

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des A als Rechtsnachfolger der B C KG, Adresse, vertreten durch Dr. V, Rechtsanwalt, Adresse1, über die Beschwerde vom 15. Juli 2009 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 15. Juni 2009 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 18. Dezember 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

**1.** Die angefochtenen Bescheide vom 15. Juni 2009 betreffend das Jahr 2004 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 17.666,92 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 353,34 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 7.306,73 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 76,63 Euro festgesetzt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 714,44 Euro festgesetzt.

**2.** Die angefochtenen Bescheide vom 15. Juni 2009 betreffend das Jahr 2005 werden wie folgt abgeändert:

Der Beschwerdeführer wird für Lohnsteuer in der Höhe von 18.968,12 Euro in Anspruch genommen, der Säumniszuschlag wird mit 379,36 Euro festgesetzt.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 33.021,27 Euro, der Säumniszuschlag wird mit 82,27 Euro festgesetzt. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit 3.081,99 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen 1 und 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit den Haftungsbescheiden vom 15. Juni 2009 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2004 und 2005 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden dem Beschwerdeführer für die Jahre 2004 und 2005 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie für diese Jahre ein Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer und den nicht zeitgerecht abgeführten Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Begründend wurde auf den beiliegenden Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung verwiesen, wonach die Nachversteuerung von Schwarzlöhnen laut Berechnungsbeilagen erfolge. Für drei bzw. zwei Kalendermonate seien die bei einer Hausdurchsuchung vorgefundenen Belege vorgelegen. Die für diese Zeiträume ermittelten un versteuerten Löhne würden die Grundlagen für die Schätzung der Jahreslohnsumme bilden.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 15. Juli 2009. Der Beschwerdeführer, zum damaligen Zeitpunkt vertreten durch V1, brachte vor, er sei für die mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vorgeschriebenen Abgaben schon von vorne herein nicht passiv legitimiert bzw. haftbar. Die gegenständlichen Bescheide seien an ihn als Rechtsnachfolger der B C KEG gerichtet. Die Behörde spreche daher den Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger der KEG an. Die B C KEG sei am 15. Oktober 2003 entstanden. Persönlich haftender Gesellschafter sei Herr D B, der Beschwerdeführer sei Kommanditist gewesen.

Im gegenständlichen Zeitraum sei der Beschwerdeführer ex lege sowohl von der Geschäftsführung als auch von der Vertretung der B C KEG ausgeschlossen gewesen. Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum könne daher schon von Gesetzes wegen der Beschwerdeführer, der bloß Kommanditist gewesen sei, nicht rechtens als in dieser Zeit abgabenschuldiger Arbeitgeber angesehen werden. Mit Vereinbarung vom 10. Jänner 2007 habe der Beschwerdeführer als damaliger Kommanditist vom damaligen Komplementär das Unternehmen zum 1. Jänner 2007 übernommen. Das übernommene Unternehmen sei dann als A Sicherheitsunternehmen e.U. geführt worden. Vor dem Hintergrund dieses Unternehmensüberganges hätte die belangte Behörde bei richtiger Vorgangsweise die Regelung des § 14 Abs. 1 lit. a BAO berücksichtigen müssen. Dabei hätte die Behörde erster Instanz erkennen müssen, dass das letzte vor der Übereignung liegende Kalenderjahr das Jahr 2006 gewesen sei und schon deswegen eine Haftung des Beschwerdeführers für Abgabenverbindlichkeiten des von ihm übernommenen Unternehmens für die Zeit 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005 ausscheide. Eine derartige Haftung scheide im Übrigen umso mehr aus, als der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Übereignung des Unternehmens die in Betracht

kommenden Abgaben weder gekannt habe, noch kennen hätte müssen. Er habe darauf vertrauen können, dass der Komplementär - seinen Zusagen entsprechend - alle abgabenrechtlichen Verpflichtungen der B C KEG immer ordnungsgemäß erfüllt habe. Betreffend die Bestimmung des § 14 BAO werde auf einen Erlass verwiesen, wonach beispielsweise für den Dienstgeberbeitrag keine Haftung bestehe.

