01. Dezember 2008:

Vorhalt an die Firma ***Bf1*** mit Sitz in ***28*** ***17***. Es wurden schriftliche Sachverhaltsdarstellungen und Unterlagen, mit Frist 15. Jänner 2009. eingefordert.

Im Laufe des Jänner 2009:

Seitens der Firma ***Bf1*** mit Sitz in ***28*** ***17*** gab es auf diesen Vorhalt keinerlei Reaktionen. Weder telefonisch noch schriftlich wurde ein Kontaktversuch registriert. Es wurden keinerlei Unterlagen/Daten zur Verfügung gestellt.

Nachfolgend wurde wieder mit der steuerlichen Vertretung telefonisch, und zwar mit Herrn Mag. ***29***, Kontakt aufgenommen. Dieser ersuchte darum, ihm den Vorhalt per Fax zukommen zu lassen.

Er verlangte eine kurzzeitige Nachfrist, da er sich mit der Firma ***Bf1*** in Kontakt setzen möchte.

02. März 2009:

Weitere Stellungnahme bzw. schriftliche Sachverhaltsdarstellung durch die ***23***, und zwar durch Sachbearbeiter Mag. ***30***, in welcher jedoch lediglich auf die gestellten Fragen eingegangen wird. Die geforderten Unterlagen wurden abermals nicht vorgelegt, auch die geforderten Daten wurden nicht übermittelt.

03. März 2009:

Telefonische Nachfrage bei Herrn Mag. ***30***, ob von den geforderten Unterlagen/Daten noch etwas vorgelegt wird. Herr Mag. ***30*** verwies lediglich auf Mitarbeitervereinbarungen/Kooperationsverträge, die noch vorgelegt werden. Bei nochmaliger Nachfrage ob die geforderten Unterlagen/Daten laut Vorhalt vorgelegt werden können, wurde dies verneint. Herr Mag. ***30*** gab auf Vorhalt an, dass es keine Lohnverrechnungsunterlagen und Versicherungsnachweise für die von der Firma ***Bf1*** in ***12*** beschäftigten Arbeitnehmer gebe.

Herr Mag. ***30*** wurde aufgefordert die Buchhaltungsunterlagen, welche ja der Betriebsprüfung zur Verfügung standen, umgehend zur Sichtung durch die GPLA des Finanzamtes ***15*** zur Verfügung zu stellen, da trotz gegenteiliger Angaben durch die ***23*** Unterlagen über Barauszahlungen an Arbeitnehmer vorlagen.

Am 03. und 04. März 2009 wurde die Buchhaltung in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters, ***23***, gesichtet.

Im persönlichen Gespräch mit Herrn Mag. ***30***, am 04. März 2009, bestätigte dieser wiederum seine bisherigen Angaben, dass ansonsten keine Unterlagen/Daten vorgelegt werden bzw. vorgelegt werden können. Des weiteren führte Herr Mag. ***30*** aus, dass die

Firma ***Bf1*** nicht an der Aufklärung des Sachverhaltes mitwirke und an einer Übermittlung weiterer Unterlagen offensichtlich nicht interessiert sei.

09. März 2009:

Die von Herrn Mag. ***30*** genannten Kooperationsverträge langten beim Finanzamt ***15*** ein. Es wurden lediglich sechs dieser Verträge vorgelegt (durch das Finanzamt ***15*** konnten zumindest 56 Arbeitnehmer ermittelt werden), wobei lediglich bei zwei Verträgen das Vertragsverhältnis bereits im gegenständlichen Prüfungszeitraum beginnt.

Trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderungen und Vorhalte wurden mit Ausnahme der genannten Kooperationsverträge und Stellungnahmen keine weiteren Unterlagen oder Datensätze vorgelegt (weder von der ***37*** GmbH in ***15***, welche die Lohnverrechnungen für ***4*** ***1*** und ***5*** ***2*** (ehemals ***3***) durchgeführt hat, noch von der steuerlichen Vertretung ***23*** Wirtschaftstreuhand GmbH und auch nicht vom Steuerpflichtigen selbst).

29. Juni 2009:

Am 29. Juni 2009 um ca. 08:30 Uhr erfolgte persönlich die Zustellung der Prüfungsfeststellungen in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters.

Anzumerken ist, dass es sich lediglich um eine Zustellung und nicht um einen Besprechungstermin gehandelt hat.

Ablauf:

Bei Eintreffen in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters wurde meinerseits beim Empfang nachgefragt ob Herr Mag. ***29*** schon im Büro ist und ob er kurz Zeit hätte.

Nach Nachfrage durch den Empfang wurde ich von Herrn Mag. ***29*** empfangen. Nach Vorstellung meinerseits wurde Herrn Mag. ***29*** dargelegt, dass ich ihm hiermit die Prüfungsfeststellungen zur Durchsicht übergebe und gleichzeitig unter Setzung einer angemessenen Frist der Schlussbesprechungs-Termin fixiert wird.

Das entsprechende Schriftstück wurde von Herrn Mag. ***29*** gelesen und, nach einer kleinen Korrektur eines Schreibfehlers meinerseits, von ihm gegengezeichnet."

Mit Berufungsschrift vom 05.10.2009 wurde vom steuerlichen Vertreter und inländischen Zustellungsbevollmächtigten eine Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitraq und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01.01.2003 - 31.12.2007 eingebracht:

Zur Begründung wurde folgendes ausgeführt: „Die Begründung der Berufung muss nachgereicht werden, da noch nicht alle für diesen Fall relevanten Fakten erhoben werden konnten."

Auf diese Berufungsschrift hin hat das Finanzamt am 14.10.2009 einen Mängelbehebungsauftrag zur Behebung folgender Mängel erlassen: Es fehle

• die Erklärung in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird

• die Erklärung welche Änderungen beantragt werden

• eine Begründung

In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages wurde nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 149 der Bundesabgabenordnung lediglich (auszugsweise) dargelegt, dass die gesetzlich geforderte Schlussbesprechung weder stattgefunden habe, noch rechtwirksam auf die Schlussbesprechung verzichtet worden sei. Dadurch sei das Recht auf Parteiengehör verletzt worden und es werde beantragt, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Die in der Berufung gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide angesprochenen zu erhebenden relevanten Fakten, die noch nachgereicht würden, wurden mit keinem Wort erwähnt.

Im Bescheid über die Zurücknahme/Gegenstandsloserklärung wurde noch folgendes ergänzend mitgeteilt:

„Lt. Schreiben vom 29.06.2009 wurde Ihnen als steuerlichen Vertreter und Zustellungsbevollmächtigten die Prüfungsfeststellungen nach der stattgefundenen Lohnabgabenprüfung zur Durchsicht übergeben.

Gleichzeitig wurde als Schlussbesprechungstermin iSd § 149 BAO der Dienstag, 28.07.2009, 0800 h im Finanzamt ***15*** Zi 526 fixiert. Abschließend wurde noch darauf hingewiesen, dass die Nichtwahrnehmung des Schlussbesprechungstermines als Verzicht auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung zu werten ist (Vgl. § 149 Abs 2 BAO).

