



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0128-L/03,
miterledigt RV/0129-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Walter Rinner, Rechtsanwalt, 4040 Linz, Freistädter Straße 3, vom 17. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. Dezember 2001 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 1. Jänner 1996 bis 31. März 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt einen Gastronomiebetrieb. Auf Grund von Feststellungen anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 1996 bis 1999 durchgeführten Betriebsprüfung ergab sich der Verdacht, dass unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auch Verkürzungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgt seien. Es wurde hierauf eine Hausdurchsuchung und nachfolgend eine Lohnsteuerprüfung bis einschließlich März 2001 durchgeführt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden:

1. Vom Personal wurden laufend Überstunden geleistet, in den Lohnaufzeichnungen wurden jedoch niemals Überstundenleistungen erfasst. Die Überstunden wurden bar mit einem Stundensatz von 100 S bezahlt. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden für die Monate Februar bis September 1998 Aufzeichnungen über 1.055 geleistete Überstunden vorgefunden. Die Anzahl dieser Überstunden wurde auf den gesamten Prüfungszeitraum hochgerechnet und auf diese Weise ab dem Jahr 1996 nicht versteuerte

Überstundenzahlungen von 160.000 S pro Jahr (bzw. 40.000 S für Jänner bis März 2001) festgestellt.

2. Es wurden Aufzeichnungen über als "Bonuszahlungen" bezeichnete Sonderzahlungen an einzelne Kellner vorgefunden, die ebenfalls in der Lohnverrechnung nicht erfasst waren. Schließlich wurde festgestellt, dass es sich um das in den Preisen enthaltene "Bediengeld" handeln musste, das stets nur zwischen bestimmten Kellnern aufgeteilt wurde. Auf Grund dieser Feststellung wurde von monatlichen Zahlungen von je 3.000 S für drei Kellner ausgegangen und ebenfalls ab dem Jahr 1996 unbesteuerte Bonuszahlungen von jährlich 108.000 S (bzw. von Jänner bis März 2001 von 27.000 S) errechnet.

3. Es wurden Unterlagen über die Beschäftigung nicht angemeldeter Aushilfen gefunden. Außerdem wurde festgestellt, dass vereinzelt Personen nur als geringfügig beschäftigt gemeldet waren, die tatsächlich länger arbeiteten und höhere Löhne als gemeldet erhielten. Diese Mehrstunden wurden ebenfalls mit einem Stundensatz von 100 S entlohnt. Diese Feststellung führte zu einer Zurechnung unbesteuerten Lohnzahlungen von jährlich 100.000 S für den Zeitraum Jänner 1996 bis März 2001.

4. Unter den sichergestellten Unterlagen befanden sich auch Aufzeichnungen über Aufzahlungen, die der Küchenchef der Berufungswerberin gesondert neben Überstundenzahlungen erhielt. Diese Aufzahlungen zusammen mit dem offiziellen Nettobezug des Küchenchefs ergaben einen monatlichen Nettobezug von rund 18.000 S, in den Lohnkonten wurden nur durchschnittlich 14.500 S monatlich erfasst.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Erhebungsorgans an und forderte mit den oben genannten Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 18.12.2001 die auf die unbesteuerten Lohnzahlungen entfallende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht, in den Berufungsschriften führte die Berufungswerberin durch ihren ausgewiesenen Vertreter im Wesentlichen nur aus: Die Abgabenbehörde verweise pauschal nur auf den Prüfungsbericht, in dem jedoch nur eine vage Schätzung ersichtlich sei. Die durchgeführte Schätzung sei nicht nachvollziehbar und unzureichend begründet. Außerdem sei eine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO nicht vorgelegen, da es möglich gewesen wäre, aus der Buchhaltung und sonstigen Unterlagen einen genauen Betrag zu ermitteln. Der stattdessen für sämtliche Prüfungsjahre angenommene Durchschnitt sei zum einen unrichtig und zum anderen nicht sehr lebensnahe, insbesondere in Hinblick auf saisonale Schwankungen. Es werde beantragt, die Haftungsbescheide ersatzlos zu beheben bzw. den Haftungsbetrag mit Null festzusetzen.

In der Folge forderte das Finanzamt eine Stellungnahme vom erhebenden Organ zu den getroffenen Feststellungen an und wies schließlich unter Zugrundelegung dieser

Ausführungen die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 2.12.2002 als unbegründet ab.

Mit Vorlageantrag wurde schließlich Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und neuerlich lediglich ausgeführt: Die Bescheidebegründung sei nach wie vor nicht schlüssig und liege im Wesentlichen durch untaugliche Verweise vor. Die Voraussetzungen für eine Schätzungsbefugnis seien wiederum nicht entnehmbar. Richtigerweise hätte keine Schätzung erfolgen dürfen, da eine genaue Ermittlung möglich gewesen wäre.

