



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Kurt Wolfmair, Rechtsanwaltskanzlei, 4020 Linz, Landstraße 47, vom 21. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. August 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund einer Anzeige durch eine ehemalige Dienstnehmerin der Berufungswerberin über Unregelmäßigkeiten in der Lohnverrechnung und Buchhaltung wurde bei der Berufungswerberin über die Jahre 2003 bis 2005 eine GPLA-Prüfung durchgeführt. Die Anzeigerin K war von 3.2.2004 bis 31.12.2004 bei der Berufungswerberin beschäftigt. Mit Schriftsatz vom Dezember 2005 stellte sie durch ihren rechtlichen Vertreter in einer Selbstanzeige den Sachverhalt folgendermaßen dar: Sie sollte grundsätzlich als Buchhalterin im Ausmaß von 38,5 Wochenstunden beschäftigt werden. Nach kurzer Tätigkeit sei sie über Einwirken des Geschäftsführers, Herrn O, nur mehr im Ausmaß von 20 Stunden angemeldet worden, wenngleich sie im Ausmaß einer Vollbeschäftigung arbeitete. Das über 20 Wochenstunden zustehende Entgelt wurde ihr bar und ohne gesonderten Einkommensnachweis ausbezahlt. Auf Grund ihrer wirtschaftlichen Notsituation (sie war zuvor längere Zeit arbeitslos) konnte sie sich gegen diese

unzulässige Anweisung nicht wehren, da ihr sonst der Verlust des Arbeitsplatzes gedroht hätte.

Im Rahmen der Prüfung gab die Anzeigerin eine ausführliche und detaillierte Zusammenfassung der Vorgänge, Vereinbarungen und Zahlungsmodalitäten während ihrer Anstellung ab. Danach sei sie nach dem ersten Monat nur mehr für 20 Stunden angemeldet worden und habe hierfür offiziell 477 € auf ihr Konto überwiesen erhalten. Einen Restbetrag von 350 € für die Vollbeschäftigung habe sie bar erhalten. Daneben sei sie durch den Geschäftsführer der Berufungswerberin bei einem Kunden der Berufungswerberin, der Firma X KEG, als gewerberechtliche Geschäftsführerin mit 20 Wochenstunden und 400 € Bruttomonatsgehalt angemeldet worden. Der Nettobezug von 328,20 € wurde von dieser Firma dem Geschäftsführer der Berufungswerberin übergeben, sie selbst habe hievon nur eine Barzahlung von 150 € erhalten, der Rest verblieb bei der Berufungswerberin für die „Vermittlung“. Sie sei jedoch verpflichtet worden, einen Betrag von 328,20 € auf ihr Bankkonto einzuzahlen und diesen Beleg als Nachweis zur Buchhaltung zu geben. Die gewerberechtliche Geschäftsführung bei der Firma X KEG wurde mit Ende Oktober 2004 zurückgelegt. Nach verschiedenen Unstimmigkeiten im Verlauf der folgenden Monate betreffend Gehaltszahlungen bzw. Beschäftigungsausmaß wurde das Dienstverhältnis zur Berufungswerberin zum Ende des Jahres 2004 aufgelöst.

Im Zuge der GPLA-Prüfung erfolgte die Einvernahme weiterer Dienstnehmer. In diesem Zusammenhang gab die Dienstnehmerin H, die von 21.7.2004 bis 31.8.2004 beschäftigt wurde, zu Protokoll, ebenfalls nur für 20 Wochenstunden angemeldet gewesen zu sein, obwohl es sich nach ihrem Vorstellungsgespräch um eine Vollbeschäftigung handeln sollte. Die geleisteten Mehrstunden seien vom Geschäftsführer bar auf die Hand bezahlt worden. Über die Auszahlungen habe sie Quittungen ausgestellt. In der Zeit ihrer Beschäftigung sei auf Grund von Übersiedlungsarbeiten ein gehäufter Arbeitsanfall vorgelegen. Es hätten in dieser Zeit mit Ausnahme der Dienstnehmerin M alle Dienstnehmer Mehrstunden geleistet. Den Ausführungen wurden eine Arbeitszeitaufstellung und die Zahlungsbelege über die Barzahlungen beigelegt. Dem Prüfer wurde auch das Stellenangebot des Arbeitsmarktservices für H übermittelt, das unter anderem lautete: „Überstundenbereiten Bewerber/innen bietet sich eine Teilzeitbeschäftigung zwischen 20 und 30 Stunden (Flexibilität für stundenmäßig schwankenden Einsatz ist erforderlich)“.

Die Dienstnehmerin M, die in den Jahren 2003 und 2004 beschäftigt war und sowohl nach eigenen Angaben als auch nach Aussage der K nur halbtags anwesend war, erklärte telefonisch gegenüber dem Prüfer im Beisein eines weiteren Betriebsprüfers, dass während ihrer aktiven Dienstzeit in der Firma der Großteil der Dienstnehmer Teilzeit beschäftigt war, Ausnahmen waren K und Z.

Weiters wurde im Rahmen der Prüfung Einsicht in die Stundenlisten einzelner Dienstgeber genommen. Die von der Berufungswerberin vorgelegten Listen waren in pauschaler Form geführt, enthielten nur die offiziell gemeldeten Stunden, welche teilweise auch an Feiertagen bzw. offiziellen Abwesenheitstagen fortgeschrieben wurden und teilweise nicht mit von den Dienstnehmern geführten Listen übereinstimmten. Nach Ansicht des Prüfers waren sie daher nicht geeignet, hieraus Rückschlüsse auf tatsächlich geleistete Arbeitsstunden zu ziehen. Für einzelne Dienstnehmer fehlten überhaupt Aufzeichnungen.