Lt. Aktenvermerk des Prüfers vom 29.07.2009 ist weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen.

Aus dem Schreiben vom 29.06.2009 geht eindeutig hervor, dass hiermit die Prüfungsfeststellungen zur Durchsicht übergeben wurden. Dass es sich um die Übergabe von vorläufigen Prüfungsfeststellungen, wie behauptet, handeln sollte, geht aus diesem Schreiben nicht hervor und wäre nach dem chronologischen Ablauf der gesamten Prüfung auch nicht ableitbar.

Die Bestimmung des § 149 Abs 2 der BAO lautet:

Die Schlussbesprechung kann entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Steuerpflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Im ggstdl. Fall wurde lt. Schreiben vom 29.06.2009 dem steuerlichen Vertreter und inländischen Zustellungsbevollmächtigten die Prüfungsfeststellungen übergeben und gleichzeitig der Schlussbesprechungstermin unter Angabe von Ort, Datum und Zeit fixiert.

Da zu diesem Schlussbesprechungstermin weder der (ausländische) Steuerpflichtige noch dessen Vertreter erschienen sind, konnte die Schlussbesprechung entfallen.

Das Finanzamt ist der rechtlichen Auffassung, dass das Schreiben vom 29.06.2009 inhaltlich einer Vorladung gleichzuhalten ist ohne das Wort „Vorladung" zu enthalten, da gleichzeitig die Prüfungsfeststellungen zur Durchsicht übergeben worden sind und mit Setzung einer

angemessenen Frist (siehe auch o.a. chronologischer Ablauf der Prüfung) das Datum, Ort und Zeit des Schlussbesprechungstermines schriftlich fixiert worden sind, und der berufsmäßige Parteienvertreter und Zustellungsbevollmächtigte ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht worden ist, dass die Nichtwahrnehmung des Schlussbesprechungstermines als Verzicht auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gewertet wird. Dieses Schreiben hat der steuerliche Vertreter schriftlich zur Kenntnis genommen.

Der Betriebsprüfer hat in seinem Betriebsprüfungsbericht sehr ausführlich dargestellt, auf Grund welcher Tatsachen und Schlussfolgerungen er die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Bescheide ermittelt hat. Der Mängelbehebungsauftrag hat als eigenen Punkt „die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird" zum Inhalt gehabt. Mit der Begründung es sei letztendlich das Recht auf Parteiengehör verletzt worden, weil rechtswidrig keine Schlussbesprechung stattgefunden hätte, ist auf diesen wesentlichen Punkt des Mängelbehebungsauftrages nicht eingegangen worden und aus dem Antwortschreiben kann durch Interpretation auch nicht erschlossen werden, in welchen Punkt(en) die Bescheide bekämpft werden.

Wie bereits erwähnt, wurde die Berufung gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide damit begründet, dass noch nicht alle für diesen Fall relevanten Fakten erhoben werden konnten, die noch nachgereicht würden.

In der ggstdl. Berufungsschrift wurde in Beantwortung des Mängeibehebungsauftrages als Begründung lediglich vorgebracht, es sei keine ordnungsgemäße Vorladung zur Schlussbesprechung erfolgt und damit das Recht auf Parteiengehör verletzt worden.

In der Zusammenschau des o.a. chronologischen Ablaufes der gesamten Prüfung, in der die für die Prüfung erbetenen notwendigen Unterlagen trotz mehrmaliger Urgenz nicht vorgelegt worden sind, ist das Finanzamt der rechtlichen Auffassung, dass die Begründung nach einem Mängelbehebungsauftrag, - der deswegen erfolgt ist, weil als Begründung der (ursprünglichen) Berufung nur vorgebracht worden ist, es seien noch nicht alle Fakten erhoben worden -, es sei keine ordnungsgemäße Vorladung zur Schlussbesprechung erfolgt, als eine reine Schutzbehauptung anzusehen ist. Dies deswegen, weil es einem berufsmäßigen Parteienvertreter zuzumuten ist, dass er einem fixierten Schlussbesprechungstermin nachkommt, wenn er auf die Rechtsfolge, dass eine Nichtwahrnehmung dieses fixierten Schlussbesprechungstermines, als Verzicht auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung gewertet wird, ausdrücklich aufmerksam gemacht wird.

Zusammenfassend wurde der Mängelbehebungsauftrag nicht vollinhaltlich in allen Punkten erfüllt. …“

Mit Erkenntnis des BFG vom 22. September 2020, RV/1100402/2013 wurde dieser Bescheid aufgehoben.

Mit darauf folgender Beschwerdevorentscheidung vom 28. Jänner 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

„Mit Erkenntnis des BFG ***15*** vom 22.9.2020 wurde der Bescheid des Finanzamtes ***15*** vom 12.01.2010 betreffend Zurücknahme bzw. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde vom 05.10.2009 aufgehoben, weshalb diese wiederum als unerledigt gilt.

Mit gegenständlicher Beschwerde wurde im Wesentlichen eingewendet, es habe nach Beendigung der Außenprüfung die gesetzlich geforderte Schlußbesprechung weder stattgefunden noch sei rechtswirksam auf die Schlußbesprechung verzichtet worden.

Das Finanzamt vertrat bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 23.02.2010 betreffend die Beschwerde vom 15.02.2010 gegen den Bescheid vom 12.01.2010 betreffend Zurücknahme bzw. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde vom 05.10.2009 die rechtliche Auffassung, dass das vom steuerlichen Vertreter schriftlich zur Kenntnis genommene Schreiben vom 29.06.2009 inhaltlich einer Vorladung gleichzuhalten sei ohne das Wort „Vorladung" zu enthalten, da gleichzeitig die Prüfungsfeststellungen zur Durchsicht übergeben worden seien und mit Setzung einer angemessenen Frist das Datum, Ort und Zeit des Schlußbesprechungstermins schriftlich fixiert worden sei und die steuerliche Vertretung ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass die Nichtwahrnehmung des Schlußbesprechungstermins als Verzicht auf die Abhaltung einer Schlußbesprechung gewertet werde. An der in der Beschwerdevorentscheidung vom 23.02.2010 dargelegten Beurteilung - auf die dort vorgenommenen inhaltlichen Ausführungen zum Beschwerdevorbringen wird an dieser Stelle verwiesen - wird weiterhin festgehalten. …“

Mit Eingabe vom 1. März 2021 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt ausgeführt:

„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.01.2021, zugestellt am 03.02.2021 wurde die Beschwerde der ***8*** ***9*** GmbH vom 05.10.2009 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 04.09.2009 als unbegründet abgewiesen.

Mit Erkenntnis des BFG vom 22.09.2020 sei der Bescheid des Finanzamtes ***15*** vom 12.01.2010 betreffend die Zurücknahme bzw. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde vom 05.10.2009 aufgehoben worden, weshalb die Beschwerde wieder als unerledigt gelte.

