

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache der Bf, gegen die Bescheide des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 14. Oktober 2008 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Gastronomiebetrieb) wurde aufgrund eines Berichtes des Zollamtes Wien Team Kontrolle der illegalen Arbeitnehmerbeschäftigung (KIAB) im Jahr 2008 einer Lohnsteuerprüfung (Bp) für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 unterzogen. Den Feststellungen des Finanzamtes zu Folge wurde am 13.7.2007 im Zuge einer Kontrolle X im Betrieb arbeitend (nicht angemeldet) angetroffen. In der an diesem Tag aufgenommenen Niederschrift gab diese bekannt, dass sie sporadisch seit einem Jahr als Kellnerin in diesem Betrieb tätig sei. Konfrontiert damit, dass sie nach dem Dienstplan seit Juni 2007 regelmäßig zum Dienst eingetragen sei, teilte sie mit, dass sie auf Grund von Urlaubsvertretungen in den vergangenen Wochen regelmäßig in diesem Betrieb beschäftigt gewesen sei.

Mit den bekämpften Bescheiden vom 14. Oktober 2008 nahm das Finanzamt die Beschwerdeführerin für die unter anderem nicht strittigen Beträge für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2006 und 2007 in Anspruch und führte im Bericht begründend aus, dass im Zuge einer Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung X am 13.7.2007 bei der Beschwerdeführerin (nicht angemeldet) arbeitend angetroffen worden wäre. Es sei daher eine Nachverrechnung ab 1.6.2006 mit einer Beschäftigung von 20 Wochenstunden bis zum 31.5.2007 erfolgt. Ab 1.6.2007 bis zum 31.7.2007 sei eine Vollbeschäftigung wegen Urlaubsvertretung

angesetzt worden. Der Gehalt sei laut Kollektivvertrag für das Gastgewerbe Wien mit EUR 1.070 (20 Stunden=EUR 535) erhoben worden.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerde wurde unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet. Aus den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen von X sei nichts zu gewinnen, da diesen keine Entgeltlichkeit ihrer angeblichen Tätigkeit zu entnehmen sei. X sei als Bundesbedienstete vollzeitbeschäftigt und darüber hinaus die Lebensgefährtin des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. In Missachtung des Fairnessgebotes des Art 6 EMRK sei nicht alles für die Abgabepflichtige erhoben worden. Auch der gesetzliche Vertreter der Beschwerdeführerin sei nicht gehört worden. Aus einem Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung vom 2.12.2008 geht hervor, dass X vom 17.3.2006 bis 18.3.2006 und vom 24.3.2006 bis 25.3.2006 geringfügig beschäftigt war.

Mit Schreiben vom 19.12.2008 wurde die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme zu folgenden Punkten aufgefordert

1. In welchem Zeitraum und welchem Ausmaß war X tatsächlich als Kellnerin für die Bf. tätig?
2. Welche Bezüge hat sie für diese Tätigkeit erhalten?

In diesem Schreiben wurde die Bf. auch damit konfrontiert, dass X bei einer Kontrolle am 18.3.2006 und am 13.7.2007 als Kellnerin arbeitend angetroffen worden sei und diese im Juli 2007 angegeben habe, sporadisch seit rund einem Jahr als Kellnerin im Lokal tätig zu sein. In den Wochen vor der Aufnahme der Niederschrift am 13.7.2007 habe diese laut eigenen Angaben regelmäßig bedingt durch Urlaubsvertretungen im Lokal gearbeitet. Eine Kopie dieser Niederschrift sei im Zuge der am 7.10.2008 abgeschlossenen Prüfung lohnabhängiger Abgaben an die steuerliche Vertretung, bei der die GPLA durchgeführt worden sei, übergeben worden. Mangels Vorlage von Unterlagen im Zuge der GPLA seien die lohnabhängigen Abgaben im Schätzungswege ermittelt worden.

Zu dieser Aufforderung wurde von der Stb am 14.1.2009 wie folgt Stellung genommen: "X hat nur dann ausgeholfen, wenn der Geschäftsführer verhindert war und sie ihn als seine Lebensgefährtin vertreten hat bzw. wenn es ihre Zeit als Bundesbedienstete zuließ. Bezüge hat sie keine erhalten."