Im Zeitraum der Prüfungsmaßnahmen war auch ein arbeitsgerichtliches Verfahren zwischen K als Klägerin und der Berufungswerberin als beklagter Partei anhängig, in dem die Klägerin Nachforderungen in Höhe von insgesamt 4.357,54 € wegen falscher kollektivvertraglicher Einstufung, wegen ausständiger Teile des November- und Dezembergehaltes (Aufzahlung für die Vollbeschäftigung) und wegen Vorenthalt eines Teiles der Abgeltung für die gewerberechtliche Geschäftsführung geltend machte. Der Nachforderung lag eine Berechnung auf Basis einer Vollbeschäftigung sowie der Vorwurf zugrunde, dass der Klägerin von den Gehaltszahlungen für die gewerberechtliche Geschäftsführung für die Firma X KEG nur ein Teilbetrag von monatlich 150 € ausbezahlt wurde. Das Verfahren wurde mit Vergleich geschlossen und der Klägerin eine Nachzahlung im Ausmaß von 2.350 € zugesprochen.

Auf Grund aller dieser Feststellungen kam der Prüfer zu dem Schluss, dass tatsächlich Schwarzzahlungen von Löhnen erfolgten, wobei jedoch eine genaue Zuordnung dieser Zahlungen zu einzelnen Dienstnehmern bzw. die Feststellung von deren genauer Höhe nicht möglich war. Es wurde daher die Bemessungsgrundlage für eine Nachzahlung der Lohnabgaben geschätzt. Hierbei ging der Prüfer folgendermaßen vor:

Die gesamten Nettolohnzahlungen der Jahre 2003 und 2004 wurden zunächst um die Lohnauszahlungen für diejenigen Personen vermindert, deren tatsächliche Arbeitszeit mehrfach als richtig bestätigt wurde. Abgezogen wurde auch die erste Lohnauszahlung für K, da diese noch die offizielle Vollbeschäftigung abgelten sollte. Nach dieser Kürzung verblieb für das Jahr 2003 eine Lohnsumme von 8.151,61 €, für 2004 eine Lohnsumme von 21.702,15 €. Ausgehend von diesen Beträgen wurde jeweils ein nach unten gerundeter Betrag zugeschätzt, und zwar für 2003 8.100 €, für 2004 19.400 €. Betreffend das Jahr 2005 wurde festgestellt, dass bereits in den Anfangsmonaten (April/Mai) eine Umstellung der Bezüge auf eine Vollbeschäftigung erfolgte, weshalb eine Zuschätzung nur mehr für die Anfangsmonate erfolgte, und zwar in Höhe von 10% der Jahreslohnsumme, dies waren gerundet 6.300 €.

Das Finanzamt forderte mit den angefochtenen Bescheiden die auf diese Beträge entfallende Lohnsteuer sowie den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde zunächst eingewendet, dass die Bescheide keine Begründung enthielten und nur auf den Prüfungsbericht verwiesen, weshalb sie allein deshalb rechtswidrig seien. Hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen wurde sinngemäß ausgeführt:

Die Berufungswerberin habe in den Prüfungsjahren keine Überstunden angeordnet. Es seien alle Stundenaufzeichnungen, soweit vom Prüfer gefordert, vorgelegt worden und würden jene Zeiten beinhalten, in denen die Dienstnehmer im Betrieb waren. Die Stundenaufzeichnungen seien durch die Mitarbeiter vorbereitet worden und am Ende des Monats vom Geschäftsführer unterfertigt worden. Wenn in diesen einmal ein Werktag mit einem Feiertag verwechselt worden wäre, erhöhte dies nicht den Verdacht von „Schwarzzahlungen“. Im Betrieb würden grundsätzlich keine Überstunden angeordnet und seien 2003, 2004 und 2005 auch keine geleistet worden. Dies könne von Frau Z., welche über die Geschäftsgebarung informiert sei, bestätigt werden. Es bestehe auch grundsätzlich keine Verpflichtung für den Dienstgeber, Normalarbeitsstunden aufzuzeichnen. Diese Verpflichtung bestehe nur hinsichtlich der Überstunden. Da im Betrieb keine Überstunden erbracht wurden, erübrige sich eine solche Aufzeichnung und sei auch keine Aufzeichnungspflicht verletzt worden.

Die von Frau K vorgelegten Zeitaufzeichnungen seien von ihr nach ihrem Ausscheiden nachgeschrieben worden, tragen auch nicht die Unterschrift des Dienstgebers und seien dazu bestimmt gewesen, ihre Ansprüche im arbeitsrechtlichen Prozess geltend zu machen. Der Prozess sei durch Zahlung eines Teilbetrages verglichen worden. Es sei strittig gewesen, ob die Klägerin direkt bei der X KEG angestellt war oder nicht. Der Vergleich sei von der Berufungswerberin nur aus prozessökonomischen Gründen akzeptiert worden und im Verhältnis zur X KEG eine Weiterverrechnung vorgenommen worden. Aus diesem Grund habe diese auch einen Teilbetrag überwiesen. Die Auszahlungen seitens der KEG an K seien durch den Geschäftsführer der Berufungswerberin erfolgt und es existieren hierüber auch einschlägige Belege.

Soweit im Bericht angeführt sei, dass eine genaue Zuordnung von Schwarzzahlungen zu einzelnen Dienstnehmern möglich sei, sei dies ausdrücklich aktenwidrig. Es gebe keinen Hinweis auf Schwarzzahlungen. Es ergebe sich aus dem Akt, dass die Dienstnehmer M. und V. ihre Arbeitszeit ausdrücklich bestätigt hätten. Dies würde die geübte Praxis bestätigen, dass keine Überstunden geleistet wurden. Für 2003 und 2005 gebe es überhaupt keinen Hinweis auf Schwarzzahlungen. Da K nur im Jahr 2004 beschäftigt war, könnten ihre Aussagen auch nur das Jahr 2004 betreffen. Alle Zahlungen an sie seien ordnungsgemäß versteuert worden. Es sei auch insgesamt die Berechnung der Schätzungsgrundlagen unrichtig, z.B. seien 2005 auch vollbeschäftigte Personen einbezogen worden. Nachweise, dass Vollzeitbeschäftigte Überstunden geleistet hätten, fehlten aber zur Gänze.