Das Urteil des Bundesfinanzgerichts, das der Beschwerde vom 15.02.2010 Folge leistet und den angefochtenen Bescheid aufhebt, ist zu begrüßen.

Die Fortsetzung des Verfahrens durch das ***FA*** ist jedoch eher nicht zu begrüßen. Schließlich liegen die zu beurteilenden Sachverhalte schon sehr lange zurück (2003 bis 2007), und irgendwann muss auch einmal Ruhe sein. Auch wenn die Verjährung grundsätzlich von Amts wegen zu beachten ist, möchte ich den Hinweis auf die Verjährung anbringen.

Formal gesehen war auch das Beweisverfahren mangelhaft. Das Finanzamt ***15*** hat nicht den wahren Sachverhalt festgestellt, sondern in Form einer versteckten Beweislastumkehr Annahmen getroffen, die für die ***8*** ***9*** GmbH nachteilig sind und Zeugenaussagen widersprechen. Ich gehe in der Begründung zum Thema Kalkulation der Bemessungsgrundlagen darauf ein.

Die Vorschreibung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 2003 bis 2007 ist aus unserer Sicht inhaltlich falsch.

Die Bescheide werden deshalb nicht nur formal, sondern auch inhaltlich bekämpft.

Das bisherige Vorbringen wird ergänzt wie folgt.

Begründung

Das Finanzamt ***15*** - mittlerweile das ***FA*** - unterstellt der Firma ***8*** ***9*** GmbH am Standort des Hotels ***10*** in ***12*** neben dem offiziell gemeldeten Personal mindestens 10 Dienstnehmer in der Wintersaison und 8 Dienstnehmer in der Sommersaison regelmäßig beschäftigt zu haben und für diese die Lohnsteuer, die Dienstgeberbeiträge und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht bezahlt zu haben.

Hiezu ist festzuhalten, dass es sich nach unserer Meinung bei den zu beurteilenden Rechtsverhältnissen nicht um Dienstverhältnisse gehandelt hat. Die Vertragspartner der Firma ***8*** ***9*** GmbH waren weder an bestimmte Arbeitszeiten gebunden, noch

weisungsgebunden noch hatten sie überhaupt eine rechtlich durchsetzbare Arbeitsverpflichtung.

Strittig in der Behandlung sind diese sogenannten Teamer. Das sind junge Leute, die Spaß haben wollen, Gleichaltrige kennen lernen wollen, Schi fahren gehen wollen und im Hotel mithelfen. Die Teamer schlossen mit der ***8*** ***9*** GmbH einen Kooperationsvertrag. Dabei handelt es sich um eine lose Rechtsbeziehung ähnlich einem Volontär. Die Kosten für die Anreise, Kost und Logis wurden von ***8*** ***9*** getragen. Für die Mithilfe haben die Teamer ein Taschengeld in Form eines Skipasses erhalten.

Darüberhinaus fanden für Teamer keine Zahlungen statt.

Einerseits ist das Finanzamt der Meinung, dass es sich bei den Teamern um Dienstnehmer im Gastgewerbe handelt. Andererseits sei aber die Zurverfügungstellung einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft kein lohnsteuerfreier Sachbezug wie auch die Abgabe von freien oder verbilligten Mahlzeiten im besonderen Fall nicht lohnsteuerfrei sei. Die Zurverfügungstellung der Unterkunft sei darum nicht lohnsteuerfrei, weil sie nicht im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erfolgt sei.

Die Abgabe der Mahlzeiten sei darum nicht lohnsteuerfrei, weil es sich nicht um eine freiwillige Gewährung gehandelt habe.

Dieser Opportunitätsargumentation kann ich nicht folgen. Entweder sind die Teamer Dienstnehmer oder Urlauber.

Die Bewertung von Sachbezügen für Lohnsteuerzwecke ist in der Sachbezugswerteverordnung geregelt. Diesen Bereich zu betrachten ist sehr wichtig.

Wenn die Teamer Dienstnehmer wären, dann sollten auch die Regeln wie für Dienstnehmer im Gastgewerbe zur Anwendung gebracht werden.

Die Zurverfügungstellung einer einfachen Unterkunft durch den Arbeitgeber stellte in der zu beurteilenden Zeit keinen steuerpflichtigen Sachbezug dar, solange nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Da die Teamer in der Regel nur einige Wochen in ***12*** waren und regelmäßig ihren Hauptwohnsitz im Ausland hatten, hat ein Teamer sicher keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Hotel ***10*** begründet.

Auch wäre durch die Nutzungsüberlassung die rasche Einsatzbereitschaft der Teamer gewährleistet und wäre dies im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers gelegen. Vor allem da die Teamer stark den Kontakt zu den regelmäßig jungen Gästen suchen sollen, wäre dies ohne die Unterbringung vor Ort gar nicht möglich. Der Ansatz eines Sachbezuges ist deshalb nicht zulässig.

Wenn man davon ausgeht, dass es sich bei den Teamern um Dienstnehmer handelt, dann hat die ***8*** ***9*** GmbH den Teamern die Mahlzeiten genauso freiwillig aber aus betrieblicher Überlegung gegeben, wie dies andere Hotelbetreiber auch tun. Im Wesentlichen geht es darum, dass Dienstnehmer (hier Teamer) im Haus beherbergt und verköstigt werden sollen, damit sie den Dienstort nicht verlassen müssen und so der betriebliche Ablauf nicht unnötig durch Absenzen etc. beeinträchtigt wird. Hier sieht § 3 Abs 1 Z 17 EStG eine Steuerbefreiung vor.

Und wenn die Teamer keine Dienstnehmer, sondern in erster Linie Urlauber sind (Spaß steht im Vordergrund), dann fallen ohnehin keine Lohnsteuern, kein Dienstgeberbeitrag und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag an.

Das Finanzamt hat im Zuge der GPLA-Prüfung mehrfach bemängelt, dass für die Teamer keine Dienstverträge und sonstige Unterlagen über die Dienstnehmer vorgelegt worden seien. Hiezu möchte ich festhalten, dass nach Ansicht der Firma ***8*** ***9*** keine Dienstverträge vorliegen, keine schriftlichen Dienstverträge mit den Teamern existieren und deshalb auch keine vorgelegt werden konnten.

Die vom Finanzamt bemängelte Mitwirkung der Firma ***8*** ***9*** GmbH ist vor allem darauf zurückzuführen, dass das für die ***8*** ***9*** GmbH in ***26*** zuständige Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt hat, dass es sich beim Hotel ***10*** in ***12*** um eine unselbständige Betriebsstätte der ***Bf1*** gehandelt hat, weshalb aus Sicht der ***Bf1*** kein vom Restbetrieb getrenntes Rechnungswesen mehr erforderlich war. Dementsprechend wurden auch die Belege nicht getrennt verwahrt. Die genaue Trennung der Belege, Aufwendungen und Erträge ist aus diesem Grund nicht leicht möglich und mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden. Dies und nicht Verschleierungswille ist der Grund, warum Unterlagen nicht zur Verfügung gestellt wurden bzw. werden konnten.