Das den gegenständlichen Bescheiden zugrunde liegende Verfahren sei in mehrfacher Hinsicht rechtswidrig. Die Verfahren seien zu einer den Beschwerdeführer nicht betreffenden Steuernummer, zu deren zugehörigen Abgabenkonto der Beschwerdeführer keinen Zugang habe, geführt worden. Die Verfahren seien ohne Information und ohne Involvierung des Beschwerdeführers geführt worden, sodass diesem weder von der Einleitung der Verfahren, noch von der Durchführung der Verfahren und von den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens Kenntnis verschafft worden sei. Dieser habe nicht die Möglichkeit gehabt, zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens Stellung oder Akteneinsicht zu nehmen und Beweisanträge zu stellen. Dies sei umso gravierender, als die belangte Behörde nicht einmal die ihr schon von vorne herein und ohne gesonderten Beweisantrag zumutbaren Erhebungen im Firmenbuch durchgeführt und offenbar deswegen nicht erkannt habe, dass ein Unternehmensübergang erst per 1. Jänner 2007 erfolgt sei und daher die von den gegenständlichen Bescheiden umfassten Zeiträume außerhalb des mit § 14 Abs. 1 lit. a BAO gemeinten Kalenderjahres liegen würden.

Hätte die Behörde erster Instanz den Beschwerdeführer über Einleitung, Durchführung, Verfahrensstand, etc. des gegenständlichen Verfahrens informiert, so hätte dieser all die dargelegten Umstände aufzeigen und damit beweisen können, dass ihn keine Haftung im Sinne der berufungsgegenständlichen Bescheide treffe. Der Beschwerdeführer hätte im Fall von Schwarzgeldzahlungen dartun können, dass solche nur dann getätigt hätten werden können, wenn es entsprechende Schwarzeinnahmen gegeben habe. Da er weder geschäftsführungsbefugt noch vertretungsbefugt gewesen sei und Schwarzgeldauszahlungen von ihm nicht getätigt worden seien, könne er ebenfalls nicht zur Haftung herangezogen werden. Letztlich hätte der Beschwerdeführer auch dartun können, dass offenbar die den Bescheiden zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage unrichtig sei.

Die angefochtenen Bescheide seien auch mangelhaft, weil diese keine taugliche Begründung enthielten. Die Behörde habe das vorgesehene Feld im Vordruck nicht angekreuzt und somit den Bescheid mit keiner Begründung versehen. Die Behörde habe auch nicht dargetan, warum sie den Beschwerdeführer als haftende Partei ansehe. Sie habe nicht dargetan, auf welcher Tatsachengrundlage und auf welcher Rechtsgrundlage sie die Bescheide erlassen habe. Sie habe auch nicht dargetan, ob sie überhaupt eine Beweiswürdigung vorgenommen habe, und wenn ja, warum sie zu welchen Ergebnissen gekommen sei. In Summe sei die Mangelhaftigkeit so gravierend, dass die gegenständlichen Bescheide nicht nur mangelhaft, sondern tatsächlich nichtig seien. Sollte die Behörde in Erwägung ziehen, über die Berufung mit Berufungsentscheidung

abzusprechen, so ergehe schon jetzt der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor Erlassung der Berufungsentscheidung.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 10. August 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers sei auch der der B C KEG gewesen. Die Prüfung sei in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters durchgeführt worden. Der Abschluss der Prüfung sei nach Durchführung einer Schlussbesprechung mit dem steuerlichen Vertreter erfolgt. Die Niederschrift mit den Berechnungen und Feststellungen sei vom steuerlichen Vertreter unter Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis genommen worden. Der Vorwurf des Beschwerdeführers, er sei nicht informiert gewesen, gehe daher ins Leere. Die Übernahme der KEG durch den Beschwerdeführer gemäß § 142 UGB sei keineswegs im Unwissen über firmeninterne Vorgänge erfolgt. Die von der Steuerfahndung erstellten Protokolle über Befragungen würden übereinstimmend Herrn D B als Leiter der operativen Abläufe sowie den Beschwerdeführer als Zuständigen für alle Geldangelegenheiten ausweisen. Die von der Steuerfahndung beschlagnahmten Belege würden die Schwarzgeldzahlungen, die über Anweisungen des Beschwerdeführers vom Personal an die Lohnempfänger erfolgt seien, beweisen.