Den Berufungsausführungen wurde eine eidesstattliche Erklärung der im Sekretariat der Berufungswerberin beschäftigten Z beigelegt, in welcher sie unter anderem erklärte, dass in den Jahren 2003 und 2004 nur Teilzeitkräfte tätig waren, die keine Überstunden geleistet und deshalb auch keine Überstunden entlohnt erhalten haben. Die generelle Linie des Betriebes sei, dass es eine klare Dienstanweisung an alle Mitarbeiter gebe, dass keine Überstunden gemacht werden dürfen. Das Buchhaltungsgeschäft weitete sich im Jahr 2004 so weit aus, dass eine betriebliche Umstellung auf Vollarbeitszeitkräfte für 2005 unumgänglich wurde. Eine Abgeltung von Überstunden in Form von un versteuerten Zahlungen an die Dienstnehmer sei ihr nicht bekannt und könne sie nach Maßgabe ihrer Kenntnisse der Geschäftsgebarung ausschließen. Für sie selbst könne sie jedenfalls den Erhalt un versteuerter Zahlungen ausschließen.

Das Finanzamt übermittelte der Berufungswerberin zunächst eine Stellungnahme des Prüfers zu den Berufungsausführungen und erließ in der Folge, nachdem keine weitere Stellungnahme durch die Berufungswerberin mehr erfolgte, eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Im Vorlageantrag führte die Berufungswerberin sinngemäß aus:

Es sei seitens der Berufungswerberin sehr wohl eine Stellungnahme zur Stellungnahme des Prüfers abgegeben worden und auch Beilagen übermittelt worden, die offensichtlich beim Finanzamt nicht eingelangt seien. Soweit sich die Abweisung darauf gründe, dass die Erklärungen zu allgemein gehalten seien, werde darauf verwiesen, dass sie der generellen Linie im Betrieb entsprächen. Es könne nur die allgemeine Erklärung abgegeben werden, dass grundsätzlich keine Überstunden angeordnet und abgeleistet werden. Es sei daher die abgegebene Erklärung, wonach dies geübte Praxis im Betrieb war, ausreichend für die Beurteilung der Frage, ob Überstunden geleistet wurden oder nicht. Auch die Erklärung von Frau Z bestätige, dass eine Abgeltung von Überstunden nicht stattgefunden habe. Dies könne sich auf die im Betrieb geübte Praxis sowie auch auf die Auszahlungspraxis beziehen. Das tatsächliche Ausmaß der Beschäftigung der Dienstnehmer sei auch im Einspruch gegen die Bescheide der OÖ. Gebietskrankenkasse exakt dargestellt. Es werde daher dieser Einspruch ebenfalls der Abgabenbehörde 2. Instanz vorgelegt. Zum Beweis der im Betrieb gehandhabten Überstundenpraxis werde die Einvernahme der Zeugin Z beantragt.

Mit dem Vorlageantrag wurde der Abgabenbehörde der angeführte Einspruch gegen die Vorschreibung der OÖ. Gebietskrankenkasse übermittelt, weiters eine Stellungnahme zu den Prüferfeststellungen, die nach Aussage der Berufungswerberin bereits vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung übermittelt wurde. Darin wurden die gesamten von K gemachten Erklärungen als unrichtig erklärt. Auch sei der Berufungswerberin eine Aussage der H nie vorgelegt worden, sodass hiezu keine Stellungnahme abgegeben werden könne. Bei der Informations-

aufnahme zwischen Geschäftsführer und Rechtsvertreter sei es zu einem Missverständnis gekommen. Richtig sei, dass eine Unterfertigung der Stundenaufzeichnungen durch den Geschäftsführer nicht erfolgte, diese wurden vielmehr von Frau Z. kontrolliert und an den Geschäftsführer freigegeben. Danach wurden seitens des Geschäftsführers die Überweisungen durchgeführt. Soweit vom Prüfer eine Dienstnehmerin D angesprochen wurde, habe diese bestätigt, dass ihre geleisteten Mehrstunden in Form von Dienstfreistellungen abgegolten wurden. Im Übrigen sei die Anzeige von K nichts als ein Racheakt einer ehemaligen Dienstnehmerin. H sei eine Freundin von ihr.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wurde der Berufungswerberin in einem Vorhalt zunächst mitgeteilt, aus welchen Gründen nach der Aktenlage die Annahme, dass die Ausführungen der Dienstnehmerin K völlig aus der Luft gegriffen seien, unwahrscheinlich sei, und um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- Welchen Grund hatte die komplizierte Vorgangsweise der Zahlung der x KEG an Frau K. (erst Barübergabe an Frau K. , anschließend Einzahlung auf die Bank)?
- Im Verfahren wird unter anderem erklärt, dass sich das Buchhaltungsgeschäft erst später ausweitete und daher im Jahr 2005 Vollbeschäftigung erforderlich war. Warum wurde Frau K. (lt. Dienstvertrag) vorerst für eine Ganztagsbeschäftigung angemeldet, wenn dies wegen des Arbeitsanfalls nicht erforderlich war?
- Ist es möglich, Kundenlisten aus den Jahren 2003 bis 2005 vorzulegen?
- Falls in die Schätzungsgrundlagen der Lohnsteuerprüfung tatsächlich auch die Bezüge vollzeitbeschäftigter Personen einbezogen wurden, mögen diese bekanntgegeben werden.

