



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, Adresse2, vertreten durch Stb, vom 23. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Dezember 2009 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß [§ 82 EStG 1988](#) für den Zeitraum 2005 bis 2007 sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2005 bis 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Die Bw. GmbH (Berufungswerberin, Bw.) betrieb im Streitzeitraum an der Adresse Adresse1 einen Pizzazustelldienst als Franchisenehmerin und wurde für die Jahre 2005 bis 2008 durch das zuständige Finanzamt Wien 1/23 (FA) eine gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 2. Dezember 2009 wurden vom FA folgende Mehrbeträge vorgeschrieben und zur Bescheidbegründung auf den Bericht vom 2. Dezember 2009 (Bp-Bericht) verwiesen.

Jahr	Lst	DB	DZ	SZ	Gesamt
2005	€ 7.087,03	€ 7.156,43	€ 599,45	€ 284,87	€ 15.127,78
2006	€ 5.249,00	€ 8.053,65	€ 692,36	€ 266,05	€ 14.261,06
2007	€ 2.496,39	€ 4.191,36	€ 372,55	€ 83,83	€ 7.144,13

2008		€ 1.465,11	€ 130,23		€ 1.595,34
------	--	------------	----------	--	------------

Im Bp-Bericht führte das FA begründend aus, dass es sich bei den Dienstnehmer der Bw. nicht um freie bzw. geringfügige Dienstnehmer sondern um vollversicherungspflichtige Dienstnehmer handle, da auch die Kilometergelder pauschal und ohne entsprechende Aufzeichnungen auch an jene Dienstnehmer ausbezahlt worden seien, welche keine Pizzaauslieferungen durchgeführt hätten. Diese Beträge seien daher als Lohnbestandteil nachverrechnet worden. Weiters seien für die Geschäftsführerbezüge Nachverrechnungen aus dem PKW-Sachbezugswert vorzunehmen.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 7. Dezember 2010 zur Berufung vom 23. April 2010 wendete die Bw. ein, dass die im Rahmen der Prüfung vorgelegten km-Geld Aufzeichnungen auf Ersuchen der Fahrer unter Mithilfe von Herrn Ges-Gf. (Gf.) geführt worden wären und die Km-Stände täglich abgelesen und in die Listen eingetragen worden seien. Die km-Gelder seien nach Absprache mit den Fahrern nur bis zu einem vertraglich vereinbarten Höchstbetrag ausbezahlt worden, die zusätzlichen Beträge wären im Rahmen der jeweiligen Arbeitnehmerveranlagung/Steuererklärung als Werbungskosten geltend zu machen gewesen.

Da es sich bei der Bw. um ein Franchiseunternehmen handle und 90% der Umsätze durch Pizzazustellungen erzielt würden sei davon auszugehen, dass die verrechneten Kilometer auch gefahren worden seien. Bei Ausfällen eines Zustellers sei es vorgekommen, dass auch ein Koch oder eine Kassakraft Lieferungen durchgeführt und dafür km-Geld erhalten habe.

Weiters sei die Benutzung des Firmen-PKW beim Ges.Gf. als Sachbezugswert nachversteuert worden. Bei selbständigen Geschäftsführern gelte die Fahrt vom Wohnort an den Betriebsort als dienstlich, 20% des PKW-Aufwandes sei vom GesGf. getragen worden, daher sei der Sachbezug um 50% zu kürzen bzw. falle gänzlich weg.

Weiters habe der GesGf. im Rahmen des Verfahrens keine Möglichkeit zur Stellungnahme gehabt.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2011 folgte das FA iZm. dem Sachbezugswert dem Berufungsvorbringen und wies das übrige Berufungsbegehren ab. Begründend führte das FA aus, dass aufgrund von Erhebungen im Rahmen zahlreicher Niederschriften festgestellt worden sei, dass die Auszahlung der km-Gelder pauschal erfolgt sei und auch an Dienstnehmer die keine Zustellungen durchgeführt hätten. Dementsprechend stelle dieser Pauschalbetrag einen Lohnbestandteil dar und sei mit den übrigen Gehältern der Besteuerung unterworfen. Überdies seien die Unterlagen zu den km-Geldern nicht ordnungsgemäß, da in den geführten Listen die einzelnen Fahrten sowie Anfangs- und

Endpunkt, Fahrtstrecke, zurückgelegte Kilometer, Anfangs- und Endkilometerstände nicht angeführt gewesen wären.