Im Zuge des Berufungsverfahrens übermittelte der unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin zu Händen ihres ausgewiesenen Vertreters einen Vorhalt vom 19.11.2004, in dem zunächst die Gründe für eine Schätzung ausführlich erläutert wurden. In der Folge wurden die konkreten Feststellungen bei der Prüfung sowie die Überlegungen und die Vorgangsweise bei den Schätzungen im Einzelnen dargestellt und die Berufungswerberin schließlich aufgefordert, allfällige konkrete Einwendungen, die gegen die dargestellte Vorgangsweise vorliegen würden, vorzubringen.

Dieses Schreiben wurde bis heute nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist unter anderem, 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.

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Hausdurchsuchung wurden Unterlagen gefunden, die aufzeigten, dass vom Personal der Berufungswerberin Überstunden geleistet wurden, die bar entlohnt wurden und in den Lohnkonten nicht erfasst waren. Es wurden außerdem Aufzeichnungen über zusätzliche Lohnzahlungen an das Personal gefunden, die ebenfalls in den Lohnkonten nicht erfasst waren. Schließlich wurden auch Unterlagen gefunden, wonach die Berufungswerberin gelegentlich auch Aushilfskräfte beschäftigte, die nicht angemeldet waren und deren Entlohnung nicht erfasst wurde. Gleichzeitig wurde festgestellt, dass vereinzelt Personen als geringfügig beschäftigt gemeldet waren, die tatsächlich länger arbeiteten und höhere Lohnzahlungen als gemeldet erhielten.

Auf Grund dieser offensichtlich sachlich unrichtigen Lohnaufzeichnungen steht die Schätzungsbefugnis im Sinn des § 184 BAO außer Zweifel.

Die Ansicht der Berufungswerberin, dass die Schätzungsbefugnis deshalb nicht vorgelegen sei, da es der Abgabenbehörde möglich gewesen wäre, aus den vorhandenen Unterlagen einen genauen Betrag zu ermitteln, ist deshalb nicht nachvollziehbar, da Unterlagen über diese Vorgänge keineswegs für den gesamten Prüfungszeitraum vorlagen, jedoch auf Grund sonstiger Feststellungen wie etwa Aussagen des Personals oder auch des Geschäftsführers der Berufungswerberin klargestellt wurde, dass die Lohnkonten während des gesamten Prüfungszeitraumes unrichtig geführt wurden.

Grundsätzlich ist nun zu den Lohnschätzungen zu bemerken: Wenn die Berufungswerberin vermeint, dass eine gleichmäßige "Hochrechnung" der getroffenen Feststellungen auf den gesamten Prüfungszeitraum insbesondere in Hinblick auf saisonale Schwankungen nicht lebensnahe sei, so ist diese Ansicht insofern nicht richtig, da ein Vergleich der monatlichen Lösungen erkennen ließ, dass der Betrieb praktisch keinen saisonalen Schwankungen unterlag. In Anbetracht der einigermaßen gleichmäßigen Ertragslage der Firma bestehen keine Bedenken, dass vom Erhebungsorgan konkrete Feststellungen einzelner Monate, die dem Grunde nach auch für den restlichen Prüfungszeitraum erwiesen waren, betragsmäßig auch gleichmäßig auf diesen umgelegt wurden.

Zu den einzelnen Punkten der Schätzung wird festgestellt:

Nicht erfasste Überstundenzahlungen: Aus beschlagnahmten Aufzeichnungen konnte für den Zeitraum Februar bis September 1998 die konkrete Anzahl dieser Überstunden, insgesamt 1.055, festgestellt werden. Ab dem Folgemonat wurde die Anwesenheit des Personals mit Stempelkarten festgehalten. Soweit vereinzelt solche Stempelkarten aus späteren Zeiträumen vorgefunden wurden, zeigten sie Überstundenleistungen in ähnlichem Ausmaß auf. Auch liegt die Aussage einer langjährigen Kellnerin vor, wonach die Anzahl der Überstunden auch in den Jahren davor und danach nicht geringer war. Wenn daher vom Prüfungsorgan die konkret festgestellte Überstundenanzahl auf den gesamten Prüfungszeitraum gleichmäßig hochgerechnet wurde, so besteht keine Veranlassung zur Annahme, dass diese Schätzung nicht den Tatsachen nahe kommt. Dass die einzelne Überstunde mit 100 S entlohnt wurde, wurde konkret an Hand von Aussagen einzelner Bediensteter festgestellt und stand nie in Streit.