Zu diesem Vorhalt wurde sinngemäß folgende Stellungnahme abgegeben:

Die Arbeitszeitaufstellungen seien von der Dienstnehmerin K selbst erstellt worden. Dies könne die im Betrieb tätige Zeugin Z bestätigen, da alle Arbeitsaufzeichnungen bei ihr abzugeben waren, damit eine Auszahlung des Entgelts erfolgen konnte. Die im arbeitsgerichtlichen Verfahren vorgelegten handschriftlichen Arbeitsaufzeichnungen seien von K im Nachhinein erstellt worden und niemals zur Berechnung von Entgelten abgegeben worden.

K sei gewerberechtliche Geschäftsführerin der X KEG gewesen und hätte sich als solche 20 Stunden in diesem Unternehmen betätigen müssen. Sie habe auch tatsächlich im dortigen Unternehmen Arbeit geleistet, war vor Ort, bediente Personal etc. Sie musste daher auch ihre Beschäftigung im Unternehmen der Berufungswerberin auf 20 Wochenstunden reduzieren. K hatte selbst den Wunsch geäußert, die Auszahlungen von der KEG bar zu erhalten. Sie habe ursprünglich sogar tägliche Zahlungen verlangt. Es habe sich der Geschäftsführer der Berufungswerberin dafür verwendet, dass sie sich mit einer Einmalzahlung im Monat zufrieden gab. Jeweils am Ende des Monats sei Herr x persönlich in die Kanzlei der Berufungswerberin gekommen und habe dort Frau K. im Beisein des Geschäftsführers den vereinbarten Betrag

von 328,20 € übergeben. Der Barerhalt sei von ihr mit Empfangschein quittiert worden. Anschließend habe sie die Beträge auf ihr Privatkonto zur Einzahlung gebracht. Auf diesen Belegen sei auch vermerkt, dass sie das Gehalt über die Berufungswerberin erhalten habe. Gegen Frau K. waren Exekutionen anhängig. Es könne daher nur vermutet werden, dass sie deshalb Barauszahlungen wollte. Die Auszahlung eines Entgelts auf Basis von 40 Stunden hätte jedenfalls dazu geführt, dass vom Dienstgeber exekutive Abzüge durchgeführt hätten werden müssen.

Im arbeitsgerichtlichen Verfahren sei der Vergleich nur aus wirtschaftlichen Gründen akzeptiert worden, da auch nicht unerhebliche Prozessführungskosten angefallen wären und der Rechtsvertreter nach Zeitaufwand und nicht nach Tarif verrechne. Daraus war zu erwarten, dass selbst bei völligem Obsiegen der Berufungswerberin bei einem relativ zeitaufwändigen Verfahren noch Prozesskosten zu bezahlen gewesen wären. Es wurde daher auch in Kauf genommen, dass zwischen der Berufungswerberin und der x KEG eine interne Verrechnung vorgenommen wurde.

K sei zunächst auf Probezeit angestellt worden. Aufgrund der schlechten Arbeitsergebnisse im ersten Monat habe sich der Geschäftsführer zur Auflösung des Dienstverhältnisses mit Ende Februar entschlossen. Ursprünglich sei eine Buchhaltungstätigkeit vorgesehen gewesen. Hiezu war sie nicht im Stande. Es sei ihr daher ab März eine Halbtagesstelle als Hilfskraft angeboten worden, die Frau Z. zuarbeiten sollte. Die Tätigkeit als gewerberechtliche Geschäftsführerin sei ihr vermittelt worden, damit sie annähernd auf das im Februar bezogene Entgelt kommen könne.

Die Unglaubwürdigkeit von K ergebe sich schon daraus, dass sie im arbeitsgerichtlichen Verfahren immer behauptet habe, nur 150 € für diese Tätigkeit bekommen zu haben. Erst durch den Nachweis, dass sie 328,20 € quittiert habe, kam es zu einem Einlenken.

Herr x von der X KEG bestätige mit eidesstattlicher Erklärung, dass K tatsächlich ihrer Arbeitstätigkeit nachgekommen sei. Wenn sie 20 Wochenstunden in diesem Betrieb beschäftigt gewesen sei, ergebe sich denklogisch, dass ihre handschriftlichen Arbeitsaufzeichnungen falsch sein müssten, da sie dann nicht mehr als 20 Wochenstunden im Betrieb der Berufungswerberin tätig gewesen sein konnte.

Zu den als Beilage zu den Ausführungen vorgelegten Kundenlisten für die geprüften Jahre wurde ergänzend ausgeführt, dass gegenüber dem Jahr 2003 rund 33 Mandanten hinzugekommen seien, im Jahr 2005 waren es bereits 237. Zu berücksichtigen sei, dass es sich im Wesentlichen um Einzelunternehmen handle und die zwischenzeitig geschlossenen Einzelunternehmen nicht berücksichtigt wurden. Es sei eine allgemeine Erfahrungstatsache, dass von Ausländern gegründete Gastronomiebetriebe oft nach nicht einmal einem Jahr in Konkurs gehen. Berücksichtige man dies bei den Mandantenlisten, ergebe sich 2004 bei gleichzeitiger

Annahme eines Wegfalls von Kunden gegenüber 2003 kein vermehrter Arbeitseinsatz. Auch habe sich die Mandantenzunahme nicht sofort im Jänner 2004 eingestellt, sodass die Annahme unzulässig sei, dass bereits mit dem ersten Monat 2004 eine Vollbeschäftigung aller im Jahr 2004 tätig gewesenen Mitarbeiter notwendig gewesen wäre. Der Ansatz, dass die Lohnsumme für 2003 um rund 71,5% und für 2004 um 63,8% zu erhöhen war, sei nicht schlüssig, sei doch nach der Mandantenliste der Arbeitsanfall im Jahr 2003 geringer als 2004 gewesen. Es sei auch davon auszugehen, dass ein tüchtiger Buchhalter mit Sicherheit 50 Mandanten bei EDV-mäßiger guter Organisation mit relativ wenig Aufwand betreuen könne.