Das Finanzamt hat die Lohnabgaben einschließlich Nebenkosten vom Kollektivlohn zuzüglich eines Sachbezuges für Urlaub in Höhe von € 250,-- pro Woche vorgeschrieben.

Dabei hat sich das Finanzamt an dem Wert orientiert, den die Firma ***8*** ***9*** in einer Werbebotschaft an potentielle Teamer kommuniziert hat.

Es liegt in der Natur der Sache, den Wert eines Produktes in der Werbung als möglichst hoch einzustufen. Tatsächlich bezahlten Kunden für einen Urlaub im Hotel ***10*** pro Woche in der Regel zwischen € 179,- und € 199,-.

Die Unterbringung der Teamer war jedoch nicht mit der Unterbringung in einem normalen Gästezimmer vergleichbar. Die Unterbringung der Teamer war wesentlich einfacher (auch Mehrbettzimmer). Der angesetzte Wert wäre deshalb selbst wenn man von einer Beitragspflicht ausgehen würde, jedenfalls zu hoch. Eine Auszahlung von Kollektivlöhnen gab

es für Teamer nie. Hätten die Teamer auf eine Lohnzahlung Anspruch gehabt, hätten sie die Ansprüche auch geltend gemacht. Das ist - eben weil kein derartiger Anspruch bestand - nie passiert!

Die zitierte Entscheidung VwGH 27.07.2001, 95/08/0037 wonach die Abgaben vom KV-Lohn zuzüglich allfälliger Sachbezüge zu bezahlen seien und keine Anrechnung der Sachbezüge auf den KV-Lohn stattfindet, geht von einem anderen Sachverhalt aus. In diesem Fall erhielt der Dienstnehmer einen wesentlichen verbrauchsfähigen Nutzen in Form eines Fahrzeuges. In unserem Fall erhielten die Teamer eine arbeitsplatznahe Unterkunft im Interesse des Arbeitgebers und somit keinen verbrauchsfähigen Nutzen, weshalb dafür schon dem Grunde nach kein Sachbezug vorliegt. Unabhängig davon besteht ein wesentlicher Unterschied von Bemessungsgrundlagen für Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer einschließlich DB und DZ. Im Bereich Sozialversicherung kommt das Anspruchsprinzip zur Anwendung. Im Bereich Lohnsteuer, DB und DZ kommt das Zuflussprinzip zur Anwendung. Die Löhne, für die

das Finanzamt Lohnsteuer, DB und DZ berechnet hat, sind aber niemandem zugeflossen.

Die Teamer ergänzen die Angestellten vor Ort und unterstützen sie entsprechend. Ohne Teamer wäre das Betriebskonzept der ***Bf1***, die das gleiche Modell übrigens auch in anderen Ländern praktiziert hat, wo es diesbezüglich zu keinen ernsthaften Problemen gekommen ist, gar nicht umsetzbar. Der Einsatz der Teamer war eine betriebliche Notwendigkeit.

Die bloße Möglichkeit von Arbeitnehmern, zugewiesene Quartiere zu dienstfreien Zeiten auch zu Freizeitaktivitäten wie zB Sport zu benützen führt noch zu keinem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Zuwendungen (Sachleistungen), die ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen, führen nicht zu einem Leistungsaustausch. Das liegt nur vor, wenn der Arbeitgeber eine Zuwendung macht, die überwiegend im Interesse des Dienstnehmers liegt (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C 258/95 „Filiibeck", Slg. 1-5577). Liegt die Leistung im Interesse des Arbeitgebers, kommt dem Arbeitnehmer kein verbrauchsfähiger Nutzen zu (VwGH 04.06.2003, 98/13/0178).

Dementsprechend ist auch kein Sachbezug anzusetzen.

Das Finanzamt hat neben den namentlich bekannten Mitarbeitern pauschale Zuschätzungen vorgenommen, die nicht nachvollziehbar sind. Für die Zuschätzung wurden laut dem Bericht jeweils mindestens 8 Mitarbeiter in Zeitraum Juli und August sowie 10 Mitarbeiter von Dezember bis April berechnet.

Die Berechnung erfolgt, obwohl nach Aussage von Frau ***1*** jeweils 4-5 Teamer gleichzeitig vor Ort waren. Auch in der quantitativen Betrachtung ist deshalb der Ansatz des Finanzamtes viel zu hoch.

Die Berechnung erfolgte von der Zeitdauer her jeweils für die vollen Monate Dezember bis April sowie Juli und August obwohl klar ist, dass sowohl die Wintersaison, als auch die Öffnungszeiten im Sommer wesentlich kürzer waren als kalkuliert.

Die Wintersaison ist in der Regel einen halben bis einen ganzen Monat kürzer. Die „Sommersaison" umfasste gar nur die Tage um das ***98*** Open Air. Das waren in der Regel 10 Tage.

Wenn nur insgesamt der Kalkulationszeitraum jährlich um 2 Monate verkürzt und die Anzahl der Teamer auf das Ausmaß, das von Frau ***1*** bestätigt wurde, reduziert wird, verringert dies die zugeschätzten Bemessungsgrundlagen erheblich.

Im Grunde ist eine rechnerische Korrektur der Zuschätzung nur notwendig, wenn entsprechend lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnisse überhaupt vorgelegen haben.

Die Zurechnungen sind aber ohnehin zu Unrecht erfolgt. Kost und Logis sowie der Kostenersatz für die Anreise stellen kein Einkommen dar. Auch beim Schipass handelt es sich um kein Entgelt, da die Zurverfügungstellung des Schipasses im überwiegend betrieblichen Interesse war. Der entsprechende Text auf der früheren Internetseite der ***8*** ***9*** GmbH, lautet auszugsweise folgendermaßen:" Wie bei allen anderen Veranstaltungen, Partys, etc. im Haus soll auch beim Skifahren der Kontakt zu den Kunden im Vordergrund stehen."

Somit liegt insgesamt - auch mangels Entgelt - kein Dienstverhältnis vor.

Selbst wenn man von Dienstverhältnissen ausgehen würde, so würden freie Dienstverhältnisse vorliegen, da keine Weisungsbindung, keine festgelegten Arbeitszeiten und keine durchsetzbare Arbeitsverpflichtungen vorlagen. Und freie Dienstverhältnisse sind auch nicht lohnsteuerpflichtig.

Wir sehen deshalb keinen Raum für Abgabenvorschreibungen…“

Mit Schriftsatz vom 28. Feber 2021 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerdevorentscheidung ohne Schlussbesprechung und ordnungsgemäße Ladung der Parteien erlassen worden sei. Dadurch sei das Recht auf Wahrung des Parteiengehörs verletzt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Argumentation

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein Reiseveranstaltungsunternehmern, welches im Streitzeitraum eine inländische Zweigniederlassung unter dem Wortlaut „Sportclub ***10***“ (Alpengasthof ***10***) in ***12*** unterhielt. Im Firmenbuch waren im Streitzeitraum zwei Gesellschafter-Geschäftsführer sowie die inländische Vertreterin im Firmenbuch eingetragen.