Mit Schreiben vom 26. August 2010 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin brachte der Beschwerdeführer vor, die Berufungsvorentscheidung sei inhaltlich unrichtig. Die Identität des Parteienvertreters vermöge nichts an der Mangelhaftigkeit des Verfahrens zu ändern. Die Ausführungen in der "*Berufungsentscheidung*" könnten überhaupt nichts an der sich aus § 14 BAO klar und eindeutig ergebenden Rechtslage ändern. Dies umso weniger, als der Beschwerdeführer nichts von den Schwarzgeldzahlungen des Komplementärs gewusst habe. Ein Umstand, der auch die Staatsanwaltschaft Graz dazu veranlasst habe, das über die gegenständlich erhobene Anzeige des Finanzamtes eingeleitete Verfahren einzustellen. In diesem Zusammenhang werde auf die hierzu ergangene Benachrichtigung der Staatsanwaltschaft verwiesen.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Juli 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit Erkenntnis vom 29. Juni 2016 hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11. Jänner 2017 dem Bundesfinanzgericht zusammengefasst mit, der Spruchsenat sei für die verfahrensgegenständlichen Jahre zu dem Erkenntnis gekommen, dass die eingetretene Verkürzung für die Jahre 2004 und 2005 insgesamt 50.000 Euro betrage und nicht wie mit den angefochtenen Bescheiden festgestellt 168.661,77 Euro. Die Bestätigungen würden nicht belegen, „*dass zu irgendwelchen anderen Zeitpunkten im Jahr 2004 und/oder im Jahr 2005 an irgendwelche anderen Personen irgendwelche Schwarzzahlungen erfolgt wären.*“

Die belangte Behörde verwies in der Stellungnahme vom 6. April 2017 betreffend die Bemessungsgrundlage auf die vom Finanzamt als Finanzstrafbehörde I. Instanz dem Landesgericht für Strafsachen übermittelte Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vom 22. März 2012. Nach dieser seien nur jene Arbeitnehmer herangezogen worden, für welche bereits durch die B C KG Lohnsteuer einbehalten worden sei und für die, bei denen unter Berücksichtigung der Schwarzgeldzahlungen Lohnsteuer einzubehalten gewesen wäre. Die so jeweils ermittelten Beträge (offizielle Lohnzahlungen und Schwarzgeldzahlungen) seien auf die jeweils tatsächliche Beschäftigungsdauer hochgerechnet und so die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer ermittelt worden und der vom Prüfer errechnete Pauschalsatz von 20,75% zum Ansatz gebracht worden. Bei der Schätzung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag seien die Zahlungen laut den vorgefundenen Bestätigungen auf die Beschäftigungsdauer der einzelnen Dienstnehmer hochgerechnet und die Summe dieser Beträge als Bemessungsgrundlage herangezogen worden .

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2017 teilte die belangte Behörde auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes mit, es ließe sich kein Hinweis auf die Berechnung des festgesetzten Verkürzungsbetrages entnehmen. Der Verkürzungsbetrag sei im finanzstrafrechtlichen Verfahren vor dem Spruchsenat ohne nähere Erläuterung mit 50.000 Euro festgelegt worden. Der strafrechtliche Verkürzungsbetrag habe nicht zwingend dem Ergebnis einer Außenprüfung zu entsprechen.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Beschwerdeführers im Wesentlichen vor, die nicht beim Beschwerdeführer vorgefundenen Zettel belegten Barauszahlungen. Es müsse davon ausgegangen werden, dass es sich bei einem Teil der bar ausbezahlten Beträge um Schwarzzahlungen gehandelt habe. Die Empfänger der Barauszahlungen hätten im Finanzstrafverfahren und im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bekundet, auch versteuerte Barauszahlungen erhalten zu haben. Der Richter des Bundesverwaltungsgerichtes habe mehrere Personen einvernommen, dort sei herausgekommen, dass es sich bei den Barauszahlungen nicht nur um Schwarzzahlungen gehandelt habe. Der Komplementär der Gesellschaft habe ein neues Unternehmen gegründet, dort sei es zu Schwarzzahlungen gekommen; das habe zu einer Hausdurchsuchung beim Komplementär geführt, wo die verfahrensgegenständlichen Belege vorgefunden worden seien.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens waren sich dahingehend einig, dass eine genaue Schätzung nur durch Überprüfung jeder Person, die Barauszahlungen erhalten habe, möglich sei. Die belangte Behörde teilte in der mündlichen Verhandlung die Zweifel des Bundesfinanzgerichtes an der Richtigkeit des von ihr angewandten Steuersatzes.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Firmenbuch des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz wurde am 15. Oktober 2003 zur FN aa die B C KEG eingetragen. Gemäß § 907 Abs. 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) galt die ursprüngliche Kommanditerwerbsgesellschaft mit Stichtag 1. Jänner 2007 als Kommanditgesellschaft. Einziger Komplementär der Gesellschaft war Herr D B, einziger Kommanditist war der Beschwerdeführer. Mit der am 16. Jänner 2007 beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz eingelangten Eingabe wurde Folgendes mitgeteilt: *"Aus der zu FN aa eingetragenen B C KEG ist der bisherige persönlich haftende Gesellschafter, D B, geb. (...) mit Ablauf des 31.12.2006 ausgeschieden. Der verbleibende Gesellschafter, A, geb. (...), übernimmt mit 01.01.2007 das bisherige Geschäft dieser KEG, dies ohne Liquidation und mit allen Aktiven und allen Passiven im Sinne von §§ 142, 38 UGB, dies als eingetragener Einzelunternehmer unter der Firma A, Sicherheitsunternehmen e.U."*