Schließlich gab X am 6.8.2009 im Zuge einer Vorladung niederschriftlich bekannt, dass sämtliche Dienste bei der Beschwerdeführerin Freundschaftsdienste seien, da sie mit dem Geschäftsführer der Firma in einer Lebensgemeinschaft lebe. Ihre Aushilfstätigkeiten seien infolge des Naheverhältnisses ausgeübt worden. Sie habe dafür weder ein Entgelt noch Geschenke erhalten. Sie vermute, dass ein ihr vom Lokal bekannter Verehrer bei den Behörden willkürlich angezeigt habe. Diese Tätigkeiten seien im Rahmen einer familienhaften Mithilfe ausgeübt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Arbeitgeber hat im Inland am Ort der Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer gemäß § 76 EStG 1988 ein Lohnkonto zu führen. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten (§ 78 Abs. 1 EStG 1988). Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (vgl. § 81 EStG 1988) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Der Lohnzettel ist gemäß § 84 Abs. 3 EStG 1988 auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto auszuschreiben. In das Lohnkonto sind ua. der gezahlte Arbeitslohn und die einbehaltene Lohnsteuer fortlaufend einzutragen (vgl. BGBl. II Nr. 116/2005).

§ 82 EStG 1988 lautete in der Stammfassung: "*Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einbehaltenen Lohnsteuer.*" Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 (AbgÄG 1997), BGBl. I Nr. 9/1998, wurde in § 82 leg. cit. folgender Satz angefügt: "*Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.*"

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Der Arbeitnehmer wird gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 und Abs. 2 leg. cit (Pflichtveranlagung und Veranlagung auf Antrag) vorliegen.

Nach der Aussage des § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, das heißt für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an das Finanzamt der Betriebsstätte. Nach § 78 EStG 1988 und § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist aber der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner. Die Lohnsteuer ist trotz Einschaltung des Arbeitgebers eine Einkommensteuer des Arbeitnehmers und daher nicht als Belastung des Arbeitgebers oder seines Betriebes gedacht.

Die abgabenrechtliche Haftung soll vornehmlich die ordnungsgemäße Einbehaltung der Abgabe garantieren. Die Haftung erstreckt sich auf sämtliche durch Lohnsteuerabzug zu erhebende Beträge, also sowohl auf die Lohnsteuer von laufenden Bezügen als auch auf die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen. Für die Haftung des Arbeitgebers kommt es allein darauf an, welcher Betrag an Lohnsteuer bei Auszahlung des Arbeitslohnes einzubehalten war und welcher Betrag an Lohnsteuer vom Arbeitgeber tatsächlich einbehalten worden ist. Ist die Berechnung der Lohnsteuer unrichtig, dann haftet der Arbeitgeber auch dann, wenn ihn an der unrichtig Einbehaltung und Abfuhr kein Verschulden trifft (vgl. Doralt, EStG 4, § 82 Tz 8). Die Haftung des Arbeitgebers besteht aber nur insoweit, als die

Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar waren, unrichtig berechnet wurde (vgl. Doralt, *EStG* 4, § 82 Tz 7 f).

Zum Vorbringen in der Beschwerde, es sei konventionswidrig nicht alles für die Abgabepflichtige erhoben und gewertet worden und damit das Fairness Gebot des Art 6 EMRK verletzt worden wird ausgeführt:

Art 6 EMRK Recht auf ein faires Verfahren

(1) *Jedermann hat Anspruch darauf, dass seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat. Das Urteil muss öffentlich verkündet werden, jedoch kann die Presse und die Öffentlichkeit während der gesamten Verhandlung oder eines Teiles derselben im Interesse der Sittlichkeit, der öffentlichen Ordnung oder der nationalen Sicherheit in einem demokratischen Staat ausgeschlossen werden, oder wenn die Interessen von Jugendlichen oder der Schutz des Privatlebens der Prozessparteien es verlangen, oder, und zwar unter besonderen Umständen, wenn die öffentliche Verhandlung die Interessen der Rechtspflege beeinträchtigen würde, in diesem Fall jedoch nur in dem nach Auffassung des Gerichts erforderlichen Umfang.*