Bonuszahlungen: Anlass für diese Zuschätzung waren zunächst konkrete unter den beschlagnahmten Unterlagen befindliche Aufzeichnungen über Zahlungen an einen bestimmten Kellner für die Monate August, September und Oktober 1998 in Höhe von 5.660 S, 3.980 S und 4.580 S, die als "Bonus" bezeichnet waren und deren Berechnung nicht mehr nachvollzogen werden konnte. Im Zuge der weiteren Ermittlungen wurde festgestellt, dass es sich um das sogenannte "Bediengeld" handelte, das in den Preisen enthalten ist, vom Geschäftsführer zunächst zurückbehalten und in der Folge stets zwischen bestimmten Kellnern (durchschnittlich drei) aufgeteilt wurde. Es handelte sich daher um regelmäßige

Zusatzzahlungen. Der monatliche Durchschnittsbetrag, von dem schließlich für die Zuschätzung ausgegangen wurde, - 3.000 S pro Kellner – ist niedriger als die konkreten Auszahlungen laut der Belege, der sich dadurch ergebende Gesamtbetrag stimmt mit dem Betrag überein, der sich aus der Kalkulation der Umsätze ergibt, und kann daher als realistisch angesehen werden.

Aushilfs- und Teilzeitkräfte: Mit dem Zuschätzungsbetrag von jährlich 100.000 S wurden sowohl die Aushilfskräfte erfasst, die überhaupt nicht gemeldet waren, als auch die Personen, die nur als Teilzeitkräfte gemeldet waren, tatsächlich jedoch Vollzeit arbeiteten und deren restliche Arbeitsstunden "schwarz" bezahlt wurden. Dass beide Vorgangsweisen während aller Jahre erfolgten, geht einerseits aus beschlagnahmten Reservierungsbüchern über die Jahre 1996 bis 1999 hervor, die einige konkrete Aufzeichnungen über solche Aushilfskräfte enthielten, und wurde andererseits im Wesentlichen auch vom Geschäftsführer bestätigt. Mangels lückenloser Aufzeichnungen konnte auch hier nur geschätzt werden. Das Schätzungsergebnis – es wurde von jährlich ca. 1.000 Stunden ausgegangen – ist aus folgenden Gründen keineswegs zu hoch gegriffen: In einer Einvernahme erklärte der Geschäftsführer, er könne sich an folgende Einsätze von Aushilfskräften aus dem Jahr 2000 erinnern: L. – in Summe ca. zwei Monate beschäftigt, R. – Aushilfe über Mittag und jährlich ca. ein Monat, M. – während des Sommers 2000 über Mittag tätig, H. – seit Dezember 2000 beschäftigt und erst später angemeldet. Allein diese Personen mussten im Jahr 2000 Arbeitsstunden im Ausmaß einer Vollbeschäftigung für etwa vier Monate (ca. 680 Stunden) geleistet haben. Dass diese Aufzählung nicht unbedingt vollständig sein muss, wurde auch vom Geschäftsführer eingeräumt. Bedenkt man, dass dazu noch laufend als Teilzeitkräfte gemeldete Personen im Betrieb waren, die tatsächlich eine Vollbeschäftigung ausübten, könnten im Jahr 2000 durchaus mehr als 1.000 Arbeitsstunden angefallen sein. Da das jährliche Arbeitspensum einer halbtags beschäftigten Person beinahe an 1.000 Arbeitsstunden herankommt, könnte bereits eine einzige Falschmeldung (halbtags statt Vollzeit) für den durchgehenden Zeitraum zu einer Schätzung in dieser Höhe berechtigen.

Zu den Zurechnungen, die wegen der nicht gemeldeten Aufzahlungen für den Küchenchef der Berufungswerberin vorgenommen wurden, ist zu bemerken, dass diesen keine Schätzung, sondern konkrete Feststellungen zu Grunde liegen.

In der Berufung wurde lediglich ganz allgemein erklärt, die Schätzungen seien nicht schlüssig, ohne konkrete Einwendungen gegen eine dieser getroffenen Feststellungen zu machen. Wenn jedoch die Berufungswerberin behauptet, sie seien nicht nachvollziehbar, unzureichend begründet, oder die Schätzungsmethoden seien nicht dargestellt, so ist darauf hinzuweisen, dass bereits der Prüfungsbericht eine eingehende Darstellung der Gründe sowie der Methoden der einzelnen Zuschätzungen enthielt. Ungeachtet dessen wurde der Berufungswerberin durch eine neuerliche ausführliche Darstellung aller getroffenen

Feststellungen in einem Vorhalt Gelegeheit gegeben, zu jeder dieser Zurechnungen Stellung zu nehmen. Von dieser Möglichkeit hat die Berufungswerberin keinen Gebrauch gemacht. Aus den Unterlagen des Finanzamtes konnte der unabhängige Finanzsenat jedoch nichts ersehen, das Zweifel an der Schlüssigkeit der getroffenen Feststellungen aufkommen hätte lassen.

Den Berufungen konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 31. Jänner 2005