Im Firmenbuch wurde am 8. Februar 2007 die Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch A Sicherheitsunternehmen e. U. eingetragen. Die Gesellschaft wurde aufgelöst und gelöscht. Eine Abwicklung (Liquidation) des Unternehmens hat nicht stattgefunden, eine Eintragung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 12 Firmenbuchgesetz (FBG) wurde nicht vorgenommen. Ebenfalls am 8. Februar 2007 wurde mit dem Hinweis *"Übernahme des Vermögens der B C KEG (FN aa) gemäß § 142 UGB"* zur FN bb das "A Sicherheitsunternehmen e. U." im Firmenbuch eingetragen.

Für die B C KG, die ein Bewachungsgewerbe betrieben hat, waren im Rahmen dieser Tätigkeit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum verschiedene Personen tätig. Diese Personen waren entweder als vollversichert, als geringfügig beschäftigt oder überhaupt nicht gemeldet. Die Auszahlungen der Entgelte an die bei der B C KG beschäftigten Personen erfolgten bei den gemeldeten Personen über das Lohnkonto und in bar, bei den nicht gemeldeten Personen ausschließlich in bar. Bei den in bar ausbezahlten Beträgen handelte es sich auch um so genannte Schwarzzahlungen, Abgaben und Beiträge davon wurden weder einbehalten noch abgeführt. Den Erhalt der in bar ausbezahlten Gelder bestätigten in der Mehrzahl der Fälle die jeweiligen Zahlungsempfänger mit ihrer Unterschrift. Diese Bestätigungen enthielten die Namen der Dienstnehmer, den Zeitraum, den Betrag, den Zahlungsgrund und mehrheitlich die Unterschrift der Unternehmer. Diese Bestätigungen weisen in den Monaten Mai, Juni und Dezember 2004 Beträge in der Höhe von insgesamt 74.522,50 Euro, und in den Monaten Jänner und Februar 2005 solche in der Höhe von insgesamt 61.646,23 Euro aus. Barauszahlungen sind auch in den nicht von den Bestätigungen umfassten Monaten erfolgt, für diese Monate liegen keine Unterlagen betreffend die Höhe der bar ausbezahlten Gelder vor.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der Sachverhalt stand zum einen aufgrund der Eingaben und Eintragungen an das bzw. im Firmenbuch unstrittig fest. Zum anderen erachtete das Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, der vorliegenden Unterlagen und unter Berücksichtigung der Aussagen der von der Finanzstrafbehörde I. Instanz einvernommenen Personen den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Dass auch Schwarzzahlungen erfolgt sind, stand aufgrund der Aussagen des Komplementärs, des Kommanditisten und nunmehrigen Beschwerdeführers und anderer bei der B C KG beschäftigten Personen fest. So lässt sich diesen Aussagen zusammenfassend ableiten, dass neben der offiziellen Mitarbeiterentlohnung Zahlungen erfolgt sind und es sich bei diesen um „Schwarzlohnauszahlungen“ oder „inoffizielle Löhne“ gehandelt hat, von denen keine lohnabhängigen Abgaben berechnet und abgeführt worden sind. Die diesbezüglichen Aussagen der bei der B C KG für die Aufzeichnungen, Abrechnungen und Auszahlungen verantwortlichen Personen decken bzw. ergänzen sich betreffend das Abwicklungsprozedere. Ebenso konnte aufgrund der Aussagen der von der von der Finanzstrafbehörde I. Instanz einvernommenen Personen davon ausgegangen werden, dass mit den vorstehend genannten Belegen auch Übernahmen der „schwarz“ oder „inoffiziell“ ausbezahlten Beträge bestätigt worden sind. Das in den Aussagen geschilderte Prozedere im Zusammenhang mit den Barauszahlungen lässt nicht darauf schließen, dass solche nur in den Monaten erfolgt sind, für die Bestätigungen vorgefunden worden sind. Im Gegenteil, aus den Aussagen lässt sich übereinstimmend eine längere, über Jahre andauernde Auszahlungspraxis ableiten, oder diese bestätigen Barauszahlungen für Zeiträume, für die keine Bestätigungen vorliegen. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass es auch in den Monaten, für die keine Bestätigungen vorgefunden worden sind, zu Schwarzzahlungen gekommen ist. Die gegenteilige Behauptung des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme 11. Jänner 2017 vermochte unter Berücksichtigung der Aussagen der einvernommenen Personen nicht überzeugen. Die Höhe der in den Monaten Mai, Juni und Dezember 2004 sowie Jänner und Februar 2005 bar ausbezahlten Beträge ergab sich aus den vorgefundenen Bestätigungen.