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers hinsichtlich vermeintlicher Verletzungen der EMRK ist zu entgegnen, dass sowohl das Finanzamt als auch das Bundesfinanzgericht davon auszugehen haben, dass die gesetzlichen Bestimmungen verfassungskonform sind. Soweit sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten, welche sich aus der Europäischen Menschenrechtskonvention ergeben, beschwert fühlt, ist anzumerken, dass das Bundesfinanzgericht gemäß Art. 18 Abs. 2 B-VG an die geltenden Gesetzeslage gebunden ist. Abgabensachen fallen nach herrschender Rechtsprechung (VfGH 8.6.1999, B1148/98, VfSlg 15496/1999; VwGH 29.9.2011, 2009/16/0261; UFS 28.12.2009, RV/0024-S/09) und Lehre (Berka, Die Grundrechte [1999], 462 Rz 830; Grabenwarter, civil-rights - neuere Entwicklungen in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher [Hg.], FS Ruppe [2007], 157 f) nicht in den Schutzbereich der sogenannten "civil rights" des Art 6 EMRK. Im gegenständlichen Fall ist nicht über die Stichhaltigkeit einer gegen die Bf. erhobenen strafrechtlichen Anklage sondern über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2006 und 2007 abzusprechen. Eine Verletzung gegen Art 6 EMRK ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Der Einwand, der Vertreter sei nicht gehört worden, geht schon deshalb ins Leere, da die Teilnahme an der Schlussbesprechung und die Ausfolgung einer Kopie der Niederschrift vom Vertreter Stb am 7.10.2008 mit dessen Unterschrift bestätigt wurde. Außerdem wurde der Beschwerdeführerin, welche vom handelsrechtlichen Geschäftsführer y vertreten wird, vom Finanzamt mit Schreiben vom 19.12.2008 Gelegenheit zur Stellungnahme zu den oben angeführten Punkten gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06. 07. 2006, 2006/15/0183 und vom 24. 10. 2005, 2001/13/0263).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen.

Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31. 10. 1991, 90/16/0176) und darf den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22. 02. 2007, 2006/14/0040). Die Beweiswürdigung dient der Bildung der Überzeugung von der Wahrheit oder Unwahrheit einer Tatsache.

Zur freien Beweiswürdigung gehört insbesondere auch, ob die im Laufe eines Verfahrens gemachten Angaben mit den Erfahrungen des täglichen Lebens übereinstimmen oder nicht.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jene Ausführungen, die zu Beginn eines Verfahrens gemacht werden, der Wahrheit am nächsten kommen als spätere (VwGH vom 10. 02. 1987, 85/14/0142) bzw. anders lautende Angaben, die später gemacht wurden (VwGH vom 15. 12. 1987, 87/14/0016, 0017). Eine für den Abgabepflichtigen günstigere Darstellung, die erst nach und nach im Zuge eines Verfahrens gegeben wird, kann nur verminderte Glaubwürdigkeit für sich beanspruchen (VwGH vom 04. 09. 1986, 86/16/0080).

Faktum ist im konkreten Fall, dass X im Zuge von zwei Kontrollen am 18.3.2006 und am 13.7.2007 arbeitend bei der Beschwerdeführerin angetroffen worden ist. Bei der ersten niederschriftlichen Aussage wurde von dieser als 1. Arbeitstag der 9.7.2007 angegeben. Konfrontiert mit den Eintragungen ihrer Dienste im Dienstplan für den Zeitraum Juni und Juli 2007 gab diese bekannt, seit rund einem Jahr regelmäßig im Lokal zu arbeiten.