Im Hotel in ***12*** wurden Gäste im Rahmen der Pauschalreisen untergebracht. In der Schneebar wurde zusätzlich Laufkundschaft bedient. Die Betreuung der Gäste erfolgte durch sogenannte „Teamer“.

Von diesen wurden folgende Tätigkeiten durchgeführt:

- Frühstücksdienst (Tisch decken und abräumen)
- Abendessen (Hilfe bei Essenszubereitung, Tisch decken, abwaschen, Küche reinigen)
- Bardienst (Aufnehmen von Bestellungen, Getränkeausschank, Gläser spülen)
- Reinigungsdienst (Zimmerreinigung am Samstag und Mittwoch, Betten abziehen und neu beziehen, Müll entleeren)

Trotz mehrmaliger Aufforderungen und Vorhalte wurden mit Ausnahme der genannten Kooperationsverträge und Stellungnahmen keine weiteren Unterlagen oder Datensätze vorgelegt.

Sämtliche bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Personen – egal, ob als „Teamer“ oder „Aushilfen“ betitelt – standen laut Feststellungen des Prüfers im Streitzeitraum in einem Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988.

Laut Auskunft von Frau ***1*** wurden die „Teamer“ nicht mit Bargeld entlohnt. Sie erhielten für ihre Arbeit freie An- und Abreise, freie Unterkunft und Verpflegung sowie anti- und alkoholische Getränke und den Skipass kostenlos. Die Anstellung als Teamer war nur in den Wintersaisonen möglich. Erhebungen ergaben, dass pro Wintersaison bis zu 14 Teamer pro Monat beschäftigt wurden. Die Teamer erhielten teilweise zum Sachbezug „Reise“ Zahlungen. Auf Grund fehlender Mitwirkung konnte nicht mit Sicherheit bestimmt werden, für welchen Zeitraum und welches Ausmaß der Beschäftigung diese Zahlungen geleistet wurden. Der Prüfer stellte auch einige Einmal-Zahlungen für zusätzliche Arbeiten fest. Für die Tätigkeit als Service- und Hilfskräfte in allen Bereichen des Gastgewerbes erhielten die Arbeitnehmer – wenn überhaupt – einen Barlohn der größtenteils unter dem kollektivvertraglichen Mindestlohn liegt.

Die Aushilfen wurden größtenteils über bzw. zumindest in Höhe des Mindestlohnes lt. Kollektivvertrag entlohnt.

Aufgrund der fehlenden Lohnabrechnungen und fehlender Mitwirkung der Beschwerdeführerin wurde eine Schätzung nach § 184 BAO durchgeführt, wobei eine ausführliche Begründung im Schriftsatz vom 4. September 2009 erfolgte.

Betreffend die Aushilfen erfolgte eine Nachrechnung mit 8 Arbeitnehmern pro Monat je Saison, abzüglich der amtswegig erurierten und somit namentlich bekannten Arbeitnehmer. Die Schätzung erfolgte in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestlohnes.

Betreffend die Teamer erfolgte die Schätzung unter Zugrundelegung des Wertes der Reise in Höhe von € 250,00 pro Woche. Die Nachrechnung erfolgte mit 10 Arbeitnehmern pro Monat je Saison abzüglich der amtswegig eruierten und somit namentlich bekannten Arbeitnehmer.

Laut Vorlageantrag vom 26. Feber 2021 wurde die Behandlung der sogenannten Teamer in Streit gestellt. Es würden keine Dienstverhältnisse vorliegen. Sie hätten ein Taschengeld in Form eines Skipasses erhalten. Die Kosten für Anreise, Kost und Logis seien von der Beschwerdeführerin getragen worden.

Die Zurverfügungstellung der einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft sowie die Abgabe der freien Mahlzeiten seien im Falle des Vorliegens eines Dienstverhältnisses steuerfrei zu stellen.

Nachdem nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Dienstverhältnisse vorliegen, gäbe es auch keine Dienstverträge und sonstigen Unterlagen, die vorgelegt werden konnten.

Die bemängelte Mitwirkung liege deshalb vor, da es sich laut dem ***27*** Finanzamt beim Hotel ***10*** in ***12*** um eine unselbständige Betriebsstätte der ***Bf1*** gehandelt hat. Ein vom Restbetrieb getrenntes Rechnungswesen sei daher nicht erforderlich gewesen. Die genaue Trennung der Belege, Aufwendungen und Erträge sei daher nicht leicht möglich und mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden.

Die Höhe des Ansatzes für die Reise mit € 250 sei zu hoch. Tatsächlich hätten Kunden für einen Urlaub im Hotel ***10*** pro Woche in der Regel zwischen € 179 und € 199 bezahlt. Eine Auszahlung von Kollektivlöhnen gab es für Teamer nie.

Die zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juli 2001, 95/08/0037, wonach die Abgaben vom KV-Lohn zuzüglich allfälliger Sachbezüge zu bezahlen sind, und keine Anrechnung der Sachbezüge auf den KV-Lohn stattfindet, gehe von einem anderen Sachverhalt aus.

Die Teamer ergänzten die Angestellten vor Ort. Deren Einsatz sei eine betriebliche Notwendigkeit gewesen. Die bloße Möglichkeit von Arbeitnehmern, zugewiesene Quartiere zu

dienstfreien Zeiten auch zur Freizeitaktivitäten wie z.B. Sport zu benützen, führe noch zu keinem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Zuwendungen (Sachleistungen), die ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen, führten nicht zu einem Leistungsaustausch. Dies liege nur vor, wenn der Arbeitgeber eine Zuwendung mache, die überwiegend im Interesse des Dienstnehmers liegt.

Die vorgenommenen Zuschätzungen mit mindestens 8 Mitarbeitern im Zeitraum Juli und August sowie 10 Mitarbeitern vom Dezember bis April sei nicht nachvollziehbar. Dieser Ansatz widerspreche der Aussage von Frau ***1***. Sowohl die Wintersaison, als auch die Öffnungszeiten im Sommer seien wesentlich kürzer als kalkuliert. Die Wintersaison sei einen halben bis ganzen Monat kürzer. Die Sommersaison umfasse nur die Tage um das ***98*** Open Air – das wären in der Regel 10 Tage.

Würde der jährliche Kalkulationszeitraum um 2 Monate und die Anzahl der Teamer auf das von Frau ***1*** bestätigte Ausmaß verkürzt, verringert sich die zugeschätzte Bemessungsgrundlage erheblich. Eine rechnerische Korrektur der Zuschätzung sei nur notwendig, wenn entsprechend lohnsteuerpflichtige Dienstverhältnisse vorliegen.

Die Zurechnungen seien ohnehin zu Unrecht erfolgt, da Kost und Logis sowie Kostenersatz für die Anreise kein Einkommen darstellten. Auch beim Schipass handle es sich um kein Entgelt, da die Zurverfügungstellung im überwiegenden betrieblichen Interesse war.