Der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommene Sachverhalt findet auch in der Aussage des Beschwerdeführers vor der Finanzstrafbehörde I. Instanz Bestätigung. So lässt sich aus den Angaben, er sei für die Barauszahlungen nicht verantwortlich und zuständig gewesen, ganz klar und deutlich ableiten, dass es solche gegeben hat. Er erläuterte auch, wie andere Personen als er das für die Auszahlungen der Schwarzlöhne

erforderliche Geld beschafft haben. Dass auch von Schwarzzahlungen auszugehen war, wurde vom Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung nicht bestritten.

Gemäß § 142 Abs. 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über. § 142 Abs. 1 HGB in der vor dem Handelsrechts-Änderungsgesetz - HaRÄG (BGBl. I Nr. 120/2005) geltenden Fassung bestimmte Folgendes:

*"Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen."*

Der Wortlaut der vorstehend genannten Eingabe deutet eher auf eine Übernahme gemäß § 142 HGB (in der vor dem HaRÄG geltenden Fassung) hin. Auch eine solche bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Da sowohl bei einer Übernahme gemäß § 142 Abs. 1 HGB in der Fassung vor dem HaRÄG, als auch bei einer gemäß § 142 Abs. 1 UGB in der Fassung des HaRÄG das Gesellschaftsvermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter übergeht, bedurfte es keiner Erwägungen, welche Fassung des § 142 Abs. 1 die Grundlage für den Vermögensübergang bildete. Gesamtrechtsnachfolger war im verfahrensgegenständlichen Fall der Beschwerdeführer als Kommanditist der aufgelösten Gesellschaft.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Gesamtrechtsnachfolge liegt insbesondere bei einer Übernahme gemäß § 142 UGB vor. Für den konkreten Fall hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, es ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer Rechtsnachfolger der B C KG ist. Damit gingen gemäß § 19 Abs. 1 BAO die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten der B C KG auf den Beschwerdeführer über. Insbesondere ist dieser damit dazu verpflichtet, Abgaben der B C KG zu tragen; dem Beschwerdeführer stehen andererseits die sich aus nachträglichen Herabsetzungen von Abgaben betreffend die B C KG ergebenden Gutschriften zu (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0245).

Die Bestimmung des § 14 BAO war im verfahrensgegenständlichen Fall nicht einschlägig. § 14 BAO gilt nur für den als Einzelrechtsnachfolge anzusehenden Erwerb von Betrieben. Diese Bestimmung gilt daher nicht bei einer Gesamtrechtsnachfolge, bei einer Gesamtrechtsnachfolge tritt nach § 19 BAO selbsttätiger Schuldübergang ein (Stoll, BAO-Kommentar, 159). Es bedurfte daher keiner Erwägungen darüber, ob die



Voraussetzungen für eine Haftung gemäß § 14 BAO gegeben waren und auch keiner darüber, ob der Beschwerdeführer Einfluss auf die Geschäftsführung hatte oder von ihm die Schwarzgeldauszahlungen getätigt worden sind, oder ob im Rahmen des § 14 BAO eine Haftung für den Dienstgeberbeitrag besteht.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bei diesen Einkünften ist es nach § 25 Abs. 2 EStG 1988 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundegebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind unter anderem Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Nach § 43 Abs. 2 FLAG finden die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) sinngemäß auf den Dienstgeberbeitrag Anwendung.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

In den verfahrensgegenständlichen Jahren haben die bei der B C KG beschäftigten oder die für diese tätige Personen Zahlungen erhalten, für die lohnabhängige Abgaben nicht entrichtet worden sind (Schwarzzahlungen). Die von der B C KG so ausbezahlten Gelder stellen Lohneinkünfte dar und waren daher den lohnabhängigen Abgaben zu unterwerfen.