Die Berechnungen, die der Prüfer in seiner Stellungnahme bezüglich der Zahlungen an H angestellt habe, seien überhaupt nicht nachvollziehbar. Im Übrigen seien die von ihr vorgelegten Belege nicht bekannt und es werde um Übermittlung ersucht.

Nach Übermittlung der Unterlagen über die Aussage von H und die von ihr vorgelegten Zahlungsbelege erklärte die Berufungswerberin in einer weiteren Stellungnahme sinngemäß, dass ihre Darstellung, dass die tatsächliche Arbeitszeit mehr als 20 Stunden pro Woche betragen habe und die Mehrstunden „schwarz“ ausbezahlt wurden, unrichtig sei. Die vorgelegten Auszahlungsbelege würden nicht vom Geschäftsführer stammen. Der Geschäftsführer habe nunmehr erstmals von diesen Kassaausgangsbelegen Kenntnis erlangt. Es falle auch auf, dass die angeblichen Zahlungen innerhalb eines Zeitraumes von fünf Tagen erfolgten und alle vom August stammten. Auch sei die Ermittlung des Prüfers nicht richtig. Er sei von einem Nettolohn für 120 Stunden von 652,75 € ausgegangen. Tatsächlich sei ein Betrag von 762,87 € für die Zeit von 21.7. bis 31.8.2004 ausgezahlt worden. Bei einem Ansatz von 120 Stunden ergebe sich hieraus ein Stundensatz von 6,35 €. Insgesamt könne der behauptete Betrag von 900 € nicht schlüssig nachvollzogen werden und sei auch nicht ausbezahlt worden. Auf einem Beleg befinde sich auch die Textierung „Gehalts- und Lohnvorschuss“. Es sei daher zu vermuten, dass H einen Geldengpass hatte und die Berufungswerberin um Gehaltsvorschüsse gebeten habe, die sie nicht erhalten habe. Offensichtlich habe sie dafür einen Auszahlungsbeleg vorbereitet. Über geleistete und nicht geleistete Überstunden könne Frau Z. Auskunft geben, weshalb ihre Einvernahme notwendig sei. Ergebe sich hiebei, dass keine Überstunden angeordnet wurden, müssten die Ausführungen von H als unrichtig qualifiziert werden.

In weiterer Folge wurden an X. als Informierten der X KEG Fragen zum Geschäftsführungsverhältnis der K gestellt, insbesondere warum das Entgelt nicht direkt an Frau K. überwiesen, sondern der Berufungswerberin übergeben wurde, welche konkreten Aufgaben Frau K. im Betrieb wahrgenommen habe, wann und wie oft sie im Betrieb gearbeitet habe und ob es Personen gebe, die dies bezeugen können. Die Fragen wurden folgendermaßen beantwortet:

Frau K. sei durch den steuerlichen Vertreter mit dem Betrieb bekannt gemacht worden und es sei über ihre Tätigkeit im Betrieb gemeinsam mit Herrn O. und Frau K. gesprochen worden. Bei ihrem ersten Gespräch habe sie mit ihnen vereinbart, dass sie ihr Gehalt in bar möchte. Er habe ab und zu an sie bar bezahlt und teilweise auch das Geld Herrn O. gegeben, da dieser eine Vertrauensperson der Firma war und eine Geldvollmacht hatte. Frau K. habe im Betrieb wöchentlich 20 Stunden gearbeitet zu verschiedenen Arbeitszeiten, zumeist am Abend und samstags. Sie hätten damals kein anderes Personal gehabt, das mit ihr zusammen gearbeitet habe.

Die Aussage wurde seitens der Berufungswerberin zur Kenntnis genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Auszahlung von Schwarzlöhnen dem Grunde nach:

Im gegenständlichen Fall ist die Abgabenbehörde erster Instanz davon ausgegangen, dass die Berufungswerberin Dienstnehmer über das offiziell gemeldete Stundenausmaß hinaus beschäftigt hat und die sich ergebenden Mehrstunden im Nachhinein „schwarz“ ausbezahlt hat. Die Berufungswerberin bestreitet dies und erklärt, dass diese Vorwürfe völlig aus der Luft gegriffen seien und niemals derartige „Schwarzzahlungen“ stattgefunden hätten.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Abgabenbehörde stand neben der eingangs erwähnten Selbstanzeige zunächst eine umfangreiche und sehr detaillierte Zusammenfassung der ehemaligen Dienstnehmerin K über die Vereinbarungen anlässlich ihrer Anstellung und die Handhabung der Gehaltszahlungen zur Verfügung. Danach wurde zunächst ein Dienstvertrag über eine Vollzeitbeschäftigung geschlossen (der schriftliche Dienstvertrag liegt vor). Kurz vor der ersten Gehaltszahlung habe der Geschäftsführer den Wunsch geäußert, dass sie nur für 20 Stunden angemeldet werde, der restliche Gehalt werde bar ausbezahlt. Damit habe ihr offizielles Nettogehalt nur 477 € betragen. Da sie offiziell (für den Fall späterer Arbeitslosigkeit oder für die Pensionsberechnung) nicht so ein geringes Einkommen wollte, sei ihr angeboten worden, die gewerberechtliche Geschäftsführung für einen Kunden der Berufungswerberin zu übernehmen, wofür sie ein zusätzliches offizielles Einkommen von netto 328,20 € erhalten sollte. Tatsächlich sei dieser Betrag jedoch von der Firma dem Geschäftsführer in bar übergeben worden, sie selbst habe davon (neben einer Barauszahlung für ihre Vollbeschäftigung, die 350 € betrug) nur 150 € erhalten. Für die Buchhaltung des Kunden musste sie jedoch einen Betrag von 328,20 € quit-

tieren, indem sie ihn auf ihr Privatkonto einzahlte. Die folgenden Ausführungen ließen erkennen, dass es im Lauf des Jahres zu Unstimmigkeiten mit der Berufungswerberin gekommen war, die letztlich zu einer Kündigung führten.