Weiters seien die Dienstnehmer nicht als freie Dienstnehmer anzusehen sondern stünden in einem echten Dienstverhältnis, da sie in den Betrieb eingegliedert wären und weisungsgebunden seien.

Im Vorlageantrag vom 17. Februar 2011 wird eingewendet, dass es bei 10-15 Zustellungen täglich den geringfügig beschäftigten Dienstnehmern mit einer täglichen Arbeitszeit von 4 Stunden nicht möglich sei entsprechende Aufzeichnungen zu führen. Durch Angaben des Call-Centers bzw. der Kassabons des Franchisegebers könnte die Fahrten nachvollzogen werden.

Die Bestellung werde durch das Call-Center des Franchisegebers aufgenommen und an den zuständigen Franchisenehmer zur Durchführung weitergeleitet. Die Bw. führe monatlich etwa 3.000 Zustellungen aus, welche durch die beim Franchisegeber gespeicherten Kassabons belegbar wären. Der Zweck der Fahrten sei ausschließlich die Zustellung von Speisen und Getränken vom Unternehmen zu Kunden und zurück gewesen. Es sei daher jeweils am Beginn und am Ende des Arbeitstages der Km-Stand aufgezeichnet und die gefahrenen Kilometer ermittelt worden.

Ansonsten wiederholt der Vorlageantrag das Berufungsvorbringen.

Mit 29. Februar 2012 erging folgender Erhebungsauftrag des Unabhängigen Finanzsenates an das FA:

*Zu obiger Steuernummer führte das FA Wien 1/23 im Jahr 2009 eine GPLA Prüfung durch, im Zuge derer die ausbezahlten km-Gelder nicht als Reisekosten sondern als lohnsteuerpflichtiger Bezugsbestandteil behandelt wurden. Begründend wird im BP-Bericht Seite 22 ausgeführt, dass die km-Gelder pauschal, ohne entsprechende Aufzeichnungen und auch an DN, welche keine Pizza- Auslieferungen vorgenommen hätten ausbezahlt worden wären.*

*Diesem Vorwurf tritt der Bw. in seinem Vorlageantrag vom 17.2.2011 mit der grundsätzlich glaubwürdigen Aussage entgegen, dass das Unternehmen als XX Franchisenehmer einen Pizzazustelldienst betreibe, bei welchem die Pizzen telefonisch im Call Center bestellt würden und hernach zugestellt werden müssten. Dass bei dieser Art von Tätigkeit bei den Zustellern, welchen nach übereinstimmenden Aussagen kein dienstgebereignetes Fahrzeug zur Verfügung gestellt werde, km-Gelder anfallen müssen sei daher selbstverständlich.*

*Diese Ausführungen sind für sich genommen nach Ansicht des UFS zutreffend.*

*Weiters wird konzidiert, dass die Kilometeraufzeichnungen vom GesGf. geführt worden wären und nicht von den DN, es sei aber anhand der beim Franchisegeber gespeicherten Kassabons möglich, diese Zustellungen und damit die gefahrenen und ersetzten Kilometer nachzuvollziehen.*

*Hierzu ist festzuhalten, dass zwar grundsätzlich ordnungsgemäße Fahrtenbücher zu führen wären, der Nachweis der beruflich gefahrenen Kilometer aber auch anders erfolgen kann. Im Hinblick auf das grundsätzlich glaubwürdige Vorbringen zur Notwendigkeit des Anfalles von*

*km-Geld Ersätzen im Pizzazustelldienst, wird das FA beauftragt das Vorbringen des Bw. hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit anhand der Kassenbons des Franchisegebers – zumindestens für repräsentative Zeiträume - zu überprüfen und das Ergebnis dieser ergänzenden Ermittlungshandlungen dem UFS mitzuteilen.*

*Ergänzend sei darauf verwiesen, dass die WGKK bislang keinen Bescheid erlassen hat, in welchem das Ergebnis der GPLA-Prüfung verarbeitet wurde.*

Mit Schreiben vom 5.Dezember 2012 teilte das FA mit, dass es am 19.9.2012 den geforderten Datenexport vom Franchisegeber erhalten habe. Bei der Auswertung habe sich herausgestellt, dass die Adressenangaben der einzelnen Lieferungen nicht vollständig wären (ohne Hausnummern) und dass die Zusteller mit 1 , 2, 3, 4, 5, 6, Name bezeichnet würden.