Selbst wenn man von Dienstverhältnissen ausgehen würde, so würden freie Dienstverhältnisse vorliegen, da keine Weisungsbindung, festgelegten Arbeitszeiten und durchsetzbare Arbeitsverpflichtungen vorlagen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

2.1.1. **Vorliegen von Dienstverhältnissen**

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

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

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

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

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

Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBl. 570/1979, mit dem das Handelskammergesetz geändert wird, wurde eine Kammerumlage eingeführt, die in Form eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erhoben wird. Die Erhebung der Kammerumlage obliegt den Abgabenbehörden des Bundes. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Der Dienstgeberbeitrag ist ebenso wie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eine Selbstbemessungsabgabe, für die gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen ist, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21. 12. 1993, 90/14/0103).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 15. 9. 1999, 17/13/0164).

Die steuerrechtliche Vertretung stellt laut Schriftsatz vom 26. Feber 2021 die Voraussetzungen für das Vorliegen von Dienstverhältnissen der sogenannten „Teamer“ in Frage und gibt an, es handle sich hierbei um lose Rechtsbeziehungen zur Beschwerdeführerin ähnlich einem Volontär.

In der Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 4. September 2009 wurde nach Zitierung der Gesetzesbestimmung (§ 47 Abs 2 EStG 1988) ausgeführt, dass nicht die vertraglichen Abmachungen (Kooperationsverträge), sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung maßgeblich sind.

Betreffend Eingliederung in den geschäftlichen Organismus wurde festgehalten, dass schon die Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch die Beschwerdeführerin sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe derselben eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus bedeutet (Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten). Dieser Umstand werde außerdem auch durch die Jobaus- und -beschreibung im Internet bekräftigt (siehe hierzu Seite 9 der Bescheidbegründung).

In ***12*** am Arlberg würden nur Langzeit-Teamer (mind. 8 Wochen) benötigt. Zur Ausführung der Jobs wurde wie folgt ausgeführt:

„Dafür verpflichtet sich jeder am Wechseltag und Putztag sowie an ca. 6 anderen Diensten gemäß des jeweiligen Dienstplanes zu arbeiten.“ Es wird genau ausgeführt, was von den Mitarbeitern erwartet und gefordert wird sowie die einzelnen Dienste der Teamer in Art und Umfang der Tätigkeit genauestens beschrieben und vorgegeben, an welchen Tagen und zu welcher Tageszeit Tätigkeiten durchzuführen sind. Laut Niederschrift mit der gewerberechtlichen Geschäftsführerin wird aufgezeigt, dass Arbeitsort und -zeit vorgegeben sind.

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckgemäßen Einsatz der Arbeitskräfte gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung. Das persönliche Weisungsrecht nimmt somit auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes etc. Einfluss.

Laut den Feststellungen des Prüfers, welche auch glaubhaft und plausibel in der Bescheidbegründung dargestellt und ausgeführt wurden, waren sämtliche bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Personen durch die Art der von ihnen erbrachten Leistungen und die starke Einbindung in die Betriebsabläufe des Unternehmens so stark und eindeutig in das Unternehmen eingegliedert, dass von einem Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 auszugehen war.

Demgegenüber erklärt die steuerrechtliche Vertretung lediglich, dass es sich bei den Teamern um junge Leute handle, die Spaß haben, Gleichaltrige kennen lernen, Skifahren gehen und nebenbei im Hotel mithelfen wollen. Daraus gehe eine mit der Beschwerdeführerin getroffene lose Rechtsbeziehung ähnlich einem Volontär hervor.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegen aufgrund der faktischen Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Dienstverhältnisse gemäß § 47 EStG vor, da die sogenannten Teamer in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden waren. Im Bereich der Weisungsgebundenheit ergaben sich die persönlichen Weisungen aus den konkreten Arbeitsvorgaben und der Art der zu verrichtenden Tätigkeiten sowie der faktischen Einhaltung von Arbeitszeiten.

Der von der steuerrechtlichen Vertretung vorgetragene Hinweis auf das Vorliegen loser Rechtsbeziehungen – ähnlich einem Volontär – kann für den gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt somit keine Auswirkung entfalten.

2.1.2. **Fehlende Mitwirkung der Beschwerdeführerin**

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2008 wurde der steuerrechtliche Vertreter durch das Finanzamt aufgefordert eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung zu den genannten Themenbereichen bekannt zu geben (siehe Seite 2 der Bescheidbegründung vom 4. September 2009). Als Antwort wurde eine schriftliche Darstellung bzw. Stellungnahme – datiert mit 10. November 2008 – eingereicht, welche sich auf eine ertrags- und umsatzsteuerliche Betriebsstätte bezieht. Auf eine hier vorliegende lohnsteuerliche Betriebsstätte in ***12*** wird dabei nicht Bezug genommen.

Bei den in ***12*** tätigen Personen würde es sich **eher nicht** um Dienstverhältnisse handeln.

Außer der Stellungnahme wurden keinerlei sonstige Unterlagen vorgelegt.

Seitens der Beschwerdeführerin gab es auf den Vorhalt vom 1. Dezember 2008 keinerlei Reaktionen. Es wurden keine Unterlagen/Daten zur Verfügung gestellt.

Die steuerrechtliche Vertretung übermittelte am 2. März 2009 eine weitere schriftliche Darstellung, in welcher auf die im Vorhalt vom 1. Dezember 2008 gestellten Fragen eingegangen wurde. Die geforderten Unterlagen und Daten wurden nicht übermittelt.

Herr Mag. ***30*** gab an, es gebe keine Lohnverrechnungsunterlagen und Versicherungsnachweise für die von der Beschwerdeführerin beschäftigten Arbeitnehmer. Dem Finanzamt ***15*** lagen aus der laufenden Betriebsprüfung Unterlagen über tatsächlich geleistete Barauszahlungen vor, worauf seitens Mag. ***30*** auf einen diesbezüglichen Vorhalt keine Stellungnahme erfolgte. Aufgrund vorliegender Buchhaltungsunterlagen wurden tatsächliche Zahlungen von zumindest € 86.541,25 für den Zeitraum Dezember 2002 bis April 2008 gesichtet. Mag. ***30*** gab an, die Beschwerdeführerin wirke an einer Aufklärung des Sachverhaltes nicht mit und sei an der Übermittlung weiterer Unterlagen nicht interessiert.

Es wurden am 9. März 2009 sechs Kooperationsverträge vorgelegt, welche für die Wintersaison 2007/2008 galten. Bei zwei dieser Verträge begann das Vertragsverhältnis am 8. Dezember 2007.

Trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderungen und Vorhalte wurden mit Ausnahme der vorgenannten Verträge und Stellungnahmen keine weiteren Unterlagen oder Datensätze vorgelegt (siehe Seite 7 der oa Bescheidbegründung).

Die steuerrechtliche Vertretung begründet die mangelhafte Mitwirkung der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag mit dem Argument, das in ***26*** zuständige Finanzamt habe im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellt, dass es sich beim Hotel ***10*** in ***12*** um eine unselbständige Betriebsstätte der Beschwerdeführerin gehandelt hat. Deshalb war aus Sicht der Beschwerdeführerin kein vom Restbetrieb getrenntes Rechnungswesen erforderlich. Die genaue Trennung der Belege, Aufwendungen und Erträge sei nicht leicht möglich und mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden gewesen.