Zusätzlich stand dem Prüfer der Schriftverkehr anlässlich der Kündigung zur Verfügung. Da sich K mehrfach auch dahingehend äußerte, dass es bei der Berufungswerberin „üblich“ sei, dass vollzeitbeschäftigte Dienstnehmer offiziell nur mit 20 Stunden angemeldet wurden, wurden auch andere Dienstnehmer zu dieser Anschuldigung befragt. Insbesondere die Aussage der ehemaligen Dienstnehmerin H bestätigte diese Darstellung. Die Vollzeitarbeit von K, aber auch von Z, die immer noch bei der Berufungswerberin beschäftigt ist und bis Jänner 2005 ebenfalls nur mit 20 Stunden gemeldet war, wurde von der ab Ende des Jahres 2003 bis Ende 2004 beschäftigten M bestätigt.

Dem Prüfer erschienen die Ausführungen der einvernommenen Personen insbesondere deshalb glaubwürdig, da sie sehr detailliert waren und teilweise auch durch schriftliche Unterlagen (Zeitaufzeichnungen, Schriftverkehr mit der Berufungswerberin o.ä.) untermauert wurden. Im Betrieb der Berufungswerberin waren auch keinerlei Unterlagen vorhanden, die Rückschlüsse auf tatsächlich geleistete Arbeitsstunden der einzelnen Dienstnehmer zulassen könnten. Stundenlisten für K, die von der Berufungswerberin vorgelegt wurden, waren nur in schematisierter Form geführt und enthielten in fortlaufender Form lediglich die Eintragung täglicher Arbeitszeiten von 8:00 bis 12:00 Uhr, ohne Feiertage oder gesonderte Abwesenheiten der Dienstnehmerin zu berücksichtigen. Auch wenn die von der Dienstnehmerin vorgelegten Zeitaufzeichnungen keine Bestätigung durch den Dienstgeber aufweisen, so bieten jedenfalls auch diese „offiziellen“ Zeitlisten keinen geeigneten Gegenbeweis gegen die Darstellung der Dienstnehmerin.

Von der Berufungswerberin wird das gesamte Vorbringen der Anzeigerin als frei erfunden bzw. als „Racheakt“ einer im Streit ausgeschiedenen Dienstnehmerin dargestellt und als Nachweis, dass niemals Arbeitsstunden über die offiziell bekanntgegeben Stunden hinaus geleistet oder entlohnt wurden, eine eidesstattige Erklärung der Dienstnehmerin Z vorgelegt.

Gegen diese Annahme spricht jedoch wesentlich auch das arbeitsgerichtliche Verfahren, das durch K als Klägerin zur Durchsetzung ihrer Ansprüche gegen die Berufungswerberin angestrengt wurde. Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde in den Gerichtsakt Einsicht genommen. In der Klage wurde eine Gehaltsnachforderung wegen falscher kollektivvertraglicher Einstufung gestellt (572,16 €), wobei der Berechnung eine Vollzeitbeschäftigung unter Berücksichtigung der bereits erfolgten Barzahlungen zugrunde gelegt wurde, es wurde weiters die für die Monate November und Dezember nicht mehr geleistete Aufzahlung für die Vollbeschäftigung (900 €) sowie eine Weihnachtsremuneration (1.025,38 €) nachgefordert, außer-

dem der vorenthaltene Anteil der Abgeltung für die gewerberechtliche Geschäftsführung samt aliquoter Urlaubs- und Weihnachtsremuneration (1.860 €). In der Begründung sowie im vorbereitenden Schriftsatz wurde der Sachverhalt in gleicher Weise wie gegenüber dem Finanzamt geschildert. Die beklagte Partei bestritt zunächst die Richtigkeit des gesamten Vorbringens, stimmte jedoch letztlich einem Vergleich zu, bei dem die Klägerin einen Betrag von 2.350 € (mehr als 50% der geforderten Summe) erhielt. Der verglichene Betrag setzte sich zusammen aus 700 € für die gewerberechtliche Geschäftsführung, 500 € für die Weihnachtsremuneration, der Restbetrag sollte die übrigen Forderungen abdecken.

Wenn die Berufungswerberin erklärt, den Vergleich ausschließlich aus wirtschaftlichen Gründen akzeptiert zu haben, um die zu erwartenden Prozessführungskosten zu vermeiden, so erscheint dies insofern unglaublich, als die Klägerin in dem Prozess immerhin erhebliche Vorwürfe mit weitreichenden Konsequenzen gegen die Berufungswerberin erhebt, deren Akzeptanz, wären sie völlig aus der Luft gegriffen, mit bloßer finanzieller Ersparnis nicht mehr erklärbar wäre. Allein das Zustandekommen des akzeptierten „Restbetrages“ in Höhe von 1.150 € ist ohne eine tatsächliche Vollbeschäftigung der Klägerin nicht denkbar.

Es erscheint auch unwahrscheinlich, dass eine Anzeige nicht nur beim Arbeitsgericht, sondern auch an die Abgabenbehörde in diesem Ausmaß und unter Einschaltung eines rechtlichen Vertreters aus bloßer Rachsucht frei erfunden wird, zumal sich die Anzeigerin letztlich auch selbst mit den Ausführungen vor der Abgabenbehörde belastet.