Nach den Feststellungen des Prüfers, denen das Finanzamt gefolgt ist, hat die Beschwerdeführerin X vom 1.6.2006 bis 31.7.2007 als Kellnerin beschäftigt ohne entsprechende lohnabhängige Abgaben abzuführen. Nach Überzeugung des BFG findet die Beurteilung des Finanzamtes in der Rechtsprechung und dem aktenkundigen Sachverhalt Deckung. Dies aus folgenden Gründen: Die nach den Kontrollen aufgestellte Behauptung, für die Arbeiten als Kellnerin keinerlei Gegenleistungen, ja nicht einmal Geschenke erhalten zu haben, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen. Die zu Beginn des Verfahrens von X getätigten Aussagen, wonach sie bereits seit rund einem Jahr als Kellnerin bei der Beschwerdeführerin arbeiten würde, ist ein besonders starker Hinweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Mangels Vorlage von Unterlagen gibt es umgekehrt *nicht* den geringsten stichhaltigen Hinweis dafür, dass das Vorbringen von X im späteren Verfahren, keinerlei Geldzuwendungen für ihre Arbeiten erhalten zu haben, zutreffend wäre.

Die nach den Kontrollen ins Treffen geführte Lebensgemeinschaft zwischen der Kellnerin und dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass die "Lebensgefährten" im verfahrensgegenständlichen Zeitraum an verschiedenen Adressen gemeldet waren und der Familienstand des Geschäftsführers mit verheiratet angegeben wurde. Selbst wenn die Kellnerin die Lebensgefährtin des Geschäftsführers gewesen ist, gehen die von ihr übernommen Dienste im Betrieb der Beschwerdeführerin weit über eine familienhafte Mitarbeit hinaus. Keine fremde Person würde sich bereit erklären, ohne jegliche Bezahlung bis zu 40 Stunden im Monat - wie im Juli 2007- als Kellnerin mit variablen Arbeitszeiten zu arbeiten.

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene *familienhafte* Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Verträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 4. 6.2003, 2001/13/0300).

Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

§ 119 Abs. 1 und 2 BAO:

Der Pflicht der Abgabenbehörde zur Erforschung und Berücksichtigung der materiellen Wahrheit (§§ 114 und 115 BAO) entspricht auf der Seite der Abgabepflichtigen die ihnen gesetzlich (auf Grund der Vorschriften der BAO und der einzelnen Abgabengesetze) zugeordnete und aufgetragene Pflicht zur Offenlegung und Wahrheit.

„Offenlegen“ ist umfassendes Aufklären, rückhaltloses Offenbaren der abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen, deren Kenntnis für eine der Wahrheit entsprechende Abgabenerhebung bedeutsam und erforderlich ist.

„Wahrheitsgemäßes“ Offenlegen heißt, die Tatsachen als solche und für sich gesehen, aber auch in den Gesamtzusammenhang gestellt in ihrer objektiv einsichtigen und erkennbaren Wirklichkeit und Ereignishaftigkeit darzulegen. Bewusst unrichtige, unzutreffende, unvollständige und unklare Angaben über der Welt des Seins angehörige Tatsachen vermögen dem Wahrheitsgebot ebenso wenig zu entsprechen, wie das Hinzufügen von Erklärungen über Tatsache, die sich nicht oder nicht in der angegebenen Art und Weise ereignet haben. „Vollständiges“ Offenlegen erfordert Darlegungen aller erheblichen Tatsachen. Objektiv betrachtet setzt Vollständigkeit voraus, dass alle für die wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes relevanten Tatsachen, somit alle der Wirklichkeit entsprechenden Sachverhalte, in ihrer tatsächlichen Dimension bekannt gegeben werden.

Das Gesamtbild des „vollständigen und wahrheitsgemäßen“ Offenlegens ergibt sich aus dem Zusammenlegen der vor angeführten Teilelemente zu einem Ganzen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1353 ff).

Das Bundesfinanzgerichtes nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die von X für die Beschwerdeführerin erbrachte Tätigkeit als Kellnerin nicht im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit erfolgt ist, als erwiesen an. Es wird vielmehr davon ausgegangen, dass die widersprüchlichen Aussagen von X anlässlich ihrer Einvernahmen bezüglich der unentgeltlich verrichteten Arbeiten nicht den Tatsachen entsprechen.

Die Abgaben an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden daher für den gegenständlichen Zeitraum zu Recht vorgeschrieben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Im vorliegenden Verfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt unstrittigen Grundsätzen des Abgabenrechts und der höchstgerichtlichen Judikatur.