Strittig waren im verfahrensgegenständlichen Fall die für die Berechnung der lohnabhängigen Abgaben maßgeblichen Bemessungsgrundlagen. Während die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden vom 15. Juni 2009 die Beträge für die Monate, für die Bestätigungen vorgefunden worden sind, jeweils auf das Kalenderjahr hochgerechnet hat und diese hochgerechneten Beträge als

Bemessungsgrundlagen herangezogen hat, brachte der Beschwerdeführer in der nun als Beschwerde zu erledigenden Berufung lediglich vor, die den Bescheiden zugrunde gelegten Bemessungsgrundlagen seien offenbar unrichtig; erst nach Vorhalt durch das Bundesfinanzgericht wurde dieses Vorbringen mit der Stellungnahme vom 11. Jänner 2017 konkretisiert.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. 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 (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

Die Befugnis zur Schätzung allein beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Die Bestimmung des § 184 Abs. 3 BAO nennt einen Grund einer solchen Unmöglichkeit. Zu schätzen ist jedenfalls, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht führt oder nicht vorlegt (*Stoll*, BAO, 1927). Betreffend die Beträge, die die B C KG ausbezahlt hat und für die keine lohnabhängigen Abgaben einbehalten und abgeführt worden sind, sind mit Ausnahme der vorgefundenen Bestätigungen keine Aufzeichnungen gefunden, vorgelegt oder geführt worden. Das Bundesfinanzgericht erachtete es (wie bereits ausgeführt) als erwiesen, dass auch in den Monaten, für die keine Bestätigungen vorgefunden worden sind, Schwarzzahlungen erfolgt sind. Die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Abgaben waren daher zu schätzen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde und dem Bundesfinanzgericht grundsätzlich frei. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097). Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 28.5.2002, 99/14/0021).

Die von der belangten Behörde den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegte Methode mag bei gleichbleibendem Mitarbeiterstand, bei gleichbleibender Höhe der Schwarzzahlungen, bei gleichbleibender Anzahl an Empfängern von Barzahlungen, bei einem einheitlichen Steuersatz für alle Zahlungsempfänger, etc. eine geeignete darstellen. Das war aber nicht der Fall. In den verfahrensgegenständlichen Jahren war bei der B