Die Berufungswerberin setzt den Feststellungen im Abgabenverfahren auch entgegen, dass die Aussagen und Darstellungen der niederschriftlich einvernommenen Dienstnehmerin H frei erfunden seien und zweifelt auch die Richtigkeit der von ihr vorgelegten Belege an. Da die Belege nur ihre Unterschrift aufweisen, kann dieser Einwand nicht widerlegt werden. Es gilt jedoch in gleicher Weise auch für die Darstellung dieser Dienstnehmerin, dass sie sich mit der Aussage, ungesteuerte Lohnzahlungen erhalten zu haben, selbst belastet. Im Übrigen liegt auch von ihr eine Aufstellung ihrer tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden vor, wonach sie für die Dauer ihres Arbeitseinsatzes (6 Wochen) einen Überhang von 151 Arbeitsstunden aufweist. Die von ihr erklärten „Schwarzlöhne“ im Ausmaß von 900 € sind aus diesem Stunden- ausmaß durchaus erklärbar, da dies etwa einem Stundenlohn von 6 € entsprechen würde, was auch mit den offiziellen Zahlungen für 120 Stunden in Höhe von 762,87 € in Einklang steht. Die außergewöhnlich hohe Anzahl von Mehrstunden im fraglichen Zeitraum ist dadurch erklärlich, da in dieser Zeit aufgrund einer Übersiedlung des Büros zweifellos ein vermehrter Arbeitseinsatz der Mitarbeiter erforderlich war.

Die Berufungswerberin vermeint auch, aus dem Arbeitsverhältnis der K zur X KEG deren Unglaubwürdigkeit begründen zu können. Entgegen der Darstellung von K wendet sie ein, dass

die Barzahlungen auf deren Wunsch erfolgten und Herr x persönlich zu Ende jedes Monats in die Kanzlei der Berufungswerberin gekommen sei und im Beisein des Geschäftsführers Frau K. den Betrag von 328,20 € übergeben habe, welcher von ihr quittiert wurde und in der Folge auf ihr Privatkonto einbezahlt wurde. Es wurde auch die Vermutung geäußert, dass der Wunsch nach Barzahlung daher komme, dass gegen K Exekutionen liefen. Es wurde weiters erklärt, dass sich K nach den gewerberechtlichen Vorschriften als gewerberechtliche Geschäftsführerin auch 20 Wochenstunden im Betrieb betätigen musste, eine Tätigkeit, der sie auch tatsächlich nachgekommen sei. Es müssten daher denklogisch ihre handschriftlichen Arbeitsaufzeichnungen falsch sein, da sie nicht gleichzeitig im Betrieb der Berufungswerberin und der X KEG sein konnte.

Was letzteren Einwand betrifft, so hat X. in seiner Zeugenaussage eine Arbeit in seinem Betrieb zwar bestätigt, jedoch erklärt, dass sie „meistens am Abend und samstags“ gearbeitet habe, was eine Arbeitszeit zu den angegebenen Stunden im Büro der Berufungswerberin nicht hindern würde. Bezüglich des Zahlungsvorganges für diese Tätigkeit widersprechen sich die Darstellungen der beteiligten Personen, da K stets erklärt hat, dass ihr vom Geschäftsführer nur 150 € übergeben wurden und Herr x hievon nichts wusste. Welche Darstellung der Wahrheit entspricht, ist auch der Aussage des X. nicht zu entnehmen, der nur sehr allgemein erklärt, „ab und zu ihr selbst und teilweise auch Herrn O.“ das Geld gegeben zu haben, wobei er auch gleichzeitig darauf hinweist, dass dieser eine Geldvollmacht von der Firma hatte. Belegmäßig erwiesen ist jedenfalls die nachträgliche Bareinzahlung eines Betrages von 328,20 € am Bankkonto der K und die offizielle Erklärung dieses Einkommens bei der Abgabenbehörde, wodurch die Annahme unwahrscheinlich wird, dass seitens der K ein Interesse an einer Geheimhaltung durch die Form der Barzahlung bestand.

Nicht unbeachtlich ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch, dass den Vorwürfen der Anzeigerin, es sei ihr ein Teil der Entgeltzahlung für die gewerberechtliche Geschäftsführung vorenthalten worden, in dem vor dem Arbeitsgericht abgeschlossenen Vergleich mit einem Teilbetrag von 700 € Rechnung getragen wurde, was wiederum gegen die Darstellung der Berufungswerberin spricht.

Zu den Ausführungen der Berufungswerberin ist überdies zu bemerken, dass diese eine befriedigende Erklärung auf die Frage, warum K vorerst für eine Vollzeitbeschäftigung aufgenommen wurde, wenn eine solche aufgrund des Arbeitsanfalles im Jahr 2004 nicht erforderlich gewesen wäre, nicht gegeben werden konnte. Die Berufungswerberin bringt im Verfahren unter anderem zum Ausdruck, dass in den Jahren 2003 und 2004 der Umfang des Buchhaltungsgeschäftes eine Vollbeschäftigung der Dienstnehmer noch gar nicht erforderlich machte, und stellt dies einerseits an Hand der Mandantenlisten der geprüften Jahre dar und verweist

hiezuh auch auf die Aussage von Z in der eidesstättigen Erklärung, laut der die Auftragslage eine Vollbeschäftigung erst im Jahr 2005 erforderlich machte. Fest steht jedoch auch laut schriftlichem Dienstvertrag vom 3.2.2004, dass K zunächst sehr wohl für eine Vollarbeitszeit (38,5 Stunden) aufgenommen wurde. In der Vorhaltsbeantwortung wird dieser Widerspruch jedoch nicht aufgeklärt, sondern es wird lediglich ausgeführt, dass das Dienstverhältnis „aufgrund der schlechten Arbeitsergebnisse im ersten Monat“ mit Ende Februar aufgelöst wurde und ihr stattdessen ab März eine Halbtagesstelle als Hilfskraft angeboten wurde.