Diese Argumentation ändert jedoch nichts an der hier vorliegenden verweigerten bzw. fehlenden Mitwirkung der Beschwerdeführerin bzw. am Fehlen der Berechnungsgrundlagen, Daten etc. (siehe vorige Ausführungen).

2.1.3. **Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung**

Kann die Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung und damit auch für die Heranziehung zur Haftung nicht ermittelt oder berechnet werden, so führt dies nicht zum Unterbleiben der Abgabenfestsetzung oder zum Unterbleiben der Heranziehung zur Haftung. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung sind vielmehr nach § 184 Abs 1 BAO zu schätzen (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

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

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Wie oben dargestellt, waren die im Zuge der GPLA vorgelegten Unterlagen maßgeblich unvollständig bzw. wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt und erfassten die vorliegenden Unterlagen jedenfalls nicht sämtliche abgabenrelevanten Vorgänge. Daraus ergibt sich die Schätzungsverpflichtung der Behörde, welche von der Beschwerdeführerin bzw. deren steuerrechtlichen Vertretung dem Grunde nach auch nicht bestritten wurde.

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

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen des Abgabepflichtigen auf Grund seiner Bücher und Aufzeichnungen sowie der Abgabenerklärungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0163). Es liegt allerdings geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden

Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl VwGH 5.11.1991, 91/14/0049; 19.9.1984, 84/13/0021). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166). Je geringer die Anhaltspunkte, von denen auch schlüssige Folgerungen gezogen werden können (etwa Angaben, Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen, Belege, etc), desto größer sind naturgemäß die Unsicherheiten und desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis vom tatsächlichen Geschehen entfernen (VwGH 21.5.1980, 0779/79). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl VwGH 28.8.2007, 2004/17/0211; 19.5.2021, Ra 2020/15/0074).

Eine pauschale ("griffweise") Schätzung ist in der Rsp des VwGH anerkannt (vgl VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006); sie ist dann gerechtfertigt, wenn im Verfahren keine brauchbaren Schätzungsunterlagen festgestellt werden können (VwGH 27.11.1959, 2450/56; vgl zB auch VwGH 10.5.1988, 87/14/0104).

Die vom Prüfer vorgenommene Schätzung wurde der Beschwerdeführerin bzw. deren steuerrechtlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht, und wäre es daher an ihr gelegen, konkrete Umstände und Überlegungen vorzubringen, aus denen sich ergibt, dass die der Schätzung zugrunde gelegten Daten unrichtig sind oder die angewendete Schätzungsmethode in ihrem Falle ungeeignet ist (vgl VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Die steuerrechtliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat betreffend die Schätzung allerdings im Wesentlichen nur vorgebracht, dass die gegenständliche Schätzung völlig überhöht sei. Diesbezüglich ist zunächst nochmals darauf zu verweisen, dass im gesamten Verfahren keine Nachweise über das tatsächliche Ausmaß der Beschäftigung vorgelegt wurden. Hat ein Abgabepflichtiger - wie im gegenständlichen Fall die Beschwerdeführerin - die gebotene Dokumentation des Ausmaßes der Beschäftigung unterlassen, welche es ihr ermöglicht hätte, das behauptete Ausmaß einer geringeren als von der Abgabenbehörde angenommenen Beschäftigung der Teamer etc. zu erweisen, dann muss sie es hinnehmen, dass die nachteiligen Folgen dieser Handlungsweise mit den von der Abgabenbehörde errechneten Schätzungsergebnissen auf sie zurückfallen. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn sie sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089; UFSW 04.09.2012, RV/1678-W/11).

Die Nachverrechnungen erfolgten aufgrund der Angaben von Frau ***1*** im Zuge der Niederschrift, der Angaben durch die Beschäftigten selbst im Zuge der KIAB Kontrolle und der hervorgekommenen Rechnungen und anderweitiger Unterlagen (siehe hierzu die Ausführungen in der Bescheidbegründung).

Betreffend die Aushilfen erfolgte pro Saison eine Nachrechnung mit 8 Arbeitnehmern pro Monat. Zur Beurteilung wurde der Zeitraum Jänner 2003 bis April 2008 herangezogen. Unter Berücksichtigung der Höhe der ausgezahlten Bezüge, welche amtswegig festgestellt wurden, und des angegebenen Arbeitsausmaßes erfolgte in den Sommer-Saisonen – Juli und August – die Nachrechnung in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestlohnes.

Betreffend die Teamer erfolgte pro Saison eine Nachrechnung mit 10 Arbeitnehmern pro Monat. Zur Beurteilung wurde auch hier der Zeitraum Jänner 2003 bis April 2008 herangezogen. Der einzelne Teamer musste sich verpflichten, als Gegenleistung für die unentgeltliche Urlaubsreise verschiedene Dienstleistungen – zum Teil - ohne zusätzliches Entgelt zu verrichten. Dies wertete der Prüfer als Indiz, dass die unentgeltlich gewährte Urlaubsreise Teil des Leistungsaustauschverhältnisses war. Der Wert der Reise wurde somit als Entgelt angesetzt, welcher von der Beschwerdeführerin mit € 250,00 pro Woche bewertet wurde. Der Prüfer ging davon aus, dass bei der Kalkulation der Eigenkosten für die Reise etc. allfällige Variierungen bereits berücksichtigt wurden. Die Beschwerdeführerin geht selbst von einem minimalen Beschäftigungszeitraum von 8 Wochen und einem maximalen der kompletten Saison aus. Wenn Herr Mag. ***30*** angibt, die Reise würde am freien Markt zwischen € 179,00 und 199,00 angeboten, beinhalten diese Kosten lediglich die An- und Abreise, Unterkunft, Frühstück und Abendessen. Bei den hier in Rede stehenden Arbeitnehmern sind folgende weitere Leistungen im Schätzwert von € 250,00 beinhaltet: Freie Verpflegung, freie antialkoholische Getränke bis zum Wert von € 60,00 pro Woche, alkoholische Getränke zum halben Preis bis zum Listenpreis von € 105,00 pro Woche sowie der Skipass (Saisonkarte – Ski Arlberg).

Das ausschließliche bzw. überwiegende Interesse des Arbeitgebers betreffend Gewährung einer arbeitsplatznahen Unterkunft liegt hier nicht vor, da bei einem Beschäftigungsausmaß von 55,10 % (siehe Bescheidbegründung Seite 16) eindeutig die Urlaubsreise für den Arbeitnehmer im Vordergrund steht. Dass die Urlaubsreise und der Spaß im Vordergrund standen, bejaht selbst der steuerrechtliche Vertreter in seinen Schriftsätzen. Noch dazu blieb die steuerrechtliche Vertretung den Nachweis über das Vorliegen einer einfachen arbeitsplatznahen Unterkunft (zB Schlafstelle, Burschenzimmer) sowie das Nichtvorliegen eines Mittelpunktes der Lebensinteressen für konkret namentlich anzuführende Arbeitnehmer bzw. beschäftigte Personen der Beschwerdeführerin im gesamten Beschwerdeverfahren schuldig.