C KG eine Vielzahl von Dienstnehmern beschäftigt, die nicht während des gesamten Zeitraums für diese tätig waren, und auch solche, bei denen auch unter Berücksichtigung von Schwarzzahlungen Lohnsteuer weder einzubehalten noch abzuführen war. Die Höhe der jeweils bar ausbezahlten Beträge und somit auch die der Schwarzzahlungen variierte ebenso von Monat zu Monat wie die Anzahl der Empfänger von Barzahlungen. Bei der Schätzung der Bemessungsgrundlagen war – geht man von den Überlegungen der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz in dem bereits genannten Schreiben an das Landesgericht für Strafsachen vom 22. März 2012 aus – Folgendes zu berücksichtigen: Nicht alle dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Belege über Barauszahlungen („Zettel“) enthalten Unterschriften der Empfänger; es ist somit nicht belegt, ob die auf diesen Unterlagen angegebenen Personen überhaupt die darauf ausgewiesenen Geldbeträge erhalten haben. Im Monat Dezember 2004 hat eine größere Anzahl an Personen Barauszahlungen erhalten als in den Monaten Mai und Juni 2004 und in diesem Monat waren die jeweils bar ausbezahlten Beträge höher als in den Monaten Mai und Juni 2004. Bei einigen Personen erfolgte somit die vorgenommene Hochrechnung auf die tatsächlichen Beschäftigungsmonate ausschließlich nur auf Basis der im Monat Dezember 2004 ausbezahlten Beträge. Die Höhe der in diesem Monat jeweils ausbezahlten Beträge war, wie bereits ausgeführt, nicht repräsentativ. Ebenso wenig war die Richtigkeit des von der belangten Behörde herangezogenen Steuersatzes (20,75%) genau überprüfbar, denn die Belege wiesen auch Zahlungen auf, die mangels Angabe eines Nachnamens nicht konkreten Personen zugeordnet werden konnten. Berechnungen des Bundesfinanzgerichtes deuteten eher auf einen niedrigeren Durchschnittssteuersatz hin. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen und der Vorbringen, ein Teil der bar ausbezahlten Beträge sei der Versteuerung unterworfen worden, erreicht die Schätzung die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit und stellt am ehesten auf die tatsächlichen Gegebenheiten ab, wenn den Berechnungen der Lohnsteuer für die verfahrensgegenständlichen Jahre die im Schreiben vom 22. März 2012 jeweils ausgewiesene Summe laut Belege zuzüglich 50% des dort jeweils als Hinzuschätzung ausgewiesenen Betrages zugrunde gelegt werden. Der Berechnung der Lohnsteuer war daher für das Jahr 2004 ein Betrag in der Höhe von 85.141,77 Euro (43.536,50 + 41.605,27) zugrunde zu legen, der für das Jahr 2005 ein solcher in der Höhe von 91.412,65 Euro (44.216,75 + 47.195,90). Diese Beträge waren auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu berücksichtigen. Für die Berechnung der Lohnsteuer war, da ein etwaig niedriger Durchschnittssteuersatz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen Berücksichtigung gefunden hat, der von der belangten Behörde ermittelte Steuersatz (20,75%) heranzuziehen.

Den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung die Ausgangspunkte, Erwägungen und die Methode der Schätzung, das Schätzungsergebnis sowie die Höhe des Steuersatzes zur Kenntnis gebracht. Diese zeigten sich mit dem Ergebnis einverstanden.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Begründung ist kein konstitutives Bescheidmerkmal und Begründungsmängel führen nicht zur Nichtigkeit von Bescheiden.

Die angefochtenen Bescheide enthalten unter der Überschrift "*Begründung*" einen Hinweis auf den beiliegenden Bericht vom 25. Februar 2009. Das links von diesem Hinweis befindliche Kästchen ist nicht angekreuzt. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, mangels Ankreuzens dieses Kästchens enthielten die Bescheide keine Begründung, war nicht zu folgen. Bei Übermittlung des Berichtes als Beilage zu den Bescheiden kommt - auch wenn das Kästchen neben dem Hinweis auf diesen nicht angekreuzt ist - klar und deutlich zum Ausdruck, dass betreffend die Begründung auf die Ausführungen im Bericht verwiesen wird.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren, wie zum Beispiel das Fehlen einer Begründung, können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281). Selbst wenn die angefochtenen Bescheide keine Begründung enthalten hätten, wäre durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung eine Sanierung des Mangels vorgelegen.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Eine etwaige Verletzung des Rechts auf Parteiengehör ist im Beschwerdeverfahren sanierbar und kann durch die Zustellung des erstinstanzlichen Bescheides saniert werden. Selbst wenn der Beschwerdeführer über "*Einleitung, Durchführung, Verfahrensstand, etc.*" nicht informiert gewesen sein sollte, so hat dieser spätestens mit der Zustellung der verfahrensgegenständlichen Bescheide Kenntnis darüber erlangt. Der Beschwerdeführer hatte nach Ergehen der angefochtenen Bescheide, vor allem auch in der mündlichen Verhandlung, ausreichend Gelegenheit, hierzu Stellung zu nehmen.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabensbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO). Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat gemäß § 217 Abs. 8 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. In den verfahrensgegenständlichen Fällen sind die Säumniszuschläge begründeten Nachforderungen in Folge der Minderungen der Bemessungsgrundlagen herabgesetzt worden, die Säumniszuschläge waren daher neu zu berechnen. Mit der Berufung (nun Beschwerde) vom 15. Juli 2009 wurden auch die Festsetzungen der Säumniszuschläge bekämpft. Es war daher darüber zu entscheiden.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen sowie auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt. Die Beantwortung der Frage, ob Schwarzzahlungen vorgelegen sind, die Höhe der un versteuerten Schwarzzahlungen und somit die Bemessungsgrundlagen stellen Tatsachenfragen und keine Rechtsfragen dar.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 15. Jänner 2018