Am 27. September 2012 habe der Franchisegeber telefonisch mitgeteilt, dass die Namen der Zusteller von den Franchisenehmern hinterlegt würden und dass wegen der hohen Fluktuation der Fahrzusteller von einigen Franchisenehmern keine Namen im System vergeben sondern diese mit „Zusteller 1, Zusteller 2,...“ bezeichnet würden.

Es müsse jedoch für den entsprechenden Verantwortlichen möglich sein, die Zuordnung zu den einzelnen Fahrverkäufern herzustellen, da die Mehrzahl der Franchisenehmer auch aufgrund dieser Systemaufzeichnungen die Abrechnungen mit den Fahrern vornähmen. (Lt. Franchisegeber hätten **nur einige wenige Franchisenehmer pauschal abgerechnet.**)

Am 8.10.2012 hätte das FA die vollständigen Daten mit Hausnummer, PLZ und Ort erhalten.

Am 10.10.2012 sei der GesGf. der Bw. schriftlich aufgefordert bis 25.10.2012 für das Jahr 2006 die Namen der Zusteller und den Zeitraum der Beschäftigung bekanntzugeben. Diese Aufforderung habe der steuerliche Vertreter mit folgender Mail vom 15. 11. 2012 beantwortet:

*Wir beziehen uns auf Ihr Ihrem E-Mail vom 04.10.2012 an Herrn Ges-Gf. und möchten nach Rücksprache mit unserer Mandantschaft zu Ihrer Anfrage mitteilen:*

*Die Anmeldung der Fahrer im Kassensystem erfolgte nach keiner fixen Ordnung. Je nach Beschäftigungsbeginn haben sich die Zusteller mit einer freien Nummer angemeldet.*

*Eine Zuordnung der Zusteller wäre aufgrund der Dienstpläne möglich gewesen, in welche sich die Zusteller eingetragen haben.*

*Da diese bei der Prüfung nicht angefordert wurden, hat sie unser Mandant in dem Glauben, dass eine Aufbewahrung nicht erforderlich wäre, bei der Übersiedlung von Wien nach Innsbruck entsorgt.*

*Ohne diese Dienstpläne ist die Zuordnung der einzelnen Zustellungen zu den jeweiligen Fahrern mit erheblichem Aufwand und Kosten verbunden, welche sich unser Mandant nicht leisten kann. Dass die Zustellungen durchgeführt wurden, steht jedoch außer Zweifel.*

Das FA habe aus den vom Franchisegeber überlassenen Daten folgende Zusammenstellung für drei vollständige Monate für den Zusteller Name errechnet:

	<b>ArbStunden</b>	<b>Fahrten</b>	<b>Kilometer</b>	<b>km x 0,36 €</b>	<b>ausbez KMG</b>	<b>Diff</b>
<b>Jän.06</b>	<b>229</b>	421	2.768	996,48	714,4	282,08
<b>Feb.06</b>	<b>226</b>	306	2.310	831,60	714,4	117,20
<b>Mär.06</b>	<b>204</b>	230	1.535	552,60	714,4	-161,80

In den monatlichen Zusammenstellungen der Lohnverrechnung seien für die Monate 1-12/2006 jeweils 1.900 gef. Km a € 0,36 (€ 714,40) steuerfrei über das Lohnkonto verrechnet worden, dieses KM-Geld könne daher auch in den Monaten mit Urlaubswochen ausbezahlt worden sein ??

Weiters sei die eigentliche Feststellung, die eine Nachverrechnung des KM-Geldes im Zuge der GPLA rechtfertige, jene der zu langen Arbeitszeiten der Dienstnehmer. Aufgrund der Ein- und Ausloggzeiten würde sich bei möglicher Auswertung bei allen Dienstnehmern (ob Fahrer oder im Betrieb fix beschäftigte DN) eine Nachverrechnung ergeben (vor allem bei den geringfügig Beschäftigten - siehe dazu die Angaben in den seinerzeitigen Niederschriften). Da über die Arbeitszeiten (vor allem Zeitausgleich, Nacharbeit, Beginn und Dauer von Durchrechnungszeiten, Überstunden etc.) vom Unternehmer keine Unterlagen vorgelegt werden konnten, **sei die nicht so zeitaufwändige Schätzung über die KM-Gelder erfolgt.**

Die vorgelegten KM-Aufzeichnungen seien zur Gänze vom Betriebsinhaber nachträglich und nicht nach Dienstplan und Fahrten der Zusteller erstellt worden. Diese Unterlagen stünden mit den Aussagen der ehem. DN in keinem Zusammenhang. Die wirklichen Grundaufzeichnungen seien vernichtet worden.