Auch § 3 Abs. 1 Z. 17 EStG 1988 kommt hier nicht zur Anwendung, da es sich nicht um eine freiwillige Gewährung, sondern um einen Teil des Leistungsaustauschverhältnisses und somit um Entgelt handelt.

Nachdem der Urlaubsgedanke für die Teamer im Vordergrund stand, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, inwieweit die Zurverfügungstellung des Skipasses im überwiegenden betrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin gestanden sein soll. Daran

ändert auch die von der steuerrechtlichen Vertretung im Vorlageantrag zitierte Passage aus den früheren Internetseiten – „Wie bei allen anderen Veranstaltungen, Partys, etc. im Haus soll auch beim Skifahren der Kontakt zu den Kunden im Vordergrund stehen“ – nichts.

Der Einwand, Frau ***1*** hätte jeweils von 4 bis 5 Teamern gesprochen, wurde durch die Ermittlungsergebnisse und Feststellungen des Prüfers jedenfalls entkräftet (siehe hierzu auch die ausführliche Bescheidbegründung).

Auch der Ansatz von kürzeren Zeiträumen lässt sich nicht ableiten, da aus den Feststellungen des Prüfers in keiner Passage der Bescheidbegründung eine kürzere Wintersaison (laut steuerrechtlichen Vertretung wäre die Wintersaison in der Regel einen halben bis zu einem ganzen Monat kürzer) und Sommersaison (laut steuerrechtlichen Vertretung habe die Sommersaison in der Regel nur 10 Tage gedauert) hervorging. Laut Beschreibung im Internet wurde von einer Verfügbarkeit von zumindest 3 Wochen bis zu 6 Monaten während der Wintersaison gesprochen. In ***12*** am Arlberg würden laut Vorstellung des Wintersportclubs nur Langzeit-Teamer (mindestens 8 Wochen) benötigt. Die steuerrechtliche Vertretung spricht selbst im Vorlageantrag vom einige Wochen dauernden Einsatz der Teamer in ***12***. Diese Angaben und Feststellungen widersprechen dem Einwand der steuerrechtlichen Vertretung.

Die Feststellung der steuerrechtlichen Vertretung, durch eine jährliche Verkürzung des Beschäftigungszeitraumes von insgesamt 2 Monaten und eine Reduktion der Teamer auf 4 bis 5 würden die zugeschätzten Bemessungsgrundlagen erheblich verringert werden, ist zu bejahen. Nur fehlt es diesem Ansinnen an Substanz. Die aufgeworfenen Argumente widersprechen sich und konnte das Vorbringen der steuerrechtlichen Vertretung im gesamten Verfahren nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden.

Entgegen dem Einwand der steuerrechtlichen Vertretung wurde die Schätzung des Entgeltes betreffend die Teamer lediglich auf Basis des Wertes der Reise von € 250,00 wöchentlich vorgenommen. Eine diesbezügliche Zuschätzung in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestlohnes erfolgte nicht (siehe vorherige Ausführungen).

2.1.4. **Abhaltung einer Schlussbesprechung sowie Wahrung des Parteiengehörs**

In der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 28. Feber 2021 führte die steuerrechtliche Vertretung aus, dass die Beschwerdevorentscheidung ohne vorherige Schlussbesprechung erlassen wurde. Dadurch sei das Recht auf Wahrung des Parteiengehörs verletzt worden und die Beschwerdevorentscheidung rechtswidrig ergangen.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Die Schlußbesprechung kann gemäß § 149 Abs. 2 BAO entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlußbesprechung erscheint.

Laut im Akt vorliegendem Schriftsatz des Finanzamtes ***15*** vom 29. Juni 2009 wurden dem steuerrechtlichen Vertreter und Zustellbevollmächtigten der Beschwerdeführerin mit Einräumung einer möglichen Stellungnahme die Prüfungsfeststellungen zur Durchsicht übergeben. Gleichzeitig wurde als Schlussbesprechungstermin (§ 149 BAO) der Dienstag, 28. Juli 2009, 8 Uhr, im Finanzamt ***15***, Zi 526, fixiert. Auf die Konsequenz der Nichtwahrnehmung des Schlussbesprechungstermines als Verzichtswertung auf Abhaltung derselben (§ 149 Abs. 2 BAO) wurde ebenfalls hingewiesen. Die Übernahme dieses Schreibens wurde von der steuerrechtlichen Vertretung per eigenhändiger Unterschriften bestätigt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH stellt das Unterlassen der Schlussbesprechung grundsätzlich einen Verfahrensmangel dar, der bei erfolgreicher Darlegung der Relevanz der unterlassenen Schlussbesprechung für das Prüfungsverfahren zu einer Aufhebung der zugrunde liegenden Sachbescheide führt (VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229; 11.5.2005, 2001/13/0039).

Wurden dem Abgabepflichtigen aber – wie es auf den Beschwerdefall zutrifft – auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen der Außenprüfung erteilt (zB durch Zustellung des Prüfungsberichts und Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme vor abschließender Bescheiderlassung), führt dieser Verfahrensmangel nicht zur Aufhebung des aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheides (VwGH 8.6.1971, 1924/70; 23.11.2011, 2008/13/0105; 19.5.2021, Ra 2021/15/0043).

Bei einer solchen Vorgangsweise ist nach dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Parteiengehör gewahrt, und es liegt trotz unterlassener Schlussbesprechung kein absoluter Verfahrensmangel vor.

Selbst wenn nach einer Außenprüfung die Schlussbesprechung zu Unrecht entfällt und dem Steuerpflichtigen auch sonst keine Gelegenheit zur Stellungnahme geboten und dadurch das Recht auf Parteiengehör missachtet worden wäre, liegt darin kein absoluter Verfahrensmangel,

der zur Aufhebung der bekämpften Bescheide führt, zumal ein solcher erstinstanzlicher Verfahrensmangel in aller Regel spätestens im Rechtsmittelverfahren, in dem der Steuerpflichtige zu den Feststellungen des Prüfers umfassend Stellung nehmen und seine Einwendungen vorbringen kann, geheilt wird (VwGH 18.9.2002, 99/17/0261).

2.1.5. **Ermessensübung**

Die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordung wurde im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen.

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit" ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen.

Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt, und die im vorliegenden Beschwerdefall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, war bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben.

Abschließend ist bezüglich der Frage der steuerrechtlichen Vertretung zur Verjährung anzumerken, dass gemäß § 209 a Abs. 1 BAO einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

Der Beschwerde war insgesamt – wie im Spruch ausgeführt – kein Erfolg beschieden, und die Bescheide des Finanzamtes ergingen somit zu Recht.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall aufgeworfenen Rechtsfragen wurden auf Grundlage der im Erkenntnis ausführlich angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie aufgrund nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 28. Oktober 2026