In diesem Zusammenhang fällt auch auf, dass zwar ein schriftlicher Dienstvertrag über eine Aufnahme der Dienstnehmerin für eine Vollbeschäftigung im Februar 2004 existiert, jedoch keine schriftlichen Unterlagen über diese spätere „Halbtagesstelle“. Auch unter diesem Aspekt sind die Erklärungen der Berufungswerberin nicht überzeugend.

Die Berufungswerberin bietet gegen die gesamten Feststellungen lediglich eine Aussage der Dienstnehmerin Z an, die sowohl in den geprüften Jahren als auch jetzt noch im Unternehmen beschäftigt ist. Hiezu ist festzuhalten, dass Z die für den gegenständlichen Fall entscheidungswesentliche Frage, ob Dienstnehmer im Unternehmen mehr als die offiziell bekanntgegebenen Stunden geleistet haben, in ihrer eidesstättigen Erklärung bereits ausdrücklich verneint hat bzw. ungesteuerte Zahlungen solcher Stunden nach Maßgabe ihrer Kenntnisse ausgeschlossen hat, und auch für sie selbst den Erhalt solcher Zahlungen ausdrücklich ausgeschlossen hat, weshalb eine neuerliche Befragung zu diesem Thema nicht erforderlich ist.

Dem Unabhängigen Finanzsenat liegen somit bezüglich der Feststellung, ob im Betrieb der Berufungswerberin ungesteuerte Lohnzahlungen erfolgt sind, teilweise widersprüchliche Aussagen vor. Wie bereits zuvor dargestellt, vermochten die Ausführungen der Berufungswerberin in den Schriftsätzen und Stellungnahmen nicht zu überzeugen. Mit der Erklärung der Z liegt eine Aussage vor, die zur Gänze in Widerspruch zu den Prüfungsfeststellungen und den Erklärungen der befragten Personen steht.

Bei derartigen gegensätzlichen Aussagen hat der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, welche der vorliegenden Darstellungen als erwiesen anzunehmen ist, da sie gegenüber allen anderen Möglichkeiten die überragende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit der Richtigkeit für sich hat. Zur Person der Z ist nun festzustellen, dass diese nach wie vor bei der Berufungswerberin beschäftigt ist und die Wahrscheinlichkeit besteht, dass ihr, würde sie gegen ihre Dienstgeberin aussagen, hieraus ein Schaden erwachsen könnte. Es steht weiters fest, dass sie selbst ebenfalls durch mehrere Aussagen belastet wurde, wonach sie bereits in den Jahren 2003 und 2004 vollzeitbeschäftigt war, obwohl sie erst ab Februar 2005 offiziell so gemeldet wurde, sodass sie sich mit einer derartigen Aussage auch selbst belasten würde. Schließlich bestehen gegen die Beweiskraft ihrer Aussage noch die Bedenken,

dass Z , wäre sie tatsächlich auch selbst nur halbtags anwesend gewesen, nur schwer eine Feststellung treffen hätte können, welche Personen wie lange im Betrieb anwesend waren.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kommt daher die höhere Beweiskraft den Aussagen der anderen Dienstnehmer in Zusammenhang mit den schriftlichen Unterlagen sowie dem arbeitsgerichtlichen Verfahren zu und es ist davon auszugehen, dass zu Recht die Feststellung getroffen wurde, dass Lohnverkürzungen stattgefunden haben.

Zur Höhe der Zuschätzungen:

Gemäß § 184 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. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, 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.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (z.B. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003). Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 27.8.2002, 96/14/0111; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122 u.a.)

Auf Grund der festgestellten Lohnabgabenverkürzungen war die Abgabenbehörde grundsätzlich zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt. Hierbei stand für die Abgabenbehörde fest, dass die Abgabenverkürzungen in der Weise erfolgten, dass Dienstnehmer nur als Teilzeitkräfte angemeldet wurden und die Abgeltung der über das offizielle Stundenausmaß hinausgehenden Arbeitsstunden in Form von Schwarzzahlungen vorgenommen wurden, wobei jedoch weder eine genaue Höhe dieser Zahlungen noch eine genaue Zuordnung zu einzelnen Dienstnehmern möglich war. Diese Feststellungen betrafen die Jahre 2003 und 2004. Für das Jahr 2005 betrafen die Feststellungen nur mehr die Anfangsmonate, da dann eine Ummeldung der Dienstnehmer auf Vollzeit-Tätigkeit erfolgte.

Die Abgabenbehörde berücksichtigte bei ihrer Schätzung den Umstand, dass die Teilzeitarbeit einzelner Dienstnehmer mehrfach bestätigt wurde, und schied deren Bezüge zunächst aus der offiziellen Lohnsumme aus, die verbleibenden Beträge wurden auf Bezüge für eine Vollbe-

schäftigung hochgerechnet. Betreffend das Jahr 2005 wurde die Tatsache, dass die Feststellungen nur mehr auf die Anfangsmonaten zutrafen, insofern berücksichtigt, als nur mehr eine Zuschätzung von 10% der in diesem Jahr erfolgten Lohnzahlungen vorgenommen wurde.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurden daher bei der Schätzung alle wesentlichen Umstände, die für die Berufungswerberin sprechen, berücksichtigt, weshalb die Höhe der Lohnzuschätzungen gerechtfertigt erscheint. Bemerkt wird, dass die Berufungswerberin selbst während des gesamten Verfahrens keinerlei konkrete Hilfestellung bei der Schätzung bot und nichts vorgebracht hat, was eine andere Methode der Schätzung rechtfertigen würde.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 24. Februar 2012