Aus diesem Schreiben des FA ist einerseits ersichtlich, dass die Ausführungen in der Berufung zur betraglichen Begrenzung des auszahlenden km-Gelder grundsätzlich zutreffend sein könnten und überdies ist erkennbar, dass selbst das FA davon auszugehen scheint, dass die gewählte Schätzungsmethode nicht zutreffend ist sondern lediglich aus Gründen der Zeitersparnis gewählt worden war. Daraus ist weiters ableitbar, dass mit der gewählten Schätzungsmethode nicht eine möglichst genaue Ermittlung der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen erfolgte.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders

lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Es liegt somit im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ob sie unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gem. [§ 279 Abs. 2 BAO](#) erteilt oder nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Berufung kassatorisch erledigt.

Zweck der Kassationsmöglichkeit ist jedenfalls die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens.

Nach [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. In diesem Zusammenhang kann auch eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen wegen Unmöglichkeit der Abgabenermittlung oder –Berechnung gem. 184 BAO erforderlich sein.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.2.1995, [94/14/0157](#); 19.3.2003, [2002/16/0255](#); 3.8.2004, [2001/13/0022](#); 1.6.2006, [2002/15/0174](#); 23.2.2010, [2008/15/0027](#); 4.12.2003, [2003/16/0148](#), Schätzung als ultima ratio), nicht aber bloße „Schwierigkeiten“ sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (VwGH 13.9.2006, [2002/13/0105](#)).

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.7.2002, [2002/14/0003](#); 8.9.2009, [2009/17/0119](#) bis 0122; 22.3.2010, [2007/15/0265](#); 29.4.2010, [2008/15/0122](#)). Dabei steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (VwGH 21.12.2010, [2009/15/0006](#)). Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten bzw. der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (VwGH 25.6.1998, [97/15/0218](#); 18.7.2001, [98/13/0061](#); 24.9.2003, [99/13/0094](#); 27.8.2007, [2004/17/0211](#); 27.8.2008, [2008/15/0196](#); 29.4.2010, [2008/15/0122](#); 27.1.2011, [2007/15/0226](#)).

Wenn das FA wie oben dargestellt zum Ergebnis gelangt, dass eine nicht zutreffende Schätzungsmethode gewählt wurde, ist das Ermittlungsverfahren jedenfalls mangelhaft und hätte bei ordnungsgemäßer Durchführung zu einem anderen Ergebnis geführt.

Wie das FA weiters ausführt wäre die zutreffende Schätzungsmethode zeit- und arbeitsaufwändig und müssten umfangreiche Auswertungen vorgenommen werden.

Zur Ermessensübung im Bereich des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) weist der VwGH (21.11.2002, 2002/20/0315) darauf hin, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Im gegenständlichen Verfahren versuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz durch den Ermittlungsauftrag an das Finanzamt vom 29. Februar 2012 das offensichtlich mangelhafte Ermittlungsverfahren zu ergänzen. Aus dem Schreiben des FA ist erkennbar, dass die Erfüllung des Ermittlungsauftrages weitere Mängel des ursprünglichen Verfahrens zu Tage förderte. Weitere Ermittlungsaufträge würden die Verfahrensdauer des zweitinstanzlichen Verfahrens erheblich verlängern. Dies würde sowohl dem Gedanken der Verfahrensökonomie (umfangreiche Vorhalte- und Stellungnahmeverfahren) zuwider laufen als auch dem Interesse des Abgabepflichtigen an einer zeitnahen Berufungsentscheidung. Die Aufhebung des erstinstanzlichen Bescheides samt Berufungsvorentscheidung und Zurückverweisung an die erste Instanz erscheint daher sowohl zweckmäßig als auch billig.

Wien, am 9. Jänner 2013